



**Ministerstvo financí  
ČESKÉ REPUBLIKY**

# **ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A MAJETKU V ČESKÉ REPUBLICE**

**Výstup expertní skupiny**

***Přílohy***

## PŘÍLOHA Č. 1

### KONTEXT PRÁCE EXPERTNÍ SKUPINY

#### **Otázka nutnosti reformy současného systému zdanění příjmů a majetku v České republice a otázka zcela nové zákonné úpravy problematiky uplatnění přímých daní**

Stávající systém zdanění příjmů a majetku v České republice a vhodnost, eventuelně nutnost jeho reformy jsou v tuzemsku již delší dobu předmětem odborných i laických diskusí, vedoucích někdy ke konfrontačním postojům. Takové konfrontace nicméně jistě do určité míry patří k věci, daně jsou tradičně ve všech zemích poměrně bolestivým tématem a reálná nutnost jejich uplatnění bývá tradičně zpochybňována. Tato situace však rozhodně není nijak překvapující, odpovídá klasické historické tradici a zdá se naprosto v souladu s pozitivně existujícími stávajícími hodnotami moderní *konzumní* (lépe snad „*konzumeristické*“) společnosti. Pokud daně v podstatě moderním pojetí existují nepřetržitě od doby antického Řecka (Athény, 6. st. př. Kr., ve zcela moderním pojetí jistě však až od konce 19. stol. a zejména od počátku 20. stol.), k jejich plnému pochopení veřejností jako čestné občanské povinnosti svobodného člena organizované společnosti rovnoprávných lidských bytostí zatím nebylo zcela dosaženo, byť by tato byla takto ústavním i daňovým právem běžně a s jistou tradicí pojímána (v tomto smyslu například francouzská ústavní *Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen du 26 aout 1789, čl. 13 a 14* v platném znění).

V rámci těchto diskusí bylo Ministerstvem financí připomínáno, že stávající tuzemská daňová soustava je platná až od roku 1993, jednotlivé zákony byly obdobně jako v zahraničí často novelizovány a jednotlivé daně postupně stávají méně přehlednými, důsledkem čehož je situace, kdy výrazné zjednodušení je pro zákonodárce výzvou. Problémem podle Ministerstva financí je, že „ne všechny změny respektovaly „rozdílnou elasticitu jednotlivých daní“ a že přednost byla dána okamžitému krátkodobému hledisku. Rozložení daňového břemene se liší oproti zahraničí především tím, že je relativně vysoký podíl sociálního a zdravotního pojištění v celkové struktuře (44,6 % z daňových příjmů vč. pojistného v roce 2001, podíl daní činí 55,4 %) a nižší přímé zdanění (25,4 % z daňových příjmů vč. pojistného v roce 2001), především pak zdanění majetku (1,3 % z daňových příjmů vč. pojistného v roce 2001). Relativně vysoké zatížení práce (soustavy sociálního a zdravotního pojištění však nevykazují přebytky) je kompenzováno doposud nízkými mzdovými náklady v porovnání se zahraničím. I přesto je v současné době nutné účinněji než dosud bojovat s prací „na černo“. S očekávaným růstem mezd se tato otázka stane i pro Českou republiku z hlediska konkurenceschopnosti vážnějším problémem“. Ministerstvo financí si je již děle vědomo, že „položení základů daňového systému, odpovídajícího podmínkám a potřebám tržní ekonomiky, bylo uskutečňováno postupně. Nejprve v letech 1990 – 1992 formou dílčí korekce původní právní úpravy a přijetím nové právní úpravy organizace daňové správy (zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech)“ a připomnělo, že „v relativně krátké době byla k 1. 1. 1993 uskutečněna reforma daňového systému. Páteří nové daňové soustavy, která platí dosud, se stala daň z přidané hodnoty jako všeobecná spotřební daň, speciální spotřební daně, daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob“, dále že „souběžně s reformou vlastních daní došlo

k nahrazení odvodů z objemu mezd a formálního příspěvku zaměstnanců na nemocenské a zdravotní pojištění tvořícího nedílnou součást daně ze mzdy soustavou povinných plateb pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, pojistného na důchodové a nemocenské pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Zároveň bylo řešeno pouze oddělení financování zdravotní péče od státního rozpočtu vznikem organizačně samostatného systému zdravotního pojištění, který byl z podstatné části zdrojově zajištěn zavedením povinné platby pojistného na všeobecné zdravotní pojištění“ i že „významným výsledkem tehdy uskutečněné daňové reformy byla změna v rozložení daňového břemene, přesun od zdanění příjmů ke zdanění spotřeby“. Ministerstvo rovněž k této provedené reformě dokládá, že „daně z příjmů byly upraveny jednotně. Zdanění podnikových zisků bylo reformou sníženo o 10 bodů na 45 %. Zjednodušeno bylo i zdanění příjmů fyzických osob. Sazební stupnice v rozmezí 15 % až 47 % pokrývala šest příjmových pásem. Sociální rozměr daně z příjmů fyzických osob byl promítnut především do systému položek odčitatelných od základu daně. Především z administrativních důvodů bylo přijato, že úroky z úsporných vkladů a dividend budou zdaňovány formou srážkové daně a bylo zachováno nezdaňování některých příjmů jako starobních důchodů do určité výše a nemocenských dávek“ a že „kompromisem vyvolaným jak technickými tak legislativními předpoklady bylo zvolené řešení daně z nemovitostí, která nevychází z ceny zdaňovaných staveb a stavebních pozemků“, dále že „bezúplatný převod či přechod movitého i nemovitého majetku je zatížen dědickou nebo darovací daní, sazební stupnice byla zvolena jako progresivní, pokud jde o hodnotu majetku a míru spřízněnosti původního majitele a nabyvatele. Daň z převodu nemovitostí, která nahradila notářský poplatek, má od roku 1994 jednotnou 5% sazbu“. Právní úprava v letech následujících neznamena zásadní změnu daňového systému, většinou šlo o reakci na praktickou zkušenost se správou daní a přibližování právu Evropských společenství, které se v oblasti daní neustále rozvíjí. Soustavně byla redukována zejména daň z příjmů právnických osob, a to jak úpravou daňového základu, tak redukcí sazby daně v pěti krocích z původních 45 % na 31 %. U daně z příjmů fyzických osob se podobně postupně snižovala maximální sazba daně ze 47 % na 32 %. Počet sazebních pásem byl snížen na čtyři. Pevné položky odčitatelné od základu daně byly valorizovány. Klouzavě progresivní charakter daně byl částečně neutralizován postupným posouváním hranic sazebních pásem. Ministerstvo též konstatovalo následující: „Daňová kvóta (bez pojistného) v České republice patří k nejnižším v porovnání s členskými státy Evropské unie (21,5 % v roce 2001). Postupný pokles složené daňové kvóty (tj. včetně pojistného, 38,7 % v roce 2001) byl především výsledkem snižování daňové kvóty, neboť pojistná kvóta mírně rostla a v roce 2001 dosáhla 17,3 %. Úpravy prováděné v jednotlivých daňových zákonech byly výsledkem obecného legislativního procesu. Ne všechny zásahy do daňové soustavy byly konzistentní s obecnými daňovými zásadami – přiměřenou výnosností, daňovou spravedlností, odpovídající jednoduchostí a efektivností správy daní, ne vždy byla při úpravách brána plně v úvahu rozdílná elasticita jednotlivých daní. Některé dílčí kroky nebyly v souladu s harmonizací s právem Evropských společenství. Srovnání počtu daní v České republice s počty daní v členských státech Evropské unie ukazuje, že Česká republika patří mezi státy s nejnižším počtem klasických daní“.

Naproti tomu se stávající systém zdanění příjmů a majetku v České republice stává opakovaně terčem kritiky nejen politické opozice, ale i odborné i široké veřejnosti jako nikoli optimálně jednoduchý a ne dostatečně spravedlivý. Kritizovány bývají i samotná

*instrumenta* daňových zákonů pro nevyhovující strukturu právního textu, nedostatečnou logickou provázanost jednotlivých ustanovení a pro nedostatečnou srozumitelnost některých formulací. Intenzivní odborná diskuse probíhá rovněž na téma zavedení některých specifických daňových mechanismů (např. otázka, zda zavést fakultativní režim konsolidovaného zdanění zisku nadnárodních skupin obchodních společností).

## **Daňové reformy v zahraničí**

V je rovněž obecně známo, že v řadě zemí (pozn.: zejména v zemích OECD) proběhly, probíhají nebo jsou na různých úrovních diskutovány daňové reformy různého rozsahu, směřující zpravidla k jednoduššímu a optimálně spravedlivému daňovému systému, který by však umožnil zachovat stávající nebo požadovanou výši příjmů veřejných rozpočtů (týká se například kromě zejména USA, jehož daňová reforma významně inspirovala tuzemské odborníky, dále pak jistě i zejména Belgie, Dánska, Finska, Francie, , Holandska, Islandu, Nového Zélandu, Norska, Rakouska SRN, a Švýcarska)<sup>1</sup>.

## **Otázka mezinárodně jednotného určení základu daně z příjmů**

V aktuální otázce mezinárodně jednotného určení základu daně z příjmů a techniky určení základu daně u daní z příjmů i u daních majetkových obecně je tuzemské Ministerstvo financí aktivní a účastní se jak odborných jednání v rámci orgánů Evropské unie, tak i například ve spolupráci se Světovou bankou i s poradenskou společností PWC organizovalo pražské mezinárodní setkání předních expertů na tuto problematiku.

### Tisková zpráva Ministerstva financí ze dne 1. 3. 2006

„Dne 1. března 2006 se v Praze z iniciativy náměstkyně ministra financí Ing. Dany Trezziové konal Ministerstvem financí České republiky a Světovou bankou společně organizovaný jednodenní seminář zaměřený na problematiku vztahu účetního výsledku společnosti a základu daně z příjmů s názvem „*Vztah mezi základem daně a finančním výkaznictvím*“. Setkání předních tuzemských i zahraničních odborníků na problematiku daně z příjmů a účetnictví se uskutečnilo v kontextu přípravy nové koncepce zdanění příjmů a majetku, která je v současné době připravována ministrem financí Mgr. Bohuslavem Sobotkou jmenovanými členy expertní skupiny připravující již od začátku tohoto roku zejména návrh nové zákonné úpravy o daních z příjmů. Nová koncepce zdanění by měla být podle představ Ministerstva financí podstatně jednodušší a srozumitelnější než stávající daňový systém. Mezinárodního semináře se proto zúčastnili i členové expertní skupiny, kteří v rámci své práce řeší možnosti stanovení základu daně z příjmů podnikatelských subjektů, který může být založen na hospodářském výsledku zjištěném z účetnictví vedeného dle českých účetních standardů či dle mezinárodních účetních standardů, nebo ze speciálního účetnictví vedeného pouze pro daňové účely, nebo může být základ daně zjišťován z dalších zdrojů. Možnosti stanovení základu daně z příjmů podnikatelských subjektů jsou jednou z klíčových otázek, které expertní skupina ministra financí zvažuje a snaží se nalézt řešení, která by vyhovovala všem typům podnikatelských subjektů, od podnikajících fyzických osob až po velké společnosti. Je pravděpodobné, že stanovení základu daně pro jednotlivé typy podnikajících se může lišit v závislosti na specifiku podnikání těchto subjektů.“

---

<sup>1</sup> Podrobnější výčet v příloze č. 2

## PŘÍLOHA Č. 2

### Vstupní zadání expertní skupině

#### *Motto*

*„Daně jsou pro mnohé nepříjemným aspektem života v organizované společnosti a jsou tedy i velmi často ostře kritizovaným institutem, zůstávají však bezesporu součástí každodenní reality a jsou tak staré jako civilizace sama.“*

#### **Daně jsou reálně nutným nástrojem financování příjmů veřejných rozpočtů.**

Klasicky považována za „prostředek úhrady veřejné, ukládaný autoritativně členům a účastníkům každého celku veřejného, ať už se v jejich zájmu podniká nějaká činnost veřejná či nikoli“<sup>2</sup>, daň bývá dnes obecně definována jako povinná nenávratná platba ukládaná na základě zákona z titulu moci úřední, tedy státem vynutitelná, pravidelně se opakující, jejíž výnos je určen k financování veřejných rozpočtů. Tato elementární obecně přijatá definice<sup>3</sup> se promítá i do způsobu vymezení samotného předmětu úpravy zákona č.337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (viz znění ustanovení § 1 odst.1 uvedeného zákona) a bývá tradičně rozváděna a precizována v domácí<sup>4</sup> i zahraniční odborné literatuře<sup>5</sup>. Z tohoto ekonomicko-právního úhlu pohledu se jeví jako zcela determinující odborné diskuse v obvyklém rozsahu zejména o tématech daňové efektivnosti a žádoucí jednoduchosti daňového systému s nutnou následnou analýzou zásady daňové spravedlnosti, případně spravedlnosti zcela obecné. Pojímání daně v tomto smyslu je zcela tradičním zdůvodněním nutnosti jejich existence: Je bezesporu nutno citovat klasické původce novodobých daňových koncepcí. I absolutistický státník *Richelieu* shledával, že „veřejné výdaje nezbytně nutné pro přetrvání státu byvší zajištěny, co nejméně vybírat od obyvatel je i nejlépe“<sup>6</sup>. Zcela moderně pak vymezil daně *Montesquieu*<sup>7</sup>, který je pojímal v zásadě jako úhradu za služby poskytované státem, přičemž v jeho podle našeho názoru dosti minimalistické koncepci se jedná o zejména elementární vnitřní správní úkony a o státu vyhrazené vnější akce i právní akty. V tomto duchu bývá daňová efektivita, spolu s tzv. „daňovou solidaritou“, uváděna jako součást právního základu, právního důvodu existence daně<sup>8</sup>. V tomto kontextu tedy v důsledku nalezneme formulaci všech obvyklých daňových zásad (efektivita, spravedlnost, jednoduchost, princip prospěchu). Daň jako určitá povinnost poplatníka

<sup>2</sup> Ottův slovník naučný, I., A-J

<sup>3</sup> V tomto smyslu – pouze s dílčími odchylkami – daň shodně definují významní čeští i zahraniční autoři

<sup>4</sup> zejm. aut. Kubátová, Vančurová, Dědič

<sup>5</sup> např. aut. *Baur, Cornu, Cozian, David, Jeze*

<sup>6</sup> *anc. fr.* „les dépenses absolument nécessaires pour la subsistance de l'Etat étaient assurées, le moins que l'on pouvait lever sur le peuple était le meilleur“

<sup>7</sup> Charles-Louis de Secondat, Baron de La Brède et de Montesquieu, francouzský politický myslitel doby osvícenské, *fr.* „c'est la portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sureté de l'autre ou pour en jouir agréablement“ (Livre XIII)

<sup>8</sup> Baur, *Droit fiscal général*, vyd. CPU 2001, str. 25, *fr.* „le fondement essentiel de tout impot est de fournir le maximum de ressources a celui qui opere le prélevement“

má však rovněž své politické i sociologické aspekty, snad pouze připomeňme z výše uvedeného nutně vyplývající nutnost uplatnění daně v určité podobě a tedy i zcela evidentní odedávna existující relaci mezi mechanismem daně a výkonem politické moci<sup>9</sup>.

### **Daně jsou tedy ukládány ve veřejném zájmu.**

Legitimitu daňové povinnosti, vyplývající *stricto sensu* z například v České republice z ústavní dispozice Listiny základních práv a svobod<sup>10</sup> a ze skutečnosti jejího uložení daňovými zákony schválenými zástupci lidu podle ústavně konformní procedury, lze snadno dovést i *lato sensu*, případně, zcela mimo pozitivní právo, v rovině politicko-filosofické, například úvahou založenou na tradičním pojmu „veřejného zájmu“, tak jak byl tento shledáván nezbytným k existenci státu již v klasickém období Platónem<sup>11</sup> nebo nám blíže Aristotelem<sup>12</sup>. Historicky nacházíme pojem „veřejného zájmu“ v různých podobách v průběhu celého historického vývoje evropského prostoru a pojem postupně přestává být výlučně filosofickou nebo politickou kategorií a stává se již ve středověku v různých zemích dnešní Evropské unie pozitivně existujícím pojmem právním, který se počíná formovat například ve francouzském právu již od 12. století, nejprve jako koncept *res communis*, přímo odvozený z římské *utilitas publica*<sup>13</sup> používaný ve sporech mezi venkovskou aristokracií a obyvatelstvem při konstrukci právního režimu nepřetržitého používání panských mlýnů a obdobných zařízení, zárodku pozdější právní úpravy tzv. „veřejné služby“. V dnešní době lze podle našeho názoru i v této logice říci, že uplatnění a správa daňového systému jsou určitou službou ve veřejném zájmu poskytované, sice zdánlivě prvořadě pouze státu jako celku, za státním zájmem na výběru daní lze však v moderní demokratické společnosti bezpečně určit zájem veřejnosti a i zájem jednoho každého z nás. Jedná se však jistě o „službu“ zvláštního charakteru, o jejíž povaze by bylo lze dlouze polemizovat, pojetí služby uplatnění a výběru daně jako služby veřejnosti však zcela odpovídá jednomu z existujících teoretických právních zdůvodnění legitimacy moci<sup>14</sup>.

### **Spravedlivé ukládání daní - tedy rozložení nákladů společnosti shledaných za nutné mezi jednotlivé poplatníky - je však v evropské republikánské tradici rovněž jedním z projevů demokratického státu, respektive demokratičnosti státu, přesněji vyjádřením svobodné a plnoprávné participace jednotlivce na věcech veřejných.**

Tento aspekt daně je zřejmý již od středověku, kdy minimálně sumární výše daňové povinnosti bývala stanovena ne zcela formálním schválením, zpravidla však pouze určitou vymezenou *elitou* společnosti (tento *mutuus consensus* omezující i jinak

<sup>9</sup> Připomeňme klasickou citaci *Pisma* (např. Baur, *Droit fiscal général*, vyd. CPU 2001, str. 27), které však jinak svoji duchovní dimenzí jistě není učebnicí daňové teorie: "Ukažte mi denár! Čí má obraz a nápis?" Odpověděli: "Císařův." *Lukáš 20,24*

<sup>10</sup> Usnesení ČNR č.2/1993 Sb.

<sup>11</sup> Platón, *fr.* La République, Livre IV, 420b: veřejný zájem, nezbytný základ ustavení státu jako *la Cité ordonnée et juste*

<sup>12</sup> Aristoteles, *fr.* Les Politiques, Livre II: Občané státu musí mít „něco společného“

<sup>13</sup> Jean-Louis Mestre, *Introduction historique au droit administratif français*, vyd. PUF, coll. Droit fondamental

<sup>14</sup> viz teoretické práce tzv. *Ecole du service public*, blíže např. J. Chevallier *in* Regards sur une évolution, AJDA 1997

absolutní moc panovníka lze nalézt u stále v Anglii použitelné *Magny Charty z roku 1215* nebo v systému tzv. *Parlamentů* předrevoluční Francie). V novodobé daňové a právní tradici je pak explicitně vyjádřen zakladatelskou disposicí francouzského ústavního práva mimořádného významu, která je nezpochybnitelně u zrodu současné kontinentální právní kultury<sup>15</sup> a lze ji tedy podle našeho názoru *a priori* považovat za možný výkladový instrument českého ústavního pořádku<sup>16</sup>. Nutně však v různých zemích objektivně konstatujeme vývoj uvedeného aspektu a související právní zásady k poměrně prozaickému principu legality daně<sup>17</sup>. Uvedený celkem *pragmatický* vývoj však dosud zásadně nevyvrátil klasické tvrzení, podle kterého je povinnost platit daně „čestnou povinností každého plnoprávního občana demokratické společnosti“.

Samotný pojem daně, jakožto i pojmy úzce nebo širěji s existencí a uplatněním daňového systému související, tedy již v minulosti opakovaně vyvolaly řadu diskusí jak v rovině filosofické nebo politické, tak i v rovině čistě odborné, mezi odborníky ekonomického i právního zaměření.

### **Nikoli jednodušší diskuse probíhají v různých státech světa i v ČR stran otázek souvisejících s konkrétním uplatněním daní.**

Výrazná a úspěšná reforma daňového systému, směřující ke spravedlivějšímu a podstatně jednoduššímu uplatnění daní z příjmů zejména u fyzických osob, byla nedávno iniciována v USA prezidentem G. W. Bushem, který sestavil odbornou komisi s cílem *primo* analyzovat stávající stav amerického daňového systému, *secundo* navrhnout optimální změny<sup>18</sup>. Určitá transformace uplatnění daní byla v loňském roce uzákoněna v Dánsku<sup>19</sup>, Holandsko reformuje svoji daň ze zisku obchodních společností<sup>20</sup>, změny tamního systému, motivované zejména přítomností zahraničního prvku uplatnění daní u nadnárodních společností proběhly v Belgii, mezinárodní dohody s členskými státy EU, zejména v oblasti volného pohybu osob, vyjednané švýcarskou vládou po odmítnutí vstupu země do Evropského hospodářského prostoru, měly svůj dopad do uplatnění některých daní z příjmů a vyvolaly následně určitou dílčí reformu, od roku 1988 proběhlo několik daňových reforem v Rakousku, nejrozsáhlejší v letech 2004-2005, asi 10 rozličných návrhů reforem zdanění bylo navrhováno v posledních 5-6 letech ve SRN. Norské království, které ponechávalo svůj daňový systém bez podstatnějších změn poměrně dlouhou dobu, přijalo zákonnou úpravu postupně provádějící některé zásadní změny, z nichž za podstatné považujeme například opětně určitou formu uplatnění daně z příjmů u dividend individuálních akcionářů-podílníků nadnárodních holdingů, do roku 2004 od daně zcela osvobozených a některé změny v oblasti daňových sazeb. Řada dalších reforem v jiných zemích byla

<sup>15</sup> čl. 14, Déclaration des droit de l'homme et du citoyen du 1789, součást pozitivního francouzského ústavního práva

<sup>16</sup> Preambule Ústavy ČR se zdá na uvedenou tradici celkem explicitně odkazovat. ČR je deklarována jako „součást rodiny evropských a světových demokracií“, jejíž občané jsou odhodláni se řídit „všemi osvědčenými principy právního státu“.

<sup>17</sup> Daně a poplatky mohou být ukládány toliko na základě zákona *stricto sensu*

<sup>18</sup> Američtí odborníci následně konstatovali *complexity, confusion and unfairness, arbitrary* tehdejšího amerického daňového systému a doporučili řadu realizovaných změn

<sup>19</sup> zákon DK přijatý dánským Parlamentem dne 31 května 2005

<sup>20</sup> Michiel Sunderman, Corporate Income Tax Reform 2007 in DFI JULY/AUGUST 2005, vyd. IBFD, str. 185

uskutečněna nebo je zvažována zpravidla z iniciativy, případně v úzké spolupráci s OECD. V této souvislosti bývá zvláště výrazně zmiňován hyper-vyvinutý Island, který zvažoval a stále zvažuje některé výrazné reformy systému uplatnění přímých i některých nepřímých daní již od roku 2004 s cílem dosáhnout „větší jednoduchosti, neutrality a udržitelnosti“<sup>21</sup>, a to jak ve spolupráci s mezinárodními strukturami<sup>22</sup>, tak i na vlastní expertní odborné platformě v rámci Islandské university. Intenzivní odborné diskuse fundamentálních úprav daňové koncepce s dílčími závěry probíhají rovněž ve Francii, kde byl od 90. let kladen konjunkturálně důraz na koncepci daňové politiky ke splnění maastrichtských kritérií, trvalou orientací je však podpora růstové tendence národního hospodářství s tradičním důrazem na podporu zaměstnanosti, tradiční snahou je dosáhnout za optimální považovanou úroveň redistribuce příjmů prostřednictvím uplatnění vyšší progresivity příslušné daně<sup>23</sup>.

### **Abstraktní i konkrétní celospolečenské diskuse o tuzemském daňovém systému probíhají i v České republice, lze říci kontinuálně již od 90. let 20. stol.**

S cílem zásadně přispět návrhem modernějšího systému a následně i formulace zákonné úpravy a s ohledem na výše pouze naznačené komplexní filosofické a historické ryze teoretické otázky důležité pro další ideový vývoj české demokracie i související ekonomické a daňově-právní, velice praktické aspekty věci, podstatné pro další ekonomický rozvoj české stále ještě mladé tržní ekonomiky a k podpoře její produktivity i konkurenceschopnosti, jakožto k posílení právního vědomí a s cílem důsledně uplatnit ústavní princip právní jistoty, který pojímá jakožto mimořádně důležitou právní záruku garantovanou státem v souladu s jeho mezinárodními závazky všem fyzickým osobám a jiným právním subjektům legálně se zdržujícím pod českou státní pravomocí, stanovil ministr financí za cíl expertní skupiny vypracovat „*materiál ve formě věcného návrhu zákona obsahující řešení problematiky zdanění příjmů a majetku*“, který:

a) z hlediska obsahu vymezí:

- základní zásady zdanění příjmů a majetku,
- předmět daně,
- definici poplatníka,
- daňový základ,
- výjimky, odčitatelné položky, daňové zvýhodnění a osvobození,
- daňové sazby,
- vliv na státní rozpočet,
- ustanovení o vztazích s mezinárodním prvkem,
- ustanovení pro vybírání daně,
- daňové ošetření rezerv a opravných položek,

b) z hlediska vlastností:

---

<sup>21</sup> „Increasing simplicity, neutrality and sustainability“

<sup>22</sup> Dokument OECD ECO/WKP(2001)18

<sup>23</sup> Zdroj: OECD (Rapport n°9, 2005)



- bude přinášet zjednodušení zákona o daních z příjmů oproti současnému stavu,
- přinese snížení administrativních nákladů správce daně a vyvolaných nákladů na straně daňových poplatníků,
- bude v souladu se stávajícími a připravovanými předpisy Evropského společenství,
- podpoří ekonomický růst České republiky,
- přispěje k přílivu přímých investic do české ekonomiky,
- zvýší konkurenceschopnost České republiky na světových trzích,
- pomůže snížit míru nezaměstnanost v České republice,
- bude mít neutrální dopady na příjmy veřejných rozpočtů.<sup>24</sup>

**Podle tohoto zadání, které předkládaným materiálem splnila, měla ministrem jmenovaná expertní skupina „připravit a předložit návrh nového systému v oblasti zdanění příjmů a majetku“ v termínu do 31. července 2006.**

---

<sup>24</sup> Citace ze jmenovacích dopisů adresovaných ministrem financí České republiky členům expertní skupiny .

**PŘÍLOHA Č. 3**

**Ministerstvo financí ČR**  
č. j. 251/106024/2005-III

**BUDOUCÍ VÝVOJ  
ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A MAJETKU**

**DISKUSNÍ MATERIÁL**

prosinec 2005

## OBSAH

1. Úvod.....	73
2. Popis právního prostředí.....	74
3. Otázky, které je nutno vyjasnit před zahájením prací na přípravě nového zákona o daních z příjmů a nových zákonů o zdanění majetku.....	79
4. Základní věcná východiska nové právní úpravy zdaňování příjmů.....	89
5. Časová náročnost pro přípravu nového ZDP.....	92
<i>Příloha A</i> - Systematické třídění nové právní úpravy.....	94
<i>Příloha B</i> - Přehled úpravy daně z nemovitostí v zahraničí.....	98

# 1. ÚVOD

Tento diskusní materiál reaguje na dlouhodobě prezentovanou potřebu vytvořit nový zákon o daních z příjmů, který by oproti současnému stavu přinášel výrazná zlepšení. Zároveň zohledňuje zhruba desetiletou debatu o novém systému zdanění majetku – zejména v oblasti daně z nemovitostí a vazeb daně dědické a darovací na zákon o daních z příjmů. Materiál není koncipován jako návrh definitivních řešení, ale jako podklad k diskusi o základních cílech nových právních úprav, jejich provázanosti a o časování celého procesu.

Stěžejní částí materiálu je diskuse o cílech nového zákona o daních z příjmů. Před zahájením prací na konečné verzi věcného záměru zákona o daních z příjmů a případně i na úpravě stávající koncepce zdanění majetku je třeba, aby:

- byl analyzován stávající stav s potřebou identifikovat slabá místa nynějšího zákona o daních z příjmů
- na základě této analýzy byl vypracován návrh cílů, které nový zákon o daních z příjmů resp. nový systém zdanění majetku musí naplnit (včetně seznamu problémových míst stávající úpravy, které je třeba odstranit).

Analýza slabých míst stávající úpravy i detailní specifikace požadavků na nový zákon musí být velmi konkrétní, aby na základě jednoznačných, operacionalizovatelných a vzájemně se nevylučujících cílů bylo možno vytvořit věcný záměr zákona i jeho paragrafové znění.

V těchto přípravných fázích existuje rozsáhlý prostor pro konkrétní návrhy NDS i široké odborné veřejnosti, které mohou obohatit proces přípravy nových zákonů s dopady na většinu občanů České republiky.

Hlavním záměrem nové právní úpravy zdanění příjmů by mělo být nalezení optimálního vztahu mezi daňovou spravedlností a efektivní správou daně z příjmů, a to ve směru praktické spravedlnosti (horizontální daňová spravedlnost). Výsledkem tohoto záměru by měl být systém zdanění příjmů, který zajistí rovné podmínky pro všechny daňové poplatníky, umožní efektivní výkon správy daní z příjmů a vyloučí nadbytečné komplikované postupy nutné pro správné stanovení daňové povinnosti.

Současná platná právní úprava zákona o daních z příjmů prošla již 71 novelami, přičemž zásadní systémové změny byly provedeny v 11 novelách a lze konstatovat, že tato úprava dosáhla již určité nepřehlednosti. V červenci 2003 vláda projednala materiál „Základní principy nové právní úpravy daní z příjmů“ a přijala usnesení č. 665 (9. 7. 2003), z kterého mj. vyplývá ponechání současné koncepce řešení problematiky zdaňování příjmů v jedné právní normě. V návaznosti na to, byly do plánu legislativních a nelegislativních prací vlády zahrnuty termíny pro zpracování a předložení věcného záměru a návrhu zákona o daních z příjmů s cílovým termínem účinnosti nové normy od 1. 1. 2005. S ohledem na provedenou rozsáhlou úpravu, která byla svým charakterem jednou z nejvýznamnějších v desetiletém období platnosti, implementující především harmonizační prvky s právem EU, došlo k posunutí termínů zpracování nového zákona v Plánu legislativních prací vlády ČR s předpokládanou účinností od 1.1.2006. Se zahájením procesu reformy veřejných financí došlo následně v průběhu roku 2004 ke zrušení termínů předložení jak věcného záměru, tak i samotného návrhu nového zákona. S výhledem na ukončení II. etapy reformy veřejných financí byla pod patronací ministra financí zřízena „Národní diskusní skupina“, jejímž posláním bylo usměrnit vývoj prací na zjednodušení právní úpravy zdaňování příjmů ve dvou oblastech. A to v přípravě koncepční změny představující nový zákon o daních z příjmů a

nastavení konkrétního zjednodušení platné právní úpravy k 1.1.2006. V současné době vrcholí proces projednání a schvalování novely zákona o daních z příjmů v Senátu Parlamentu ČR.

Pokud jde o zdanění majetku, od roku 1993 je převod nebo přechod majetku mezi fyzickými a právníckými osobami zdaňován daní dědickou, daní darovací a daní z převodu nemovitostí. Tyto daně nahradily notářské poplatky vybírané do konce roku 1992 státními notářstvími. V průběhu platnosti zákona byla přijímána řada právních úprav. V roce 2003 byl připravován návrh na změnu zákona č. 357/1992 Sb., který měl přiblížit způsob zdanění nabytí majetku ve státech Evropské unie. Předmětem zdaňování daní dědickou mělo být bezúplatné nabytí majetku vyšších hodnot u příbuzných v řadě přímé a manželů, měly být sjednoceny sazby a osvobození u daně dědické a darovací a zavedeno placení majetkových daní současně s podáním daňového přiznání. Od převážné většiny návrhů změn zákona bylo na základě závěrů koaličních jednání k reformě veřejných rozpočtů upuštěno, a u daně z převodu nemovitostí bylo nově navrženo a posléze přijato snížení sazby daně z převodu nemovitostí z 5 % na 3 %. Tato skutečnost spolu s poslanceckými návrhy na zvýšení rozsahu osvobozování má za následek i nižší výnos majetkových daní do státního rozpočtu.

Historicky zdaňované nemovitosti jsou od roku 1993 upraveny zákonem č. 338/1992 Sb. Veškeré snahy přizpůsobit podmínky zdaňování nemovitostí principům uznávaným v zemích EU byly v různých stádiích legislativního procesu odmítány. V roce 1997 byl předložen věcný záměr nového zákona založeného na hodnotě nemovitosti. Návrh zákona, který svěřoval do pravomoci obcí určit hodnotu nemovitostí, výši sazby daně v rámci zákonem určeného rozpětí sazeb včetně spolurozhodování o výši výnosu daně, byl v roce 1999 zamítnut vládou. Další předložený návrh, vycházející z předpokladů přechodu na hodnotový princip a stanovení základu daně z nemovitostí dle hodnoty blížící se ceně obvyklé spolu s výrazným posílením pravomocí obcí, neprošel v roce 2000 1. čtením v PSP. Konečně návrh zákona, který vycházel z přechodu na hodnotový základ u daně z pozemků od zdaňovacího období roku 2005 při zachování zdanění staveb dle stávající právní úpravy a pravomoci obcí rozhodovat o hodnotě pozemků a o výši sazby daně dle konkrétních podmínek v místě, byl pozastaven po vnitřním připomínkovém řízení v roce 2003.

## **2. POPIS PRÁVNÍHO PROSTŘEDÍ**

### **2.1. OČEKÁVANÉ ZMĚNY ZÁSADNÍCH PRÁVNÍCH KODEXŮ**

Vzhledem k provázanosti zejména obchodního práva s právem daňovým, kdy daňové právo často zakládá a ošetřuje fiskální dopady obchodněprávních skutečností, se jeví jako vhodné vytvořit novou daňovou kodifikaci až po přijetí nového obchodního zákoníku (případně také samostatného zákona upravujícího obchodní společnosti a družstva). Tutéž souvislost, byť méně zásadní, lze vysledovat i v případě zákoníku občanského. Nutno připustit, že přijetí uvedených nových kodifikací zcela nezbytnou podmínkou nové úpravy zdaňování příjmů zřejmě není. Pokud by ovšem byl daňový kodex přijat dříve než kodexy soukromoprávní, musela by daňová úprava po následném přijetí soukromoprávních zákoníků reagovat na nevyhnutelné změny z nich plynoucí a je pravděpodobné, že tyto soukromoprávní změny by měly v řadě případů koncepční charakter. I příslušné reakce daňového práva, které by musely být promítnuté do v té době již schváleného nového daňového předpisu, by proto často musely být zásadní. Takovýto postup by jen ztěžil napomáhal snaze o snížení počtu novelizací a zjednodušení úpravy daní z příjmů. Tvorbou zcela nové úpravy poskytnutá příležitost k zpřehlednění a utřídění celé materie, které by měly být jedním z klíčových přínosů přijetí nového daňového kodexu, by tak mohla být velmi oslabena, ne-li zcela

zmařena. Vzhledem k tomu, že obě uvedené právní normy dosud prochází fází přípravy, jejich účinnost bude dle informací MSp stanovena **nejdříve k 1. 1. 2010**. V případě schválení obou kodexů k 1. 1. 2010 a následném zahájení prací na novém ZDP je reálný termín účinnosti nového zákona do 2,5 – 3 let po přijetí výše zmíněných zásadních kodexů.

Zákon o daních z příjmů, tak jako předchozí zákon, musí bezpodmínečně navazovat také na právní úpravu daňového řádu (nebo úpravu stávajícího zákona o správě daní a poplatků), zákona o účetnictví, zákoníku práce a dále na právní úpravu sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, u nichž jsou očekávány podstatné změny. Pokud by se tak nestalo a nový zákon by byl zpracován v předstihu, bylo by nutno změny plynoucí z obecně platných právních předpisů do zákona zapracovat na základě novely. Tyto skutečnosti pouze potvrzují uvedené zvláštnosti legislativního procesu nové právní úpravy zdaňování příjmů.

Návrh občanského zákoníku vychází ze zásad, které majetkové daně jako celek výrazně ovlivní, a které bude nezbytné do stávajících zákonů zohlednit buď formou zásadní novely nebo přijetím nové právní úpravy. Jako příklad nových institutů, které kodex zavádí, lze uvést dědickou smlouvu, odkaz, darování pro případ smrti, odvolání daru pro nouzi, odvolání daru pro zkrácení povinného dílu, apod. Oproti dosavadnímu stavu se mění i pojetí nemovitosti. Pojem nemovitosti se rozšiřuje i na tzv. právo stavby. Návrh OZ nově vymezuje nemovité věci a prohlašuje stavbu za součást pozemku.

## 2.2. ÚČETNICTVÍ

Při realizaci postupných kroků ke zvýšení důvěryhodnosti účetnictví a auditu v České republice (viz Usnesení vlády č. 1002/2004) bude nutno vycházet jak z vývoje právních předpisů a doporučení EU, tak z posouzení zkušeností ostatních členských států EU při realizaci příslušných právních předpisů EU, ale také i z vyvíjejících se potřeb a možností dotčených subjektů.

Z hlediska právních předpisů EU bude nutno kvalifikovaně zvažovat především ty případy, kdy je ukládání konkrétních povinností na uvážení jednotlivých členských států, např. formou doporučení nebo dispozitivních norem.

Protože struktura účetních jednotek je velmi složitá, bude nutno při přípravě nových právních předpisů v oblasti účetnictví stanovit pro jednotlivé skupiny i rozdílné formalizované postupy. Např. největším, nejdůležitějším, státem regulovaným a obdobným účetním jednotkám by měly být uloženy povinnosti používat podrobnější a náročnější postupy. Naopak drobným účetním jednotkám nebo těm, které nejsou napojeny na veřejné rozpočty, by měly být stanoveny jednodušší postupy, a to především s ohledem na jejich možnosti a opodstatněné potřeby uživatelů účetních informací. Pro ostatní skupiny účetních jednotek bude nutné najít odpovídající kompromis mezi jejich možnostmi a mezi potřebami uživatelů účetních informací.

Pro zvýšení důvěryhodnosti účetnictví bude nutno pokusit se eliminovat možnosti, aby docházelo ke zkreslení účetních informací úmyslně. Proto je nutno vyhodnotit, kdo má prospěch ze zkreslení účetních informací. Může se jednat např. o tyto důvody:

- management je hodnocen podle určitých kritérií, která jsou odvozena i z účetních informací,
- výše daňových a jiných povinností vychází i z účetních informací,
- potenciální investoři a věřitelé zvažují svá rozhodnutí i podle účetních informací,
- regulátoři posuzují a sankcionují i podle účetních informací.

Nástroje, které mohou přispět ke zvýšení důvěryhodnosti účetnictví, jsou například:

- zvýšení nezávislosti auditora na managementu,
- zvýšení důvěryhodnosti auditu a zajištění součinnosti mezi regulátory a auditory,
- úprava zákona o daních z příjmů tak, aby byl minimalizován vztah mezi stanovením základu daně z příjmů a výsledkem hospodaření zjištěném v účetnictví (viz Usnesení vlády 1002/2004). Může se jednat např. o situace, kdy účetní jednotka bude mít možnost rozhodnout, zda zobrazovanou skutečnost promítne do výsledku hospodaření či nikoliv. Pokud bude moci tímto způsobem ovlivnit účetní jednotka svou daňovou povinnost, potom lze oprávněně očekávat, že tato skutečnost může být pro ní podstatnější než snaha o správné zobrazení v účetnictví.

K řešení vztahu mezi účetnictvím a daní z příjmů byl stanoven výše zmíněným Usnesením vlády úkol č. 8.2.: „Přihlížet při tvorbě účetních a daňových předpisů k tendenci postupného odstranění úzké vzájemné vazby mezi účetnictvím a daní z příjmů, s cílem stanovení daňového základu tak, aby nebyl přímo závislý na budoucím vývoji národních právních předpisů v oblasti účetnictví a IAS/IFRS.“

Doporučení v tomto smyslu učinila Světová banka při své misi v roce 2003 při hodnocení České republiky z hlediska dodržování mezinárodních standardů a nejosvědčenější praxe v účetnictví a auditu, které bylo součástí společného programu Mezinárodního měnového fondu (MMF) a Světové banky (SB) v hodnocení stability a zranitelnosti finančního sektoru jejich členských zemí.

## **2.3 PROBÍHAJÍCÍ DISKUSE V RÁMCI EU**

### **2.3.1 Společný konsolidovaných základ daně z příjmů společností (CCCTB).**

Dosavadní výsledky mnoha let jednání zakládají řadu inspirací pro úpravy zdaňování příjmů, neboť odkrývají možnosti nových řešení. Příkladem může být režim skupinového odpisování či diskuse kolem CCCTB. V projektu „Common Consolidated Corporate Tax Base“ (CCCTB) je na půdě Evropské komise vyhodnocována možnost harmonizace zdaňování právnických osob v členských státech Evropské unie. Diskuse obecně ukazuje, že úprava v jednotlivých členských státech se značně liší a shodnout se na jednotných pravidlech bude proto velmi obtížné. Je však nutné upozornit, že navzdory zdrženlivému přístupu zástupců některých členských států by za předpokladu vyvinutí tlaku některých členských států uvedený projekt mohl v řádu několika let vyústit v normu komunitárního práva. Při zpracování nové úpravy zdaňování právnických osob je tak třeba mít na paměti uvedenou snahu Evropské komise a její možný výsledek.

### **2.3.2 ROZSUDKY EVROPSKÉHO SOUDNÍHO DVORA**

Co se týká rozsudků Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), při absenci konkrétního řízení před ESD je obtížné jednoznačně či alespoň se značnou mírou jistoty říci, zda konkrétní existující či v budoucnu navrhované ustanovení české daňové legislativy je či není v rozporu, či jen v potenciálním rozporu, se zásadami fungování jednotného vnitřního trhu nebo jinými pravidly, které spadají do kompetence ESD. Navíc i pokud by se takto určitý rozpor odhalit podařilo, lze velmi obtížně určit, zda na situaci nebude dopadat některé z ospravedlnění, která porušení komunitárního práva vylučují. Postoje ESD je tedy určité vhodné sledovat, ale do doby, než bude řešit konkrétní ustanovení české daňové legislativy, se vzhledem k výše uvedenému nejeví jako vhodné na jeho judikaturu bezprostředně legislativně reagovat. Doposud se však i přesto MF snažilo prostřednictvím úprav v novelách

zákonu reagovat na postoje ESD. Na základě judikatury ESD bylo např. upraveno ustanovení § 10 odst. 3 (výhry z loterií a jiných podobných her), ustanovení § 15 odst. 3 (nezdanitelné části základu daně nerezidentů obecně) a ustanovení § 15 odst. 10 (soukromé životní pojištění).

### **2.3.3 ZDANĚNÍ OSOBNÍCH AUTOMOBILŮ**

Připravovaná směrnice EU se bude vztahovat pouze na soukromé osobní automobily a restrukturalizaci jejich zdanění ve státech, kde je tato daň a také daň z registrace těchto vozidel zavedena. Navrhovaná právní úprava se týká občanů států EU a EHP, kteří jsou vystaveni dvojímu zdanění. Proto se navrhuje upravit tyto daně směrnicí, která by dvojímu zdanění zabránila, resp. tyto daně refundovala, stanovila pravidla pro výpočet roční daně z osobních vozidel na základě vozidly produkovaných emisí oxidu uhličitého, a dále stanoví, že od 1. ledna 2016 nesmí již být zachovány žádné registrační daně.

V České republice není registrační daň ani zdaňování občanů roční silniční daní (daň z vlastnictví osobních vozidel) zavedeno. Zavedení registrační daně návrh směrnice již neumožňuje a pokud jde o zdaňování občanů silniční daní, s jejím zavedením se zatím v nejbližší budoucnosti v ČR neuvažuje.

Stávající zdaňování silničních vozidel bude však s velkou pravděpodobností třeba upravit v souvislosti se zavedením elektronického mýtného. Půjde zejména o sazby daně, zohlednění vozidel šetrnějších k životnímu prostředí (EURO4 a vyšší úrovně, vozidla s alternativními palivy, tzv. hybridní vozidla), ale i zdaňování vozidel kategorie L (motocykly, motorové tříkolky apod.).

V horizontu zhruba tří až čtyř let si však lze představit společenskou objednávku na zdanění veškerých vozidel, vzhledem k potřebě financovat nové pozemní komunikace a opravy stávajících a vzhledem k negativnímu dopadu užití vozidel na životní prostředí a lidské zdraví. Plošné zavedení všeobecné daně z motorových vozidel v roce 2007, které se v současnosti diskutuje v souvislosti s návrhem koncepce Ministerstva pro životní prostředí, je koncipováno jako fiskálně neutrální zdanění s možnými kompenzacemi ve vztahu k dani z příjmů.

## **2.4 VAZBA DALŠÍCH DAŇOVÝCH ZMĚN NA ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ NEBO MAJETKU**

Při přípravě nového zákona o daních z příjmů nebo nových zákonů pro zdanění majetku je třeba zohlednit vazby na další změny daňových zákonů, které se připravují nebo diskutují. Jde zejména o:

### **2.4.1 PŘIPRAVOVANOU EKOLOGICKOU DAŇOVOU REFORMU**

MŽP ve spolupráci s MF připravuje koncepci ekologické daňové reformy, jejíž klíčovým cílem je vyšší daňové zatížení paliv a energie a snížení "ceny práce". Nově budou spotřební daní zatíženy pevná paliva a elektřina a to od r. 2008. V případě realizace fiskálně neutrální ekologické daňové reformy budou výnosy z nově zavedených daní z elektřiny a pevných paliv kompenzovány snížením sazby daně z příjmu o 1 % bod nebo redukcí pojistného. Dle potřeby kompenzace vyšších výnosů mohou být využity slevy na dani pro nízkopříjmové skupiny obyvatel.



Protože v současné době dosud nejsou názory MF a MŽP na EDR v souladu a také nelze předjímat změny materiálu z pozice uplatnění možnosti osvobození od daně, nelze přesně kvantifikovat výnosy z nových daní a tedy ani navrhopvat přesnější typy kompenzací.

#### **2.4.2 Provázanost majetkových daní s daní z příjmů**

Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku /nemovitosti, movitý majetek, jiný majetkový prospěch/ na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Předmětem daně nejsou ta bezúplatná nabytí majetku, která jsou příjmem a jsou předmětem daně z příjmů. V případě darování nabývá obdarovaný majetek bez vlastního přičinění. Předmětem dědické daně je nabytí majetku děděním.

Z hlediska daně z příjmů se mimo jiné nezdaňují příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou příjmů z nich plynoucích. V případě úvah o začlenění bezúplatných nabytí majetku podnikatelskými subjekty /PO/ pod režim daně z příjmů, by došlo k odstranění možnosti spekulativního nabývání majetku mezi podnikateli výhodnějším zdaněním daní darovací /u darovací daně sazba 7 – 40 %, progresivně klouzavá v závislosti na zařazení poplatníka do skupiny, PO ve 3. skupině; u daně z příjmů sazba v roce 2005 – 26 %, lineární/. V uvedené souvislosti by bylo třeba zvažovat rozdílnost konstrukce, pojetí předmětu, sazeb a základu daně u obou daní, možnost uplatnění odčitatelných položek, dále vhodnost začlenění do daně z příjmů PO neziskového sektoru /občanská sdružení, bytová družstva/, řešení zdanění darů FO podnikatelů a nepodnikajících. V kontextu s uvedenými úvahami je třeba brát v úvahu existující stav v zemích EU, kde jsou majetkové daně platným, veřejností respektovaným článkem daňového systému se stabilním, i když oproti dani z příjmů s nižším výnosem pro státní rozpočet.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že platná úprava zakládá možnosti daňové optimalizace u PO. Proto lze uvažovat o tom, že dary u PO by byly v nové úpravě zákona o daních z příjmů zdaňovány daní z příjmů s tím, že bude formou osvobození zohledněno postavení neziskových organizací, obcí a krajů tak, aby pro tyto subjekty byl zachován stejný daňový režim /dopad/ jako v současné době. Uvedený záměr bylo možné realizovat i při současné úpravě, avšak v zákonu č. 357/1992 Sb. tím, že úroveň zdanění darů pro podnikající PO by byla stanovena minimálně v úrovni zdanění daní z příjmů. Možnost provedení odpovídající úpravy již v platném znění zákona o daních z příjmů naráží na:

- poměrně rozsáhlou úpravu osvobození, která by musela být přenesena do zákona o daních z příjmů,
- poměrně složité odůvodnění situace, kdy bezúročné půjčky společníka do společníka podle současné úpravy nepodléhají žádné daňové povinnosti a podle nového záměru by patrně měly podléhat dani z příjmů. To současně zakládá problém stanovení obvyklé výše úroků.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro dary u právnických osob připustit absenci majetkových daní při darování a zdědění nemovitého a movitého majetku s tím, že takto získané příjmy budou podléhat dani z příjmů při stanovení objektivně odůvodněného osvobození pro vybranou skupinu poplatníků.

### **3. Otázky, které je nutno vyjasnit před zahájením prací na přípravě nového zákona o daních z příjmů a nových zákonů o zdanění majetku**

Před tím, než budou zahájeny práce na přípravě nového zákona o daních z příjmů, je nutno rozhodnout o celkové koncepci zákona. Takovému rozhodnutí ale musí předcházet vyjasnění některých problémových okruhů, které jsou pro konstrukci zákona klíčové. Jedná se zejména o tyto problémy:

#### **3.1 Z pohledu časování přípravy zákona i věcné provázanosti s výše uvedenými připravovanými kodexy je třeba jednoznačně odpovědět na otázku, zda budou práce na přípravě zákona zahájeny bez ohledu na schválení nového obchodního a občanského zákoníku nebo bude vyčkáno na jejich přijetí, aby se omezila nutnost zásadních novelizací, které budou při opačném postupu nezbytné.**

Je tedy třeba zvážit vzájemný rozpor mezi rychlostí přijetí nového zákona a jeho kvalitou, která bude v případě okamžitého zahájení prací na novém ZDP nutně nižší než při vyčkání na schválení obchodního a občanského zákoníku.

#### **3.2 V jakém rozsahu je vhodné, resp. nutné, vycházet při stanovení základu daně jako dosud z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví, a to především s ohledem na aplikaci IAS/IFRS a předpokládaný vývoj národních předpisů v oblast účetnictví? Jak nakládat s firmami, které účtují dle IAS?**

Existují dva do značné míry protichůdné pohledy na vazbu zákona o daních z příjmů na účetnictví:

##### **3.2.1 Účetní pohled**

Jak již bylo uvedeno výše, existuje podmínka minimalizace vztahu mezi stanovením základu daně z příjmů a výsledkem hospodaření zjištěným v účetnictví, která byla přijata již zmíněným Usnesením vlády. Stávající regulační rámec vedení účetnictví, zejména co se týče účetní závěrky a souvisejících otázek, je slučitelný s právem ES.

Pokud jde o postupy účtování, míra jejich nezávislosti na daňové legislativě je závislá na zvolené variantě vazby základu daně a účetnictví (účetní závěrky). U možných variant vazeb (viz dále) by v regulačním rámci vedení účetnictví až po postupy účtování byly obsaženy více či méně podrobná objektivní pravidla pro rozhodování účetních jednotek o možnostech (variantách) postupů účtování, tj. legální pravidla, která by měla za následek úpravu základu daně. Subjektivní rozhodování o ovlivnění postupů účtování, resp. základu daně (tzn. vlastně obcházení účelu) by mělo být vyloučeno, resp. leželo by mimo legální pravidla.

Vývoj k objektivizaci je patrný i v rámci IAS/IFRS, zejména upravených právem ES.

Nelze přepokládat, že v historicky krátké době bude reálné, resp. realizovatelné (pokud bude pokračováno v linii dle Usnesení vlády 1002/2004), aby základ daně z příjmů byl zcela nezávislý na účetních postupech (zejména u právnických osob). Základ daně by však měl být v souladu s výše uvedeným Usnesením vlády z účetního pohledu postupně „očisťován“ od vlivu účetnictví, zejména proto, že existuje možnost účtovat jinak než stanoví vyhlášky, resp. bude stále rozšiřována možnost, aby se účetní jednotky samy rozhodovaly, jak budou účtovat.

Účetní a vedení společností, které účtují a vykazují podle IAS/IFRS, jsou mezi dvěma tlaky – pro akcionáře se snaží podle IAS/IFRS vytvořit co největší zisk k rozdělení a pro daň z příjmů (podle českých účetních předpisů) zase co nejnižší základ daně.

Vazba účetnictví a zdanění příjmů se může při diskutovaných změnách projevit různým způsobem, podstatná je ovšem úprava zákona o daních z příjmů, např.:

- a) Základ daně a daňové výdaje a příjmy – tj. současný systém. Úprava by mohla spočívat ve významné redukci počtu daňových položek (výdajů), popřípadě i počtu dílčích základů daně, tzn. zjednodušení celého systému. To by mělo znamenat rovněž zjednodušení postupů účtování v účetních knihách účetních jednotek, které jsou za současného systému předem nadměrně zatěžovány daňovým hlediskem při účtování o účetních případech (např. v knihách analytických účtů).
- b) Základ daně a připočitatelné a odpočitatelné položky – tj. dřívější systém, resp. systém na tomto základě. Předpokladem je změna zákona o daních z příjmů. Podle tohoto dřívějšího systému základem daně byl bilanční zisk (tj. zisk z rozvahy) a uvedené položky byly taxativně vypočteny zákonem, přičemž jejich počet byl zásadně nižší než za současného systému. To znamenalo, že účtování účetních jednotek bylo odvodovým (daňovým) hlediskem předem zatěžováno minimálně nebo vůbec (viz například zákony č. 113/1971 Sb. nebo 120/1970 Sb., o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení).
- c) Zvážit možnost zdaňovat až „cash položky“, tj. skutečné příjmy a výdaje, a ne vlastně náklady a výnosy, nebo zdaňovat „přírůstky a úbytky“ vlastního kapitálu podle přehledu o jeho změnách, který je zpracováván v účetnictví.“

### 3.2.2 Daňový pohled

Z daňového pohledu by nicméně vazbu na účetnictví bylo vhodné v zásadě zachovat s tím, že účetnictví musí včas signalizovat předpokládané změny tak, aby je bylo možné vyhodnotit, zda jsou pro daňové účely akceptovatelné či nikoliv. Z hlediska používání IAS/IFRS by také bylo užitečné identifikovat, ve kterých oblastech existují zásadní rozdíly od národních účetních předpisů. Jasnou identifikaci rozdílů však zatím nebyly schopny provést ani příslušné instituce EU. Případné srovnání by mělo rovněž omezenou vypovídací schopnost z toho důvodu, že IAS/IFRS obsahují principy vykazování, nikoli konkrétní postupy. Naopak česká účetní legislativa je založena na konkrétních pravidlech.

Eliminovat vazbu na účetnictví je zřejmě vhodné především v oblastech, které jsou objektivně spojeny s individuálním přístupem, což se koncentruje zejména do problematiky oceňování, odpisování a v omezené míře také v oblasti zachycení příjmů/výnosů. Tyto difference je nutné opět vyhodnotit s tím, že v případě pouze „krátkodobě“ (v období 12 měsíců) odložené daňové povinnosti, může být právní úprava zdaňování příjmů velkorysá. Naopak více striktní musí být v situaci variantního postupu, kdy vedle výsledkového účtování je možné také rozvahové zachycení operace, což eliminuje možnost jejího zdanění. Např. lze diskutovat o tom, že v oblasti ocenění by pro daňové účely mohly být akceptovatelné vlivy z ocenění na reálnou hodnotu, tj. ocenění s většinou relativně krátkým časovým horizontem. Naopak oceňovací rozdíly při přeměnách, vkladech majetku je zřejmě vhodné z daňového režimu vyloučit, neboť u nich absentuje odpovídající cash-flow.

Ze stejných důvodů by rovněž nebylo vhodné daňově vždy akceptovat vlivy z ocenění v případě rezerv tvořených podle zvláštních předpisů. Tento režim také obsahuje směrnice EU ohledně zdanění vkladu podniku, výměny podílů a fúzí, která je již do právního řádu ČR implementována a která klade důraz na to, aby daňové režimy dotčených operací vykazovaly

stejně daňové důsledky, jako kdyby k nim nedošlo (jedná se zejména o pokračování v daňovém odpisování, tvorbě opravných položek k pohledávkám apod.). Další nesporně odlišnou oblastí je problematika odpisování majetku, kde zákon o daních z příjmů musí nastavit jednotná a jednoduchá pravidla. V této souvislosti je třeba zmínit, že v oblasti odpisování již práce skupiny CCCTB pokročily nejdále.

### **3.3 Má být primární snahou, aby všechny subjekty byly zdaňovány co nejpodobněji nebo jsou případné rozdíly plynoucí z odlišných způsobů účetnictví/daňové evidence akceptovatelné?**

Zákonná úprava zdaňování příjmů by měla být charakteristická svojí neutralností a univerzálností, což by se mělo projevovat zejména tím, že budou akcentovány jednotné podmínky pro zdanění. Odlišný režim je akceptovatelný u FO formou paušálů, u ostatních FO by měl být minimalizován vliv daňové evidence (dříve jednoduchého účetnictví), který je využíván při operacích mezi účetní jednotkou a FO vedoucí daňovou evidenci. Eliminaci této optimalizace lze zajistit např. tím, že FO vedoucí daňovou evidenci, které vstupují do obchodních vztahů s PO, musí svoje výsledky při sestavení daňového přiznání transformovat do stejné metodiky jako účetní jednotky. Jedná se zejména o přidání pohledávek, vyloučení pořízení zásob z výdajů apod.

V této souvislosti je třeba brát v úvahu, že přechod na výše uvedený systém by způsobil ztrátu určité jednoduchosti na straně poplatníků vedoucích daňovou evidenci a dále zvýšil základ daně těchto poplatníků o hodnotu zásob a pohledávek. Výrazný dopad na zvýšení základu daně by bylo možno očekávat v prvním roce platnosti nového postupu.

Zkušenosti získané při řešení řádných a mimořádných opravných prostředků proti vyměření daně z příjmů právnických osob zřetelně signalizují tendenci účetních jednotek využívat rozdíly plynoucí z odlišných způsobů stanovení základu daně u FO vedoucích daňovou evidenci a PO vedoucích účetnictví, při reálných i fiktivních obchodních vztazích, ke snižování základu daně a minimalizaci výše přiznané a hrazené daně. Z tohoto hlediska by proto bylo vhodné, aby stanovení základu daně bylo u všech typů poplatníků co možná nejjednodušší.

### **3.4 Má se zavádět konsolidované zdanění holdingů?**

Konsolidované zdanění je v teoretické rovině nesporně spravedlivější než individuální přístup. Je atraktivnější pro podnikatele, avšak zřejmě rizikové pro stát, navíc není zřejmý postoj ESD. V současné době je před ESD projednáván případ Marks & Spencer, kdy je namítáno porušení svobod plynoucích ze Smlouvy tím, že holdingy si ve Velké Británii nesmí započítávat ztráty z poboček v jiných členských státech. Z daňového hlediska je tento režim přitom logický a léty osvědčený. Pobočka britské firmy např. ve Francii zdaňuje totiž svůj zisk ve Francii a ve Velké Británii je na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění tento zisk osvobozen. V případě ztrát jsou tyto odečítány od budoucích zisků dosahovaných ve Francii. Prozatím se však zdá, že u ESD převažuje opačný názor.

Z hlediska praktického však existuje i řada dalších složitých otázek, které rychlému zavedení konsolidace brání, a to:

- bez harmonizovaného základu daně nelze provádět přeshraniční konsolidace, resp. jsou velmi složité právě s ohledem na rozdílné metodiky zjištění základu daně v jednotlivých státech

- konsolidace musí být uplatňována bez omezení, tj. v rámci celého prostoru EU, tomu však brání absence harmonizace základu daně
- existující struktura majetkových účastí by založila jednoznačně negativní dopad na inkaso daně z příjmů PO
- odpovídající zákonná úprava vyžaduje také odpovídající personální vybavení v oblasti přípravy legislativy.

### **3.5 Má být omezeno dvojitě zdanění dividend? Jakým způsobem toho má být dosaženo?**

V současné době se můžeme setkat se šesti základními systémy zdanění dividend. Otázkou je, který z nich používat v ČR.

První, tzv. klasický systém, který zdaňuje zisk a dividendy zcela odděleně, je nyní používán v ČR. Jeho výhodou je jeho jednoduchost, nevýhodou je naopak úplné dvojitě zdanění dividend, kdy je nejdříve zdaněn zisk společnosti a následně i vyplácené dividendy srážkovou daní.

Jako určitá modifikace tohoto systému byl v Německu zaveden systém tzv. polovičního zahrnutí příjmů z dividend. Na úrovni akcionáře – fyzické osoby je do zdanitelných příjmů zahrnuta pouze polovina obdržených dividend jako forma omezení dvojitě zdanění.

Další dva systémy propojují zdanění zisku a dividend na úrovni společnosti

Odpočtový systém umožňuje do určité výše odečíst ze základu daně společnosti vyplácené dividendy. Tato výše může být odvozena např. podle poměru základního kapitálu společnosti k jejímu celkovému kapitálu.

Systém dvojitě sazby rozděluje zisk na dvě části, a to na zisk určený na výplatu dividend a zisk, který má být reinvestován. Dvojitě zdanění dividend je omezeno ve srovnání s klasickým systémem nižší sazbou daně uvalenou na vyplácený zisk. (Ve Francii je ale preferován zadržený zisk před výplatou dividend a sazba daně na vyplácený zisk je tudíž vyšší).

Propojení zdanění zisku a dividend na úrovni akcionáře umožňují další dva systémy.

Systém daňové slevy umožňuje akcionáři odečíst od své daňové povinnosti určitou částku vypočtenou na základě přijatých dividend, např. určité procento z objemu přijatých hrubých dividend.

Imputační systém umožňuje akcionářům odečíst od své daňové povinnosti určitou část daně ze zisku společnosti. Tento systém je považován za nejvhodnější systém v rámci postupné harmonizace daní v EU. V kombinaci se systémem dělené sazby je využíván např. v Německu.

Úplné propojení daně ze zisku a daně z dividend představuje konduktivní systém. Dividendy jsou zdaněny pouze na úrovni akcionáře. Zdanění na úrovni společnosti není vyloučeno, ale v případě, že sazba daně ze zisku společnosti je vyšší než mezní sazba daně z příjmu akcionáře, je příslušný přeplatek vrácen akcionáři nebo je započten na úhradu jiné daňové povinnosti.

### **3.6 Má daňový systém sloužit i ostatním cílům hospodářské politiky (tj. podpora formou selektivních daňových úlev) nebo se má spíše řídit zásadami neutrální/nedistorzní daňové politiky (tj. široký základ, nízká sazba, co nejméně výjimek)?**

Je zřejmé, že daňová politika každého státu je součástí jeho širší hospodářské politiky a že v rámci politických kompromisů se často sahá k daňovým nástrojům pro podporu celé řady jiných cílů. Z hlediska daňové teorie by daně měly sloužit k zajištění dostatečných prostředků pro veřejné rozpočty co nejméně distorzním způsobem, tj. co nejméně výjimek a co největší neutralita zdanění. Zakotvení jakýchkoli podpor ve formě daňových zvýhodnění je vzhledem ke snaze o nastolení jednoduché úpravy protikladné. Vnesení z hlediska základního účelu daní zcela cizorodých prvků do daňového práva proto nevyhnutelně vede k roztříštění, zkomplikování a znepřehlednění daňových předpisů, které tak řeší něco, co je mimo jejich pojmový účel. Pojmovým a jediným účelem charakterizovaným jako „poskytnutí veřejné podpory určitým subjektům“ je systém přímých nástrojů, tj. dotací (v nejširším smyslu). Účelu zmíněných nesystémových daňových podpor tak lze mnohem efektivněji a sofistikovaněji dosáhnout poskytnutím takovýchto dotací, které jsou speciálně pro tento účel vytvořené a tedy i náležitě procedurálně ošetřené.

Současný zákon o daních z příjmů má za cíl zejména následující:

- podpora velkých investorů – z důvodu tvorby nových pracovních míst, zvýšení exportní výkonnosti ČR a celkového zlepšení technologického vybavení tuzemských podniků,
- podpora výzkumu a vývoje – má přímo přispívat k vyšší mezinárodní konkurenceschopnosti české ekonomiky a podporovat činnosti s vyšší přidanou hodnotou,
- podpora učňovského školství – zejména napomáhá zajistit dostatek pracovních sil v průmyslu v odpovídající struktuře,
- podpora bytové výstavby financované z hypotečních nebo stavebních úvěrů a podpora samotného hypotečního financování bydlení – podporuje opravy z minulosti zanedbaného bytového fondu, mobilitu pracovních sil a napomáhá snadnějšímu přístupu k bydlení mladým rodinám, čímž také podporuje rodinnou politiku,
- podpora zaměstnávání tělesně postižených občanů – pomáhá začlenění těchto občanů do společnosti, zlepšuje kvalitu jejich života a může v konečném důsledku snižovat vyplácené sociální dávky,
- podpora spoření na stáří – podporuje soukromou aktivitu jednotlivce při zajišťování se na stáří, dává základy vícezdrojovému financování důchodů.

Otázkou je, zda mají být tyto cíle obsaženy i v nové zákonné úpravě.

Nová zákonná úprava zdaňování příjmů by měla jasně naplňovat i vlastní název, tj. akcent na maximalizaci základu daně, resp. jeho rozšíření, a to zejména cestou výrazného omezení výčtu příjmů, které jsou dosud od daně osvobozeny. Na straně poplatníků fyzických osob však i nadále bude třeba zachovat určité osvobození některých příjmů od daňové povinnosti, které mají ekonomicko-sociální charakter. Tento trend naplňuje také požadavek zjednodušení právní úpravy, neboť existence příjmů od daně osvobozených zakládá povinnost klíčovat náklady, neboť při finálním zdanění je nutné ze základu daně vedle osvobozených příjmů vyloučit také s nimi související náklady. Podnikatelské aktivity jsou velmi rozmanité a

poplatníci vykazující příjmy od daně osvobozené zpravidla vykazují také příjmy běžně zdaňované.

Bez výjimky by měl být naplňován princip daňové souvztažnosti, který v praxi znamená to, že daňová uznatelnost nákladové/výdajové položky na jedné straně musí znamenat na straně příjemce zdanitelný příjem. Připustit lze také režim, kdy daňová neuznatelnost např. členských příspěvků občanských sdružení znamená jejich osvobození na straně příjemců. Nesystémový je však režim, kdy členský příspěvek je daňově uznatelný a na straně příjemce je od daně osvobozen (např. členské příspěvky u organizací zaměstnavatelů).

Také je třeba zmínit, že řada daňových pobídek, které nejsou organickou součástí daňového práva, má v konečném důsledku negativní dopad ve formě nadbytečné komplikace zákonné úpravy, jejíž zásadní zjednodušení, srozumitelnost, jednoznačnost a relativní stálost žádají jak daňová veřejnost, tak i daňová správa. Tyto dopady přitom nejsou při zavádění takovýchto výjimek zpravidla brány v úvahu.

### **3.7 Je vhodné usilovat u fyzických osob o větší podobnost základů daně z příjmů, sociálního pojistného a zdravotního pojistného?**

Podobnost základů daně z příjmů fyzických osob s vyměřovacími základy pro sociální a zdravotní pojištění, resp. skutečnost aby příjmy a výdaje, které budou součástí základu daně, byly i součástí vyměřovacího základu pro sociální a zdravotní pojištění, by byla vhodná z důvodu nastolení účelnosti, jednoduchosti a spravovatelnosti systému. Systém by byl využitelný především ve vztahu ke stanovení základu daně, resp. dílčího základu daně u příjmů ze závislé činnosti a u příjmů z podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti.

Provázanost mezi daňovým zákonem a právní úpravou pojistného na sociální zabezpečení a na veřejné zdravotní pojištění se jeví jako nejvhodnější zajistit tím způsobem, aby do vyměřovacích základů pro pojistné u zaměstnance vstupovaly, až na opodstatněné výjimky, jeho veškeré zdanitelné příjmy, které mu zúčtuje jeho zaměstnavatel. To znamená příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků, které podléhají dani z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny.

Je ale třeba zohlednit, že snahy o sblížení základů daně z příjmů a pojistného na sociální a zdravotní pojištění mohou být úspěšné pouze při vědomí odlišností mezi průběžně financovanými systémy sociálního pojištění a daňovými systémy, které nemohou být nikdy odstraněny. Jde např. o odlišnosti ve vymezení povinných osob (v sociálně pojištěneckých systémech jsou to zaměstnanci a osoby samostatně výdělečně činné, resp. i osoby bez zdanitelných příjmů, nikoliv právnické a fyzické osoby). Předpokladem, resp. vstupní nutnou podmínkou úsilí o sblížení základů daně z příjmů a pojistného v právním řádu České republiky je především dosažení sblížení vyměřovacích základů pojistného sociálního a pojistného zdravotního.

### **3.8 Mají mít zaměstnanci podobně jako zaměstnavatelé možnost odečítat si náklady související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů?**

Za stávajícího stavu nemají zaměstnanci nárok na odpočet nákladů, které jim v souvislosti se zaměstnáním vznikají (mimo zákonného pojistného). Pokud porovnáme situaci např. s rakouskou či německou úpravou, najdeme celou řadu odpočtů, které si mohou uplatňovat i zaměstnanci (např. paušální odpočty pro zaměstnance, uznatelnost některých výdajů v domácnosti, náklady na dopravu či dvě domácnosti, náklady na přestěhování se apod.).

Zavedení takovýchto odpočtů i u zaměstnanců by však zvýšilo komplikovanost zákona i správy daní. Uplatňované výdaje by musely být kontrolovány. Mohlo by to vést i k vyšším daňovým únikům.

Je možno v této souvislosti diskutovat i o paušálních odpočtech pro zaměstnance, ať už v absolutní nebo procentní výši.

Pro lepší pochopení ukazuje následující tabulka modelovou situaci čtyř poplatníků se stejnou výší příjmů, kteří by tak měli být zdaňováni dle principu horizontální daňové spravedlnosti stejně (u všech se předpokládá pouze základní odečitatelná položka, výpočet je proveden na základě stavu legislativy v roce 2005, tabulka nezobrazuje odlišnou výši zákonného pojistného, které je však také rozdílné u OSVČ a u zaměstnanců, u OSVČ 2 se předpokládá využití výdajového paušálu ve výši 25 %).

	<b>zaměstnanec 1</b>	<b>zaměstnanec 2</b>	<b>OSVČ 1</b>	<b>OSVČ 2</b>
<b>roční hrubý příjem / hrubé tržby</b>	210 000	250 000	1 000 000	210 000
<b>skutečně vynaložené náklady v souvislosti se zaměstnáním / s podnikáním</b>	10 000	50 000	800 000	10 000
<b>příjem / tržby po odečtení skutečně vynaložených nákladů</b>	200 000	200 000	200 000	200 000
<b>daň</b>	23 680	30 680	18 380	12 855

### **3.9 Má pokračovat stávající trend posilování prvků rodinného zdanění oproti původní koncepci ZDP, který za jednotku zdanění u fyzických osob považoval jednotlivce?**

OECD ve své nejnovější studii k reformám daně z příjmů fyzických osob upozorňuje, že Česká republika je v posledních letech jedinou zemí, ve které došlo ke změně ve zdanění osobních příjmů směrem k rodinnému zdanění (společné zdanění od roku 2005). Trend ve vyspělých zemích je opačný – země, které používaly jako daňovou jednotku rodinu (nebo různé kombinované systémy), se v posledních dekádách posouvají spíše ke zdanění jednotlivců. V současné době má 20 členských zemí OECD jako jednotku zdanění jednotlivce. Na druhou stranu je ale pravdou, že některé země se zdaněním jednotlivců využívají speciální daňové úlevy pro závislé manžele/manželky, což přináší podobné efekty jako společné zdanění. Je třeba rovněž zohlednit, že s klesající progresivitou daně z příjmů fyzických osob klesá význam prvků rodinného zdanění pro velikost efektivního (průměrného) daňového zatížení.

V aktuální koncepci zdanění příjmů je zachován princip zdaňování jednotlivců daní z příjmů fyzických osob. Tzv. rodinné zdanění tedy v současné době v České republice není systematicky uplatňováno. Společné zdanění manželů a rozdělení příjmů na spolupracující osobu je možné zachovat pouze za předpokladu existence progresivní sazby daně. V opačném případě by byla značně eliminována výhoda, kterou tyto dva nástroje poskytují.



### **3.10 Má budoucí úprava daní z příjmů zohledňovat případné změny důchodového systému?**

V současné době je daňový režim příspěvků do státního povinného penzijního systému a příspěvků do soukromých penzijních systémů rozdílný. To stejné platí i pro výplatu penzí. Je otázkou, zda při budoucích případných pracích na změnách důchodového systému by se nemělo směřovat ke sjednocení.

### **3.11 Má být dána přednost jednomu obsáhlému zákonu nebo má být zamýšlený zákon sám relativně stručný a doplněný o prováděcí vyhlášky?**

Výhodou rozsáhlého zákona je především to, že je v něm obsažena celá právní úprava dané oblasti a odpadá tak nutnost sledovat změny několika právních předpisů. Nevýhodou může být obtížnější orientace v samotném zákoně, obzvláště je-li často novelizován. Tento přístup je až dosud typický pro ČR.

Výhodou malého zákona doplněného několika vyhláškami naproti tomu je jeho přehlednost a flexibilita. Jednotlivé technické součásti zákona, jako např. doba odepisování, mohou být snáze měněny vyhláškou a mohou tak lépe reagovat na okamžité potřeby. Nevýhodou ovšem je oslabení kontroly ze strany parlamentu, snížení míry jistoty podnikatelů a již zmíněná potřeba sledovat úpravy několika norem.

### **3.12 Jaký další postup by měl být zvolen pokud jde o tzv. zjednodušování systému zdanění?**

Pro objektivní posouzení komplikovanosti daňových zákonů a hodnocení trendu vývoje je nutné přijmout rozhodnutí o tom, jak bude komplikovanost/složitost daňového zákonodárství měřena. Bez tohoto základního kroku nelze dlouhodobě omezit opakující se argumenty o nadměrné složitosti českého daňového systému. Dostupná srovnání pomocí počtu slov či znaků (jde o značně zjednodušený a zavádějící pohled) ukazují, že česká úprava není zásadně obsáhlejší než jiné zákony ve srovnatelných zemích. Rovněž dostupné výsledky měření vyvolaných nákladů zdanění nesignalizují výraznou disproporci v neprospěch ČR.

Pro další analýzu problému složitosti a nákladů soukromého sektoru souvisejících se zdaněním by bylo možno využít koncepci Úřadu vlády (resp. Evropské komise) k měření velikosti administrativních břemen soukromého sektoru souvisejících s vládní regulací. To by ale vyžadovalo dostatečnou kapacitu k provádění pravidelných ex post či ex ante měření.

Pokud má být u daňových poplatníků dosaženo výrazných úspor nákladů spojených s daňovou agendou, je třeba se zaměřit zejména na daně s vysokým počtem daňových poplatníků a na agendy, které se často opakují. Zároveň by bylo možno zahájit diskusi o strukturálních změnách celého systému daní a pojistného – např. propojení DPFO a pojistného (teoreticky až ke sloučení do jednoho základu), omezení počtu dílčích daňových základů, omezení rozdíly mezi účetním a daňovým výkaznictvím, výrazné omezení informačních povinností apod.

Z hlediska zjednodušení daně z příjmů fyzických osob je třeba zvážit:

- přehodnocení celé oblasti osvobození příjmů od daně, lze si představit její výrazné omezení a ponechání pouze případů, které jsou nezbytné a ekonomicky odůvodnitelné nebo které vyplývají z mezinárodních smluv,
- přehodnocení položek snižujících základ daně a jejich omezení pouze na sociální, zdravotní či ekologické důvody,

- vytvoření podmínek pro další rozšíření stanovení základu daně paušální částkou, a to po komplexním vyhodnocení dosavadních návrhů, pokud budou v rámci nyní projednávané novely zákona schváleny,
- stanovení jednoduššího způsobu odpisování pro poplatníky vedoucí daňovou evidenci,
- redukce stávajících dílčích základů daně (příjmy z pronájmu zdaňovat obdobně jako příjmy z podnikání),
- posouzení možnosti rozšíření zvláštní sazby daně na některé další příjmy.

U právnických osob, které vedou účetnictví, je třeba otevřít diskusi o minimalizaci rozdílů od zachycení ekonomických operací a procesů v účetnictví a jasně vytipovat oblasti, kde odlišné zacházení pro účely zjištění základu daně je objektivní a systémové (akcent obsahu nad formou v účetnictví, vliv oceňovacích rozdílů, problematika odpisování).

Daňový systém by měl důsledně obsahovat akcent obsahu nad formou z hlediska právního a vyloučit tak např. složité postupy při zajišťování různých podpor zaměstnanců (např. prostřednictvím různých poukázek). Daňový systém by měl v takových případech nabídnout minimálně alternativní řešení, aby byl regulátorem používané formy trh a nikoliv daňový zákon (princip nedistorznosti).

Pro zjednodušení je nutné dále přehodnotit:

- oblast osvobození příjmů od daně, s cílem snížit jejich počet; osvobození omezit pouze na případy, které jsou nezbytné a ekonomicky zdůvodnitelné nebo pokud povinnost osvobodit určité příjmy vyplývá z mezinárodních smluv,
- daňový režim příjmů (výnosů) z loterií a her, a to jak na straně výherců, tak i na straně provozovatelů těchto her. Bude zváženo zrušení osvobození příjmů u provozovatelů loterií a her,
- úpravu týkající se daňově uznatelných výdajů (nákladů) se záměrem vymezit rozsah, popřípadě okruh konkrétně upravených výdajů v návaznosti na obecnou úpravu,
- zvážit změnu systému zdanění subjektů kolektivního investování tak, aby tyto subjekty zdanění nepodléhaly, resp. byla uplatňována daň „na vstupu“ např. ve výši 1 % z vložených částek a dotčené příjmy by byly řádně zdaněny u investorů, tj. fyzických i právnických osob včetně diskuse o prodloužení časového testu pro zdaňování kapitálových zisků u FO,
- zvláštní daňový režim pro finanční leasing. Cílem tohoto kroku je zajistit jednotné podmínky při různých formách pořízení majetku, a tím naplňovat důsledně princip upřednostnění obsahu nad formou. Podle této zásady by všechny formy pořízení majetku měly vykazovat stejné daňové dopady. Stávající režim, kdy např. vstupní cena strojů a zařízení pořízených koupí se zaplacením celé kupní ceny se odpisuje 12 let, zatímco při pořízení formou finančního leasingu je vstupní cena v nákladech prostřednictvím nájemného uplatněna za 36 měsíců, je neodůvodněný. U nemovitostí odpisovaných 30 let, činí minimální doba nájmu, jsou-li pořizovány formou finančního leasingu, pouze 8 let.

Z výše uvedeného vyplývá, že vedle uvedených systémových věcných změn lze zjednodušení zákonné úpravy zajistit také v rovině systematiky zákona tak, jak již byla navržena pro výchozí (předchozí) diskusní materiál pro NDS. Jedná se zejména o jasné vymezení pojmů a důsledné odlišení zdanění příjmů FO a PO, kde pro rozdílný postup existuje objektivní odůvodnění.

Cílem koncepce majetkových daní je současnou právní úpravu zjednodušit a tím i ovlivnit výši nákladů ze strany poplatníků a daňové správy. Současné znění zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí obsahuje některá ustanovení, která je proto nezbytné z důvodu lepší spravovatelnosti a výkladové jednoznačnosti nově upravit. Předpokládá se zúžit osvobození úplatných převodů nově dokončovaných staveb a bytů na nemovitosti určené pro bydlení a snížit tak administrativní náročnost správců daně v rámci důkazního řízení a dále zrušit osvobození vkladů do obchodních společností nebo družstev s výjimkou převodu majetku při založení právnické osoby územně samosprávným celkem a navázat tak na stav v zemích EU, kde tyto vklady nejsou osvobozovány. Uvažuje se bezúplatné nabytí práva odpovídajícího věcnému břemenu, pokud bylo zřízeno současně s darováním nemovitosti, nově zařadit do předmětu daně darovací, neboť současný stav zdanění věcného břemene v uvedeném případě daní z převodu nemovitostí představuje u poplatníků zařazených do I. skupiny tvrdost.

U daně z převodu nemovitostí a daně darovací se bude dále postupně redukovat předkládání znaleckých posudků ze strany poplatníků pro účely stanovení základu daně dle ceny zjištěné v návaznosti na úpravu zjednodušeného ocenění nemovitostí pro daňové účely. Je připraven v souvislosti s návrhem zákona o veřejných neziskových ústavních zdravotnických zařízeních a o změně některých dalších zákonů návrh na změnu zákona č. 357/1992 Sb. ve smyslu nevyžadování předkládání znaleckých posudků v případě úplatných převodů nemovitostí z vlastnictví VVI nebo veřejného neziskového ústavního zdravotnického zařízení. Ve vztahu k zahraničí bude nutné zpřesnit ustanovení ohledně zdanění majetku daní dědickou a daní darovací v případech, kdy subjektem daňového vztahu je cizí státní příslušník nebo bezúplatně nabytý majetek se nachází v cizině. V současnosti byl v souvislosti s návrhem na změnu zákona o správě daní a poplatků zpracován návrh na posílení práv ručitelů, ve vztahu k jejich zákonné povinnosti ručení za nedoplatky na dani z převodu nemovitostí a dani darovací.

Na základě zkušeností a požadavků z praxe by bylo vhodné jako předmět dalších změn zákona č. 357/1992 Sb. zpracovat výraznou redukci osvobození, sjednocení splatnosti daně dědické a daně darovací s režimem daně z převodu nemovitostí, přehodnocení výše sazby u daně z převodu nemovitostí v souladu s úpravou v zemích EU, přehodnocení rozdělení osob do skupin pro účely výpočtu včetně úpravy výše sazeb a sjednocení osvobození u daně dědické a daně darovací, zrušení dosavadního úplného osvobození bezúplatně nabytého majetku od daně dědické u příbuzných v řadě přímé a manželů a v rámci I. skupiny osob zavést osvobození nabytí tohoto majetku do zákonem stanovené výše.

V závislosti na datu předložení návrhu nového občanského zákoníku by měla být provedena, jak bylo uvedeno výše, zásadní změna zákona 357/1992 Sb. a to přípravou nového zákona se současnou vazbou na nový zákon o daních z příjmů.

Daň z nemovitostí ve státech EU má charakter místní daně a je jedním z příjmů místních rozpočtů. Stanovení základu daně z nemovitostí a způsob jejího uplatňování není jednotný. Obecně však platí, že základ daně z nemovitostí vychází z hodnoty nemovitosti.

Právní úprava na úseku daně z nemovitostí by v tomto směru vyžadovala výraznější změny, ale jakékoliv návrhy na jejich prosazení byly neprůchodné. S vazbou na připravovaný občanský kodex by bylo vhodné využít této změny právního řádu a pracovat na zásadních změnách právní úpravy daně z nemovitostí ve smyslu přechodu na hodnotový princip při zdaňování nemovitostí. U pozemků se navrhuje zdaňování podle jejich hodnoty. Základem daně by byla hodnota pozemků stanovená v cenové mapě. Navržená daň z pozemku se v tomto případě přiblíží tržním cenám. Cenu pozemku by schválilo obecní zastupitelstvo. Pokud by o cenách jako základu daně rozhodovala obec, bylo by vhodné připustit možnost

podání odvolání proti výši cen pozemků uvedených v cenové mapě a stanovit, kdo bude odvolacím orgánem. Sazba daně by mohla být stanovena podle způsobu užívání plochy a vyplývala by ze zákona nebo z rozhodnutí obce.

Podle nového pojetí nemovitostí v občanském zákoníku se uplatňuje zásada – stavba je součástí pozemku. Tato zásada by se promítla i do základních principů uplatňovaných pro přijetí nového zákona o dani z nemovitostí. Hodnota stavby by podstatným způsobem ovlivnila hodnotu pozemku. Změnil by se předmět daně, předmětem zdanění by bylo i právo stavby. Z důvodu zachování daňové spravedlnosti a alespoň současného výnosu by se nevyklučovaly ze zdanění např. stavby, pro které by bylo třeba stanovit postup jednoduššího výpočtu daně. Pokud by se zdaňovaly pouze pozemky, na kterých se nachází stavba, bylo by nutné vyřešit zdanění zemědělských pozemků v zastavěném území obce. V rámci změny zákona bude důležité zainteresovat do oceňování nemovitostí obce a využít jejich znalostí místního prostředí a současně uplatnit i jejich větší vliv na získání daňového výnosu. V návaznosti na návrh nového občanského zákoníku bude třeba připravovat i novelu zákona č. 151/1997., o oceňování majetku.

V oblasti účetnictví je legislativní úprava v současné době plně v souladu s relevantním právem ES, zejména 4. a 7. směrnicí Rady a dále s účetními směnicemi pro finanční instituce a pojišťovny. V rámci plnění Akčního plánu pro Českou republiku v oblasti účetnictví a auditu je možné diskutovat možná osvobození (zjednodušení) z vybraných účetních metod a postupů účtování pro účetní jednotky, které nejsou subjekty zvýšeného veřejného zájmu. Nicméně je třeba vzít v úvahu, že možné osvobození nesmí být v rozporu s právem ES, tzn. nesmí zhoršit současný stav transpozice práva ES.

## **4. Základní věcná východiska nové právní úpravy zdaňování příjmů**

Nový zákon o daních z příjmů a rovněž systémově konzistentní rámec pro zdanění majetku by bylo vhodné založit na následujících principech:

- neutralita,
- jednoduchost,
- odolnost vůči daňovým únikům,
- nenáročnost na náklady daňové správy,
- výnosová stabilita.

Tyto principy by měly být nadřazeny všem ostatním prioritám a zároveň je žádoucí maximálně omezit všechny požadavky na dílčí úpravy, které tyto principy budou narušovat. Cílem nových zákonů bude v konečném důsledku co nejširší základ daně, který umožní při požadovaném objemu veřejných výdajů snižování sazby daně.

Zároveň budou při konstrukci zákona v maximální možné míře respektovány i jiné zásady kladené na dobrý daňový systém, zejména horizontální daňová spravedlnost (všichni poplatníci se stejnou platební schopností by měli být zdaňováni stejně), jednoznačnost daňových povinností pro daňové poplatníky a maximálně možná pohodlnost placení daně.

### **4.1 Základní princip nové úpravy - akcent na zdaňování příjmů, tj.:**

- maximální základ daně (co nejširší)
- minimum odčitatelných položek

- úměrná výše sazby daně

Tento přístup nesporně bude znamenat zjednodušení právní úpravy. Tento přístup je zejména u fyzických osob – nepodnikatelů poměrně rychle použitelný. Rozdílné přístupy k fiskální politice lze u tohoto přístupu naplnit při stanovení výše daňové povinnosti.

#### **4.2 Formálně technické zásady**

Takové zásady nové právní úpravy vychází z přehodnocení stávající úpravy a jeho východiskem by měly být již vládou v roce 2003 schválené teze, které obsahují jednak základní principy pro tvorbu nového zákona a jeho systematiku .

Základního cíle zjednodušení a zlepšení srozumitelnosti předpisu lze snadno dosáhnout i v rámci jednoho zákona důsledným oddělením problematiky daně z příjmů fyzických osob, včetně všech ustanovení týkajících se pouze těchto poplatníků, od problematiky daně z příjmů právnických osob např. v rámci dvou částí zákona, úpravou systematického členění zákona a jeho důsledným dodržením.

Zdaňování příjmů v jedné normě, čili v principiálně stejné podobě, jako je tomu dosud, vychází z následujících skutečností:

- a) Oblast daní z příjmů by byla komplexně řešena jednou ucelenou univerzální právní normou. Tento přístup lépe vyhovuje zavedené systematice právního řádu České republiky, podle které pro jednotlivá právní odvětví existují ucelené právní normy (obchodní zákoník, občanský zákoník, zákoník práce).
- b) Řešení jedné problematiky (daně z příjmů) v jedné normě lépe zajistí terminologickou provázanost a vyloučí duplicity, které by se nutně vyskytovaly v případě, že problematika bude řešena zákony dvěma. Existuje sice zásadní rozdílnost mezi zdaněním fyzických osob, které nevedou účetnictví nebo nejsou účetní jednotkou a zdaněním právnických osob, existuje však také řada společných prvků zejména při stanovení základu daně podnikatelů fyzických osob vedoucích účetnictví, které bude nutno zopakovat v obou zákonech (zdroj příjmů, odčitatelné položky, vyloučení dvojího zdanění, daň vybíraná zvláštní sazbou, zálohy atd.).
- c) V koncepci dvou zákonů by bylo nutné některá ustanovení zákona o dani z příjmů právnických osob, která jsou nyní uvedena ve společných ustanoveních zákona o daních z příjmů, opakovat i v zákoně o dani z příjmů fyzických osob. Je však třeba podotknout, že podle legislativních pravidel se v případě téhož ustanovení ve dvou zákonech používá nikoliv opakovaná citace tohoto ustanovení, ale odkaz na číslo zákona popř. na konkrétní ustanovení jiného zákona, kde je předmětné ustanovení podrobně rozvedeno.

Pozn.: pokud v některých státech EU (např. Rakousko nebo Německo) je zdaňování příjmů fyzických osob upraveno samostatným zákonem, je to zároveň podmíněno vyšším stupněm dekodifikace ve všech právních odvětvích a specifické okruhy problémů jsou řešeny samostatnými zákony (např. přeměny společností a jejich zdanění, zdanění zahraničních osob atd.), což není takto zakotveno v našem právním řádu.

#### **Předmět úpravy nového zákona o daních z příjmů**

Hlavním záměrem nové právní úpravy by mělo být nalezení optimálního vztahu mezi daňovou spravedlností a efektivní správou daně z příjmů, a to ve směru praktické spravedlnosti, nikoliv teoretické. Výsledkem tohoto záměru by měl být systém zdanění příjmů, který zajistí rovné podmínky pro všechny daňové poplatníky, umožní efektivní výkon

správy daní z příjmů a vyloučí nadbytečné komplikované postupy pro stanovení daňové povinnosti.

Při přípravě nového zákona o daních z příjmů bude dále aktivně sledován vývoj harmonizačních snah Společenství v oblasti přímých daní a navržená opatření, která by mohla způsobovat kolizi se stávajícími i připravovanými předpisy ES na komunitární úrovni, budou průběžně konzultována v příslušných orgánech. Budou zapracovány nově přijaté předpisy ES a bude brán zřetel i na existující interpretaci primárního práva ES obsaženou v judikatuře Evropského soudního dvora.

Celou úpravu je nutné zásadně přehodnotit, a to zejména:

- předmět daně zejména ve vazbě na dar a darovací daň u fyzických osob, zahrnutí darů přijatých v souvislosti s podnikáním u právnických osob do předmětu daně z příjmů při zachování osvobození u darů pro neziskové organizace na veřejně prospěšné účely
- oblast osvobození příjmů od daně, s cílem snížit jejich počet; osvobození omezit pouze na případy, které jsou nezbytné a ekonomicky zdůvodnitelné, nebo pokud povinnost osvobodit určité příjmy vyplývá z mezinárodních smluv,
- přístupy ke zdanění celého neziskového sektoru,
- daňový režim příjmů (výnosů) z loterií a her, a to jak na straně výherců, tak i na straně provozovatelů těchto her. Bude zváženo zrušení osvobození příjmů u provozovatelů loterií a her a zavedení zdanění výher u příjemců,
- úpravu týkající se daňově uznatelných výdajů (nákladů) se záměrem vymežit rozsah, popřípadě okruh konkrétně upravených výdajů v návaznosti na obecnou úpravu,
- zásadní změnu v systému zdanění subjektů kolektivního investování, které by zdanění nepodléhaly a dotčené příjmy by byly zdaněny jen u investorů fyzických i právnických osob,
- zjednodušit pravidla odpisování hmotného majetku a přehodnotit zvláštní daňový režim pro finanční leasing. Cílem tohoto kroku je zajistit jednotné podmínky při různých formách pořízení majetku, a tím naplňovat důsledně princip upřednostnění obsahu nad formou. Podle této zásady by všechny formy pořízení majetku měly vykazovat stejné daňové dopady

Z hlediska daně z příjmů fyzických osob se dále předpokládá:

- přehodnocení příjmů vyloučených z předmětu daně u příjmů ze závislé činnosti,
- přehodnocení položek snižujících základ daně, tj. nezdánitelné části základu daně, jejichž poskytnutí je třeba omezit pouze na sociální důvody, resp. zdravotní důvody,
- řešení stále existujících zohlednění některých případů uplatňování výdajů podle oceňovacího předpisu na úkor důsledného zohlednění pouze skutečně vynaložených prostředků (např. u vkladů do obchodního majetku v případě majetku nabytého před více než pěti lety se vychází z ceny podle znaleckého posudku a nikoliv ze skutečných výdajů na pořízení tohoto majetku),
- upravit zdaňování příjmů v rámci sdružení bez právní subjektivity (nikoli rozdělování příjmů a výdajů na účastníky sdružení, ale umožnit fakturaci mezi nimi),

- přehodnotit systém zdaňování příjmů z pravidelného pronájmu věcí a tyto příjmy zdaňovat obdobně jako příjmy z podnikání,
- stanovení způsobu odpisování majetku jednoduššího, než je dosavadní, a to pro fyzické osoby, které povedou daňovou evidenci.

Z hlediska daně z příjmů právnických osob se při stanovení základu daně se navrhuje i nadále vycházet z osvědčené vazby na výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví podnikatele, avšak s korekcí některých vlivů Mezinárodních účetních standardů, jejichž jednostranná orientace na zobrazení věrného obrazu z pohledu investora je jako výchozí pozice pro stanovení základu daně nevhodná. Obdobně budou postupovat při stanovení základu daně i fyzické osoby, které vedou účetnictví.

Nepředpokládá se změna ve vymezení okruhu poplatníků daně z příjmů právnických osob a to zejména ve vztahu k osobám, které tvoří koncern. Zdanění koncernu jako celku představuje zásadní změnu v koncepci zdanění příjmů právnických osob, která je průběžně důkladně zvažována, avšak po analýze všech souvisejících dopadů se navrhuje tento krok odložit, a to alespoň do doby vyjasnění harmonizačních tendencí v rámci EU v oblasti zdanění společností.

## 5. Časová náročnost pro přípravu nového ZDP

<b>4 měsíce</b>	Práce na zpracování koncepce řešení nového ZDP a její projednání se zainteresovanými stranami
<b>3 měsíce</b>	Legislativní lhůty pro řešení věcného záměru ZDP
30 dnů	Vnitřní připomínkové řízení
10 dnů	Vyhodnocení vnitřního připomínkového řízení
10 dnů	Porada vedení MF po vnitřním a před vnějším příp. řízením
7 dnů	Zpracování připomínek vedení a rozeslání do vnějšího připomínkového řízení
1 měsíc	Vnější připomínkové řízení
14 dnů	Vypořádání připomínek z vnějšího připomínkového řízení a jejich zpracování
10 dnů	Porada vedení MF po vnějším připomínkovém řízení
7 dnů	Zpracování připomínek z vedení MF
<b>2 měsíce</b>	Projednání ve vládě a zohlednění připomínek vlády
<b>4 měsíce</b>	Zpracování paragrafovaného znění včetně projednání s věcně příslušnou odbornou veřejností

- 5 měsíců**                    Legislativní proces na úrovni vlády  
( vnitřní + vnější p.ř. na MF, komise LRV + vláda )
- 6 měsíců**                    Doba trvání legislativního procesu na úrovni zákonodárce
- 6 - 9 měsíců**                Seznámení veřejnosti s novým ZDP

**Celková časová náročnost = 28 – 30 měsíců**

Z provedeného rozfázování celého procesu tvorby a schvalování nové právní formy zdaňování příjmů je patrné, že i **při zahájení prací bezprostředně po přijetí současné novely zákona o daních z příjmů** je nejbližší reálný termín účinnosti nové právní normy zdaňování příjmů **1. 1. 2009.**



## Systematické třídění nové právní úpravy

### **1. OBECNÁ USTANOVENÍ**

Tato část bude zahrnovat definice základních zásad a pojmů zasahujících jak do oblasti daně z příjmů fyzických osob tak i do oblasti daně z příjmů právnických osob. Tato část by měla obsahovat zejména:

### **2. DEFINICE NĚKTERÝCH POJMŮ**

Budou definovány pojmy, se kterými zákon dále pracuje a jejichž obsah není jednoznačně vymezen zvláštními právními předpisy nebo je třeba stanovit definici speciální pro účely zákona o daních z příjmů, např. zaměstnavatel, spřízněné osoby, vklad do vlastního kapitálu, dividendový příjem, případně zavést některé pojmy nové jako např. oceňovací rozdíl, daňový ráj, rezident a nerezident s vazbou na neomezenou a omezenou daňovou povinnost.

Je žádoucí předefinovat „příjmy ze zdrojů v zahraničí“, které nyní uvádí §38f odst. 3 ZDP. Současné znění vyvolává pochybnosti, do jaké výše je možné snížit příjmy plynoucí ze zahraničí o související náklady, které mají být stanoveny dle tohoto zákona.

V souvislosti s pojmem oceňovací rozdíl bude nutné rovněž nadefinovat, kdy vzniká a mezi jakými veličinami.

### **3. ZÁKLADNÍ ZÁSADY**

Budou stanoveny zejména:

- základní princip, že odečíst lze pouze výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů s výjimkou výdajů (nákladů), o kterých zákon dále stanoví, že je nelze uplatnit,
- zásada, že odčítat lze vždy jen výdaje (náklady) prokazatelně vynaložené (u poplatníků účtujících),
- zásada, že vyhýbání se daňové povinnosti je zakázáno, a zjistí-li správce daně, že daňový poplatník provádí určité transakce s pouze cílem snížit základ daně nebo daňovou povinnost, vždy vliv takového postupu vyloučí,
- zásada materiální pravdy, podle které při stanovení základu daně je pro správce daně rozhodný skutečný obsah právních úkonů, nikoliv formálně deklarováný stav,
- princip tržního odstupu. Bude zakotven a rozveden postup pro stanovení cen za produkty a služby poskytnuté mezi spřízněnými osobami, stanovena fikce, že vztahy mezi stálou provozovnou a zřizovatelem se posuzují obdobně jako vztahy mezi spřízněnými osobami. V této oblasti by měla být dodržena metodika přijatá v rámci členských států OECD (Směrnice pro stanovení převodních cen mezi nadnárodními podniky).
- v rámci české daňové správy v současné době probíhají diskuse o zavedení povinné dokumentační povinnosti k určení správného nastavení převodních cen u spřízněných podniků; je také diskutována možnost zavedení pravidel pro

dokumentační povinnost prostřednictvím zákona o daních z příjmů - toto ustanovení by se odvíjelo nejen od metodiky přijaté v rámci členských států OECD, ale i dokumentu Komise EU – Transfer Pricing Documentation, jehož vydání je očekáváno do konce roku 2005

- součástí novely zákona č. 586/1992 Sb. je také zavedení institutu tzv. předběžných cenových dohod, který by měl být v případě nového zákona více rozvinut, zvláště pak problematika spojená s lhůtami a kompetencemi
- v novém zákoně může být také obsažen současný institut předběžného závazného posouzení rozšířený na určité další typy transakcí, který zvyšuje míru právní jistoty podnikatelů a přispívá tak k transparentnějšímu podnikatelskému prostředí.

Zařazení zásady, že ustanovení mezinárodní smlouvy mají přednost před ustanoveními zákona již není nutné, neboť toto vyplývá z čl. 10 Ústavy ČR.

#### **4. NĚKTERÁ USTANOVENÍ O VZTAZÍCH S MEZINÁRODNÍM PRVKEM**

Tato část by měla obsahovat taxativní výčet příjmů, které jsou předmětem daně u daňových nerezidentů (zdroj příjmů), vymezení některých pojmů v souvislosti s příjmy nerezidentů na území ČR (stálá provozovna, stálá základna), postup při vyloučení dvojího zdanění a zvláštní procesní ustanovení týkající se pouze nerezidentů nebo rezidentů, jimž plynou příjmy ze zahraničí.

Lze nicméně zvážit i druhou variantu: uvést pouze demonstrativní výčet nebo obecný výčet s taxativním vymezením příjmů, které nejsou předmětem daně.

#### **5. DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB**

Zákon o daních z příjmů by měl být v části zaměřené na fyzické osoby členěn na:

- a) **obecnou část** zahrnující definice základních pojmů vyskytujících se v zákoně, tj. měl by být upraven zejména pojem
  - poplatník, včetně řešení způsobu zdanění příjmů dětí před dosažením věku zletilosti, (popř. dětí do skončení povinné školní docházky),
  - osobní daňová povinnost (poplatníci s neomezenou daňovou povinností a s povinností omezenou jen na příjmy ze zdrojů na území ČR),
  - předmět daně, osvobození od daně – nárok na osvobození poskytnout v omezené míře (sociální, zdravotní nebo ekonomické důvody, anebo pokud povinnost osvobození od této daně vyplývá z mezinárodních smluv),
  - zdaňovací období (kalendářní i hospodářský rok pro poplatníky vedoucí účetnictví,
  - základ daně se záměrem zdanit dosažené zisky (přírůstky majetku) a tam, kde je to objektivně možné, vyvarovat se zdanění inflačních zisků (jedná se zejména o zisky z prodeje majetku nesloužícího k podnikání, tedy o takovou úpravu, která je v současné době řešena v zásadě časovými testy), zohlednit a upravit zvláštní základ daně (dílní základ daně) pro podnikající fyzické osoby vedoucí účetnictví, pro fyzické osoby, které povedou daňovou evidenci stanovit jednodušší způsob odpisování majetku,
  - obecná sazba daně, slevy na dani pro poplatníky podnikající a vedoucí účetnictví.
- b) **zvláštní část** upravující odchylky od obecného zdanění jednotlivých druhů příjmů - daňovou srážku a způsob vybrání daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních

požitků, pod tyto příjmy obecně zařadit i penze (tj. zavést srážku i z části penze od daně neosvobozené).

V souvislosti se vstupem do EU (i členstvím v OECD) je od daňové správy požadováno, aby měla informace o výši mzdy a o sražené dani (daňové zálohy) zaměstnancům. To předpokládá zavedení oznamovací povinnosti (zejména u nerezidentů) finančním úřadům a současně by se otevřel prostor pro roční vypořádání daně zaměstnanců prostřednictvím správců daně podle bydliště zaměstnanců. V zásadě by se postupně nahradil „papírový“ přenos dat elektronickým přenosem. Zvláštní výhody (odpočty od základu daně) by perspektivně uplatňoval i zaměstnanec u svého správce daně, který by mu vrátil přeplatek na dani. Naopak u zaměstnanců se souběžnými zaměstnavateli by toto přiznání odpadlo (cca 300 tis. přiznání ročně) a daňový nedoplatek by jim přímo vyměřil finanční úřad (nebo vrátil přeplatek). I tito poplatníci by měli právo verifikace údajů od zaměstnavatelů a možnost uplatnění zvláštních výhod neuplatněných u zaměstnavatele. Zaměstnanci se souběhem s příjmy z podnikání nebo z pronájmu by k přiznání nemuseli přikládat potvrzení zaměstnavatele (to by mimo jiné usnadnilo elektronické podávání daňového přiznání). Předpokladem je rychlý rozvoj přenosu dat se zaručeným elektronickým podpisem tak, aby „papírový“ přenos dat byl jen okrajovým náhradním způsobem. Účelné by bylo i přechodné období, po které by se zaměstnavatelé i daňová správa mohli novému systému přizpůsobit.

Výhodou navrženého elektronického přenosu dat od zaměstnavatelů ke správcům daně by byla i možnost zohlednění okolnosti, zda mzda byla skutečně vyplacena (dnešní problémy u mezd zúčtovaných ale nevyplacených nesolventními zaměstnavateli),

- zvláštní ustanovení pro fyzické osoby s omezenou daňovou povinností (daňové nerezidenty), jako vymezení příjmů ze zdrojů na území ČR, daňová srážka ve zvláštních případech (u nerezidentů ze států mimo EU),
- možnosti paušalování zisku – základu daně z podnikání, zjednodušené metody vykazování základu daně,
- protiúniková opatření sledující omezení možností vyhnutí se daním.

## **6. DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB**

Tato část by obsahovala podrobnosti pro stanovení základu daně a daně z příjmů právnických osob. Budou řešeny zejména následující okruhy:

- poplatník daně z příjmů právnických osob
- předmět daně z příjmů právnických osob,
- příjmy osvobozené od daně
- zdaňovací období
- sazba daně
- základ daně

Tato část bude obsahovat ustanovení o úpravách výsledku hospodaření, výdajích (nákladech) na dosažení, udržení a zajištění příjmů, daňovém odpisování majetku a dále zvláštní ustanovení o některých situacích, která by měla stanovit zvláštní režim pro určité specifické případy, s tím, že jednotlivé situace by vždy měly být řešeny komplexně. Jedná se např. o zdanění při přeměnách, výplatě doplatku na dorovnání, různých typech vkladů, nájmu podniku a dalších komplexních jevech.

## **7. POLOŽKY ODČITATELNÉ OD ZÁKLADU DANĚ**

Současný rozsah okruhu položek odčitatelných od základu daně bude omezen a bude se jednat především o odčítání daňové ztráty.

### **8. Daň vybíraná zvláštní sazbou**

### **9. Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů fyzických osob**

### **10. Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů právnických osob**

### **11. Ustanovení společná, přechodná a závěrečná**

## **12. VZTAH NOVÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY O DANÍCH Z PŘÍJMŮ K ZÁKONU O REZERVÁCH**

Se zákonem o daních z příjmů je velice úzce spjat zákon o rezervách (zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). Tento zákon je průřezovou právní normou, která se dotýká jak fyzických, tak právnických osob. V současné době je vhodné tento zákon ponechat jako zákon samostatný, jednak je do jisté míry speciální právní normou pro tvorbu rezerv a opravných položek v oblasti pojišťovnictví a bank a váže tak i na specifické předpisy v dané oblasti, jednak ve vztahu k dosud nejednotné legislativě v členských státech Evropské unie bude vhodné vyčkat na vývoj v této oblasti a pak zvážit jeho postavení ve vztahu k nové právní úpravě daní z příjmů.

Z hlediska koncepce a věcné náplně zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů není nutné připravovat zásadní koncepční změny, neboť jeho aktuální znění bylo posledními novelizacemi dopracováno do podoby, která je v současné době funkční.

**Přehled úpravy daně z nemovitostí v zahraničí**

Země	Předmět daně	Základ daně	Sazba daně	Poplatník	Rozpočtové určení daně	% z HDP	% z celk. daňových příjmů	% příjmů místních rozpočtů
<b>Dánsko</b>	pozemky  budovy sloužící podnikání stavby sloužící k bydlení nebo k rekreaci	tržní cena nemovitostí (kapitálová hodnota)	0,1%  1,0%  0,57%	vlastník	místní rozpočty regiony	1,1	2,2	6,5
<b>Velká Británie</b>	stavby pro bydlení nebytové prostory zemědělská půda se nezdaňuje	tržní cena nemovitosti (kapitálová hodnota) nájemní hodnota přecenění za 5 let	Obce stanoví každý rok místní daň pro 8 pásem Sazbu daně pro komerční účely stanoví každoročně stát	vlastník, nájemce	státní rozpočet místní rozpočty	3,3	8,9	99,1
<b>Francie</b>	zastavěné parcely  nezastavěné parcely	průměrná nájemní hodnota objektu,  nájemní hodnota činí 80% hodnoty pozemků	daňové sazby v kompetenci obcí v rozpětí 1,69-44,6%	vlastník, uživatel	státní rozpočet místní rozpočty	1,7	3,8	23,8
<b>Itálie</b>	pozemky a stavby	katastrální hodnota pozemků a staveb Hodnota je dále upravena multiplifikátorem v závislosti na tržní hodnotě nemovitosti	0,4-0,7%	vlastník, nájemce	místní rozpočty	0,8	1,9	32,6
<b>Španělsko</b>	pozemky a stavby	katastrální hodnota	0,4 % nemovitostí ve městě 0,3% venkov	vlastník, nájemce nebo uživatel	místní rozpočty	0,7	1,9	
<b>Nizozemí</b>	pozemky a stavby	kombinace katastrální hodnoty a kapitálové hodnoty	stanoví obce v rozmezí 0,1-0,9 %	Vlastník uživatel	místní rozpočty	0,8	2,0	

Země	Předmět daně	Základ daně	Sazba daně	Poplatník	Rozpočtové určení daně	% z HDP	% z celk. daňových příjmů	% příjmů místních rozpočtů
<b>Finsko</b>	pozemky a stavby	zdanitelná hodnota majetku	sazba pro bydlení 0,2-0,5% sazba pro ostatní nemovitosti 0,5-1,0% sazba pro jaderné elektrárny max 2,2% , ostatní elektrárny 1,4%	Vlastník uživatel	místní rozpočty	3,97	0,41	4,0
<b>Lucembursko</b>	pozemky stavby	hodnota nemovitosti	0,7-1,0% multiplikační faktor- zvýšení základní sazby daně až 7,5x	vlastník, uživatel	místní rozpočty	0,1	0,2	4,8
<b>Portugalsko</b>	pozemky, stavby	roční hodnota nemovitosti	0,8% venkovské nemovitostí 0,7-1,3% nemovitosti ve městech	vlastník, uživatel	místní rozpočty	0,4	1,3	
<b>Švédsko</b>	Stavby/stavby pro bydlení, podnikatelské stavby a ostatní stavby	daňová hodnota nemovitosti odpovídá cca 75 % tržní hodnoty	1,2% - stavby pro bydlení 0,5% pro podnikatelské stavby 1,0% pro ostatní stavby	vlastník, uživatel	státní rozpočet	0,9	1,8	
<b>Belgie</b>	pozemky, stavby	nájemní hodnota nemovitosti	Obce stanoví vlastní sazby v rozmezí 5-25%	vlastník, uživatel	místní rozpočty	0,0	0,1	

Země	Předmět daně	Základ daně	Sazba daně	Poplatník	Rozpočtové určení daně	% z HDP	% z celk. daňových příjmů	% příjmů místních rozpočtů
<b>Rakousko</b>	zemědělské a lesní pozemky stavby	standardní hodnota nemovitostí na základě oceňovacího předpisu	2,7% násobná koeficientem podle územních samospráv výsledná sazba kolem 0,8%	vlastník, uživatel	místní rozpočty státní rozpočet	0,4	0,6	5,0
<b>Slovensko</b>	pozemky, stavby, byty a nebytové prostory	výměra, BPEJ zastavěná plocha podlahová plocha bytu	0,25% 1 Sk  1 Sk	vlastník, nájemce, uživatel	místní rozpočty	0,4	1,1	
<b>Polsko</b>	daň z nemovitostí (pozemky, stavby)  daň ze zemědělské půdy daň z lesních pozemků	výměra pozemku podlahová plocha  výměra pozemku  výměra lesního pozemku od 0,1 ha	horní sazba daně pro jednotlivé druhy budov, nebo pozemků (viz níže)  podle výše výnosu žita/ha daň závisí od výše průměrné ceny dřeva	vlastník, nájemce, uživatel	místní rozpočty	1,2	3,8	13,9
<b>Maďarsko</b>	daň ze staveb daň z pozemků daň z bytových domů daň z rekreačních objektů	zastavěná plocha	900 HUF/m <sup>2</sup> 300 HUF/m 12 000 HUF/m  900 HUF/m	vlastník, uživatel, nájemce	místní rozpočty	0,2	0,6	
<b>Estonsko</b>	pouze daň z pozemků	hodnota pozemku	0,1-2,5%	vlastník, uživatel, nájemce	místní rozpočty	0,4	1,1	



Země	Předmět daně	Základ daně	Sazba daně	Poplatník	Rozpočtové určení daně	% z HDP	% z celk. daňových příjmů	% příjmů místních rozpočtů
<b>Lotyšsko</b>	daň z pozemků  daň z podnikatelských staveb bytové domy a byty se nezdaňují	katastrální hodnota pozemku nebo účetní hodnota stavby	1,5%	vlastník, uživatel	místní rozpočty	0,9	2,3	
<b>Litva</b>	daň z pozemků  daň ze staveb bytové domy a byty se nezdaňují	katastrální hodnota pozemku účetní hodnota stavby	1,5%  1%	vlastník, uživatel	místní rozpočty	0,6	2,1	
<b>Slovinsko</b>	stavby pro bydlení a garáže podnikatelské stavby objekty k rekreaci	hodnota založena na bodovém systému	0,1-1,0%  0,15-1,25 %  0,2-1,5 %	vlastník, nájemce	místní rozpočty		2,2	

V zemích EU se pro ohodnocení majetku používá kapitálová (tržní) hodnota (např. v Dánsku a ve Velké Británii) roční hodnota (Portugalsko) Nejčastěji se používá katastrální hodnota jako úředně stanovená cena např. ve Francii, Itálii, Lucembursku, Španělsku. V některých zemích se používá kombinace více metod (Nizozemí, Německo, Belgie). Kapitálová hodnota se odvozuje od tržních cen. Ve Švédsku se tržní ceny upravují koeficienty (75% je daňová hodnota). Roční hodnota představuje čistý roční výnos po odečtení nákladů na opravy a údržbu. Některé státy používají při oceňování pozemků ceny podle jednotlivých katastrů (katastrální hodnotu)

**Španělsko** – obce mají možnost sazbu zvýšit nebo snížit v rámci zákonem daných limitů

**Velká Británie** – předmětem místní daně (Council Tax) jsou stavby k bydlení. Podle ocenění jsou stavby zařazeny do jedné z 8 oceňovacích pásem, a podle toho zdaňovány, čím nižší hodnota stavby, tím nižší sazba daně. Nemovitosti se přeceňují každý 5 rok. Přihlíží se rovněž k sociální oblasti.

**Slovensko** – od r. 2005 je daň z nemovitostí součástí místních daní. Na rozdíl od České republiky spravují daň z nemovitostí obce. Sazby daně i rozsah osvobození od daně z nemovitostí může obec snížit nebo zvýšit s přihlédnutím k místním poměrům v obci.

**Dánsko** – základem daně ze staveb je cena rozdílu mezi hodnotou zastavěného a nezastavěného pozemku. Sazba daně z hodnoty majetku (oceňuje se každoročně podle stavu k 1. lednu) je progresivní: 1% z hodnoty majetku do hodnoty 3 040 000 DKK, nad tuto hodnotu 3% z částky převyšující 3 040 000 DKK. Existuje nižší daňová povinnost pro seniory: domy občanů starších 67 let, pokud nemají roční příjmy vyšší než 130 000 DKK (200 000 DKK pro manžele) se zdaňují nižší sazbou daně 0.4%, přičemž maximální částka daně nesmí překročit 6 000 DKK, u objektů pro rekreaci 2 000 DKK. (1 DKK cca 0.14 EURO).

Všichni vlastníci nemovitostí v Dánsku obdrží každý rok počítačově zpracovaný veřejný odhad nemovitosti, který by měl vyjadřovat jejich tržní hodnotu. Ocenění se provádí na základě evidovaných údajů poskytnutých vlastníkem a obcí. Pokud vlastník nesouhlasí s odhadem ceny a výměrem daně má možnost se odvolat do 3 měsíců u místního daňového tribunálu popř. Národního daňového tribunálu nebo až k soudu. Pokud rozdíl v odhadu představuje více než 30 %, provede se reálné ocenění na místě a stanoví se nový platební výměr.

**Švédsko** – oceňování nemovitostí se provádí v 6 letém intervalu s tím, že každý druhý rok se provádí oceňování jednotlivých druhů nemovitostí. Základní hodnota nemovitosti dosažená ve spolupráci s veřejnými odhadci a odhadci ze speciálních výborů pro oceňování nemovitostí je upravována každý rok s ohledem na pohyby cen. Profesionální odhadci se oceňovacího procesu nezúčastňují, posuzují daňovou hodnotu nemovitosti pouze ve sporných případech. Daňová hodnota všech nemovitostí se automaticky zvyšuje o míru roční inflace. Zemědělská půda není předmětem daně z nemovitostí.

**Nizozemí** - nemovitosti se přeceňují každý 5 rok místními úřady. Sazby daně jsou rozdílné, podle obcí (v Amsterdamu např. 0.2 %.) Zemědělská půda je osvobozena od daně z nemovitostí

**Finsko** – dani z nemovitostí nepodléhají zemědělské a lesní pozemky

**Belgie** – obce stanoví vlastní sazby daně v daném rozpětí s ohledem na celkový příjem z nemovitosti

**Rakousko** – standardní hodnota nemovitosti je výrazně nižší než tržní hodnota nemovitosti

**Slovensko** – od r. 2005 je daň z nemovitostí součástí místních daní. Na rozdíl od České republiky spravují daň z nemovitostí obce. Sazby daně i rozsah osvobození od daně z nemovitostí může obec snížit nebo zvýšit s přihlédnutím k místním poměrům v obci.

**Polsko** – dani z nemovitostí podléhají mimo obytných domů, bytů a staveb také pozemky, které nejsou předmětem daně ze zemědělských nebo lesních pozemků. Horní sazba daně se liší s ohledem na druh zdaňované budovy resp. pozemku např. obytné budovy 0.52 PLN/m<sup>2</sup> podlahové plochy; stavby pro podnikatelskou činnost 17.42 PLN/m<sup>2</sup> podlahové plochy aj. (1 PLN cca 0.255 EURO)

**Slovinsko** – hodnota založená na bodovém systému se vypočítá následovně: počet bodů násobený hodnotou bodu/m<sup>2</sup> = hodnota/m<sup>2</sup> x výměra = hodnota stavby. Hodnoty bodu jsou každoročně stanoveny obcemi a násobeny indexem životních nákladů.

**Estonsko** – zaznamenalo výrazný krok ve zdaňování nemovitostí, oceňování pozemků bylo provedeno v r. 1993, 1996 a 2001. NA rozdíl od České republiky jsou výsledky ocenění veřejné. Oceňování provádí soukromí odhadci ve spolupráci s veřejnými odhadci. Poslední přecenění by znamenalo výrazné zvýšení daně z nemovitostí, a proto nebylo realizováno. Stavby se nezdaňují

**Litva** – obec může snížit sazbu daně, případně zcela osvobodit od placení daně určitou skupinu poplatníků

**Institut odvolání** – ve všech státech Evropské unie mají poplatníci možnost odvolání proti vyměřené dani: Existují odvolací výbory na úrovni daňových úřadů, obcí nebo států. Např. v Dánsku se může poplatník odvolat k oceňovacímu výboru následně k dohlížecímu výboru a případně až Národnímu daňovému tribunálu. Poplatek za toto odvolání činí 600 DKK, které mu je vráceno v případě souhlasu se stížností. Poplatek za odvolání a jeho zpětné vrácení je uplatněno ve většině států.

**Osvobození od daně z nemovitostí** je zhruba obdobné rozsahu osvobození v České republice

**Použité materiály:**

European Tax Handbook 2004, International Bureau of Fiscal Documentation

OECD Revenue Statistics, 1965-2002

Rahandusministeerium 2003 (Estonia)

Ministry of Finance, Latvia 2003

Bagdonavicius.A. Real Property Valuation for Taxation, Lithuania

Prezentace zástupců vybraných států na zahraničních seminářích OECD, konferencích IRRV a konferencích IPTI.



**Ministerstvo financí**  
**ČESKÉ REPUBLIKY**

**Struktura daňového systému se zaměřením na zdanění  
příjmů a majetku – stav v ČR a mezinárodní srovnání**

Podkladový materiál

únor 2006

### Základní cíle a principy české daňové politiky

Předchozí vlády provedly v období 2003–2004 dvě etapy reforem veřejných financí. Jejich cílem bylo posílení nepřímých daní kompenzované poklesem daní přímých. První etapa byla navržena s ohledem na povinnost ČR sladit legislativu se směrnicemi EU a současně přispěla ke snížení deficitu vládního sektoru. Řada z těchto opatření však byla potřebná a žádoucí bez ohledu na členství v EU. V této legislativě i doporučeních se odráží zkušenosti a poznatky vyspělých evropských států, které zjednodušují spolupráci v otevřeném světě.

Naproti tomu daňový balíček z druhé etapy je vnímán jak nástroj strukturálních reforem, který si klade za cíl přispět k posílení potenciálního růstu české ekonomiky.

Nejnověji schválené daňové změny (platnost od 1. 1. 2006) jsou zaměřeny na dva základní cíle: zaprvé podpořit nízko a středněpříjmové rodiny s dětmi a za druhé provést v daňových zákonech takové změny, které zjednoduší podmínky pro podnikání a podpoří tak dlouhodobý ekonomický růst. Zároveň je třeba pro dosažení rovnováhy veřejných financí stabilizovat příjmovou stranu veřejných rozpočtů, aby bylo možno postupně snižovat rozpočtové deficity.

Prioritu současné vlády ve struktuře zdanění je postupné přesouvání těžiště výběru daní z přímých na nepřímé daně. Reálným důkazem tohoto počínání je výrazné snižování daní z příjmu jak u fyzických, tak i právnických osob (samotné daně z příjmu v ČR patří k nejnižším v Evropě). Současně ale vláda usilovala o zvýšení daní ze spotřeby.

Vláda se snaží modernizovat daňovou a celní správu a zjednodušovat daňovou legislativu, aby byl posilován klientský přístup k daňovým poplatníkům a současně bylo efektivně bojováno s daňovými úniky. Dalším nástrojem v boji proti daňovým únikům je taková konstrukce daní, která rozšiřuje jejich základ a snižuje sazbu, což omezí výhody z daňových úniků.

### Míra a struktura daňového zatížení ve vyspělých zemích

Podle dostupných mezinárodně srovnatelných údajů (pro rok 2003) je daňová kvóta vykazovaná v metodice OECD o 2,8 procentního bodu nižší než průměrná daňová kvóta zemí OECD, které jsou současně členy EU. Jak vyplývá z následující tabulky, oproti průměru všech zemí OECD je česká daňová kvóta o 1,4 p. b. vyšší.

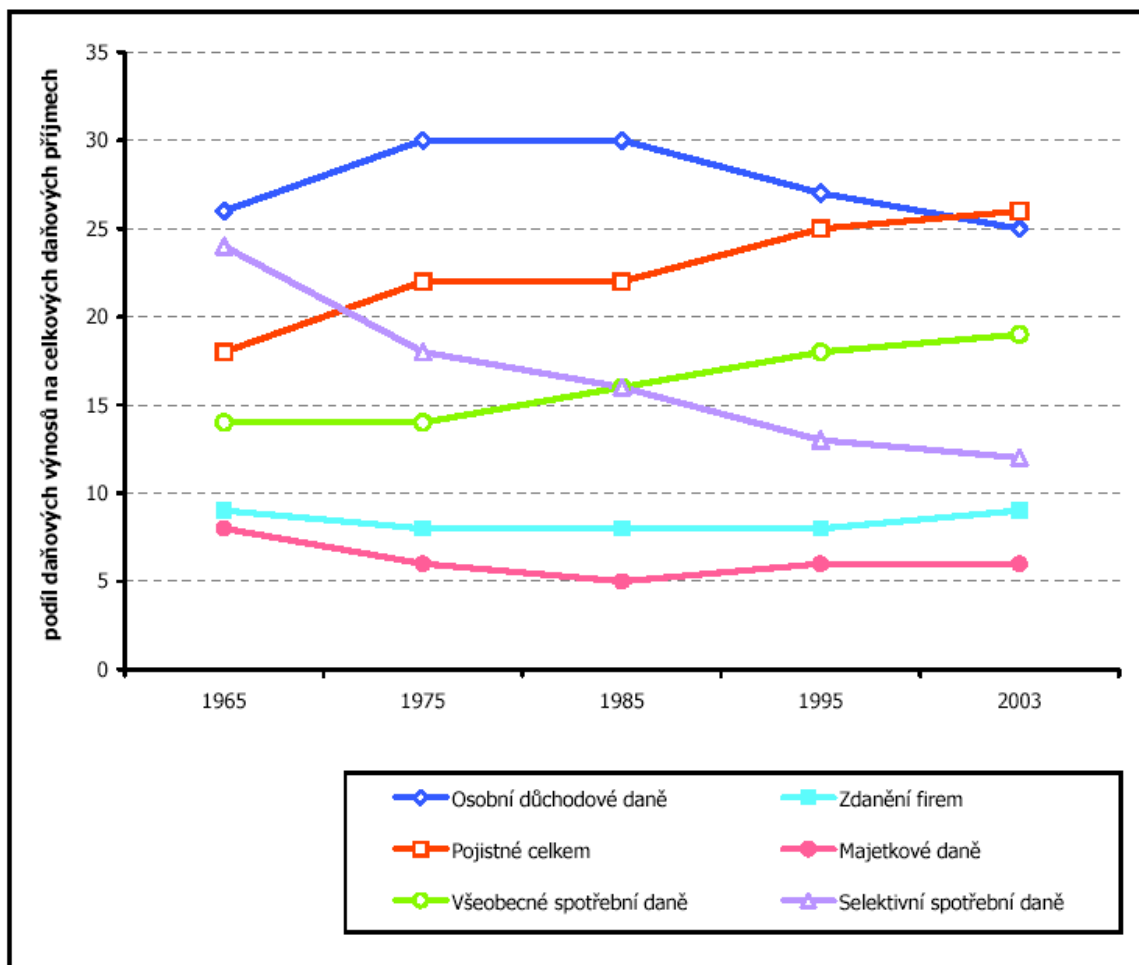
**Tabulka 1: Vývoj daňových kvót v zemích OECD v letech 1975–2004**

	1975	1985	1990	1995	2000	2002	2003	2004
Kanada	31,9	32,5	35,9	35,6	35,6	34,0	33,8	33,0
Mexiko		17,0	17,3	16,7	18,5	18,1	19,0	18,5
USA	25,6	25,6	27,3	27,9	29,9	26,3	25,6	25,4
Austrálie	26,5	29,0	29,3	29,8	32,0	31,4	31,6	n. a.
Japonsko	20,9	27,4	29,9	26,7	26,5	25,8	25,3	n. a.
Korea	15,1	16,4	18,9	19,4	23,6	24,4	25,3	24,6
Nový Zéland	28,5	31,3	37,7	36,9	33,9	35,0	34,9	35,4
Rakousko	36,7	40,9	39,9	41,1	42,6	43,6	43,1	42,9
Belgie	40,6	45,6	43,2	44,8	45,7	46,2	45,4	45,6
<b>ČR</b>				<b>37,5</b>	<b>36,0</b>	<b>37,0</b>	<b>37,7</b>	<b>37,6</b>
Dánsko	40,0	47,4	47,7	49,5	50,1	48,7	48,3	49,6
Finsko	36,8	40,2	44,3	46,0	48,0	45,8	44,8	44,3
Francie	35,5	42,4	42,2	42,9	44,4	43,4	43,4	43,7
Německo	35,3	37,2	35,7	37,2	37,2	35,4	35,5	34,6
Řecko	21,8	28,6	29,3	32,4	38,2	37,1	35,7	n. a.
Maďarsko				42,4	39,0	38,8	38,5	37,7
Island	29,8	28,7	31,8	32,1	39,4	38,5	39,8	41,9
Irsko	29,1	35,0	33,5	32,8	32,2	28,7	29,7	30,2
Itálie	26,1	34,4	38,9	41,2	43,2	42,5	43,1	42,2
Lucembursko	37,5	45,1	40,8	42,3	40,6	41,3	41,3	40,6
Nizozemí	41,3	42,8	42,9	41,9	41,2	39,2	38,8	39,3
Norsko	39,3	43,0	41,5	41,1	43,2	43,8	43,4	44,9
Polsko				37,0	32,5	34,7	34,2	n. a.
Portugalsko	20,8	26,6	29,2	33,6	36,4	36,5	37,1	n. a.
Slovensko					34,3	33,0	31,1	30,8
Španělsko	18,2	26,9	32,1	31,8	34,8	34,8	34,9	35,1
Švédsko	42,0	48,2	53,2	48,5	53,9	50,1	50,6	50,7
Švýcarsko	27,4	26,1	26,0	27,8	30,5	30,1	29,5	29,4
Turecko	16,0	15,4	20,0	22,6	32,3	31,1	32,8	31,1
Velká Británie	35,3	37,7	36,5	35,1	37,5	35,6	35,6	36,1
<b>OECD celkem</b>	<b>30,3</b>	<b>33,5</b>	<b>34,8</b>	<b>35,7</b>	<b>37,1</b>	<b>36,4</b>	<b>36,3</b>	
<b>OECD Evropa</b>	<b>32,1</b>	<b>36,4</b>	<b>37,3</b>	<b>38,3</b>	<b>39,7</b>	<b>39,0</b>	<b>38,9</b>	
<b>EU-15</b>	<b>33,1</b>	<b>38,6</b>	<b>39,3</b>	<b>40,1</b>	<b>41,7</b>	<b>40,6</b>	<b>40,5</b>	

**Pramen: OECD (2005)**

Následující graf ukazuje podíly jednotlivých daňových kanálů za posledních 40 let.

**Graf 1: Podíl jednotlivých skupin daní na celkových daňových příjmech v zemích OECD**



**Pramen: OECD (2005)**

Rok 2003 je zajímavý tím, že poprvé od doby vykazování daňových příjmů v OECD (od roku 1955), přestala být hlavním daňovým kanálem osobní důchodová daň a převážilo pojistné. Podíl osobních důchodových daní se od počátku 80. let minulého století snížil z cca 30 % na „pouhých“ 25 % celkových daňových příjmů. Variabilita podílu osobních daní mezi jednotlivými zeměmi je vysoká – v roce 2003 se pohybuje od 11 % na Slovensku a 13 % v ČR a Koreji po 42 % na Novém Zélandu a 53 % v Dánsku. Detailní pohled na průměrnou strukturu daňového mixu v zemích OECD za rok 2003 ukazuje následující tabulka.

**Tabulka 2: Struktura daňových příjmů v OECD v roce 2003 – podíl hlavních skupin daňových příjmů na celkovém zdanění (%)**

	1000 Příjmy a zisk	2000 Soc. zabezpečení	3000 Mzdy	4000 Majetek	5000 Služby a zboží	6000 Jiné
Kanada	46,0	15,4	2,1	10,0	26,1	0,4
Mexiko	26,5	16,9	1,8	1,6	52,5	0,7
USA	43,3	26,4	-	12,1	18,2	-
Austrálie	55,2	-	5,6	9,5	29,7	-
Japonsko	30,6	38,5	-	10,3	20,3	0,3
Korea	28,0	19,5	0,2	11,8	37,1	3,3
Nový Zéland	59,6	-	-	5,2	35,2	-
Rakousko	29,7	33,7	6,2	1,3	28,2	0,7
Belgie	29,0	31,8	-	3,3	24,6	0,1
Česká republika	25,3	43,6	-	1,4	29,7	0,0
Dánsko	59,9	2,5	0,4	3,8	33,0	0,0
Finsko	38,7	26,7	-	2,3	32,0	0,1
Francie	23,2	37,7	2,5	7,3	25,5	3,6
Německo	27,4	40,5	-	2,4	29,4	0,0
Řecko	23,3	36,1	-	4,5	35,8	0,0
Maďarsko	24,8	30,5	2,5	2,2	39,4	0,7
Island	44,3	8,6	-	5,9	41,0	0,2
Irská republika	39,3	14,8	0,6	6,5	38,4	-
Itálie	30,9	29,5	-	8,0	25,7	6,0
Lucembursko	36,3	27,9	-	7,5	28,1	0,1
Nizozemí	25,5	36,3	-	5,2	31,8	0,5
Norsko	43,3	22,9	-	2,5	31,2	-
Polsko	18,2	41,4	0,6	4,0	35,8	-
Portugalsko	24,5	31,7	-	4,1	36,7	2,8
Slovensko	22,3	39,6	-	1,8	36,2	0,0
Španělsko	28,2	35,3	-	7,5	28,2	0,5
Švédsko	36,3	29,1	4,9	3,1	26,3	0,3
Švýcarsko	42,9	25,5	-	8,3	23,3	-
Turecko	23,7	20,8	-	3,2	49,5	2,9
Velká Británie	36,5	18,5	-	11,6	32,7	-
OECD celkem	34,4	26,1	0,9	5,6	32,1	0,8
OECD Amerika	38,6	19,6	1,3	7,9	32,3	0,3
OECD Evropa	32,3	28,9	0,8	4,7	32,3	0,8
EU-25	33,2	28,8	1,0	5,2	30,4	1,0

**Pramen: OECD (2005)**

Pokles podílu osobních důchodových daní probíhá souběžně s růstem podílu povinného pojistného na sociální zabezpečení, který v roce 2003 činil již 26 % celkových daňových příjmů a pojistné se tak stalo největší složkou daňových příjmů ve vyspělých zemích. Hlavním důvodem rychlého růstu váhy pojistného je tlak na veřejné výdaje v oblasti stáří, zdravotnictví a nezaměstnanosti, protože pojistné je ve většině evropských zemí propojeno v



rámci bismarckovského systému s těmito výdaji. V roce 2003 podíl pojistného kolísal od 3 % v Dánsku (Austrálie a Nový Zéland pojistné nemají) po 40 % na Slovensku, 41 % v Německu a 44 % v České republice. Česká republika je zemí s nízkým zdaněním osobních důchodů a nejvyšším pojistným ve vyspělých zemích.

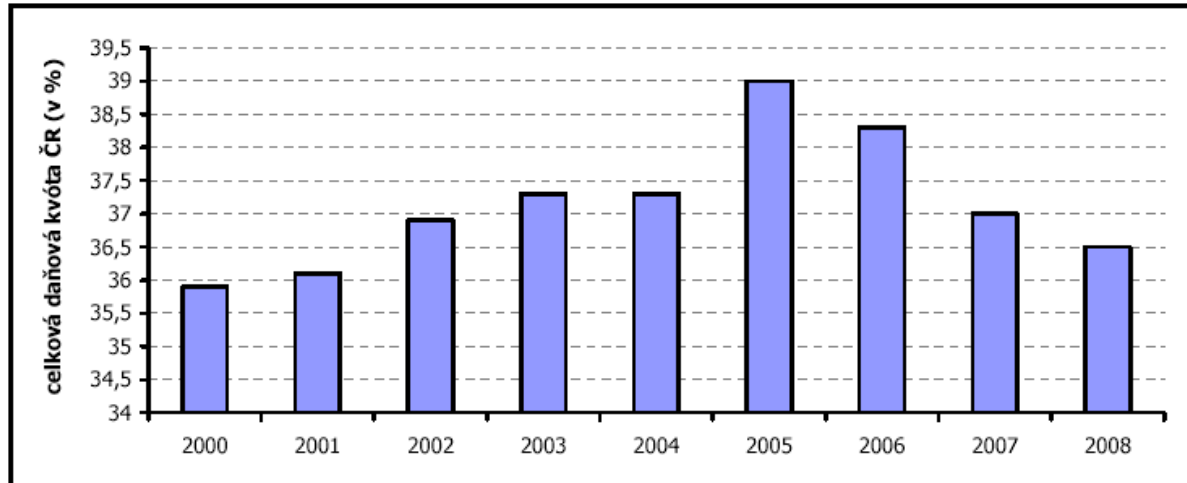
Pojistné je v roce 2003 největším zdrojem daňových příjmů v deseti zemích: v Rakousku, ČR, Francii, Německu, Řecku, Japonsku, Nizozemí, Polsku, Slovensku a Španělsku, což souvisí s průběžným systémem financování státního sociálního „pojištění“, který dnes v Evropě převládá. Oproti tomu ve Skandinávii a anglicky mluvících zemích převládají modely založené na financování sociálních výdajů z jiných daní než je pojistné. Velká je rovněž různorodost rozložení pojistného mezi zaměstnance a zaměstnavatele – mezi vyspělými zeměmi nelze až na to, že je obvyklé, že větší pojistné platí zaměstnavatelé, vysledovat žádný jednoznačný trend či model.

Daně z mezd jsou s výjimkou Austrálie, Rakouska a Švédska zanedbatelné. V Rakousku jde o 4,5% příspěvek zaměstnavatelů z objemu hrubých mezd, který platí do Rodinného vyrovnávacího fondu (FLAF). Daně z mezd se v klasifikaci OECD liší od pojistného v tom, že nezakládají žádný „pojistný“ nárok na sociální dávky.

#### Míra a struktura daňového zatížení v ČR

Od roku 2000 dochází k nepřetržitému růstu české daňové kvóty. Údaje dle národní metodiky vykazování daňových příjmů používané pro účely sestavování státního rozpočtu (následující graf) ukazují, že za rok 2005 se daňová kvóta výrazně zvýšila na 39,0 % (vliv zejména první etapy reformy veřejných rozpočtů z roku 2002 a rychlého růstu ekonomiky).

**Graf 2: Celková daňová kvóta (hotovostně vykazované daňové příjmy k 31. 12. 2005)**



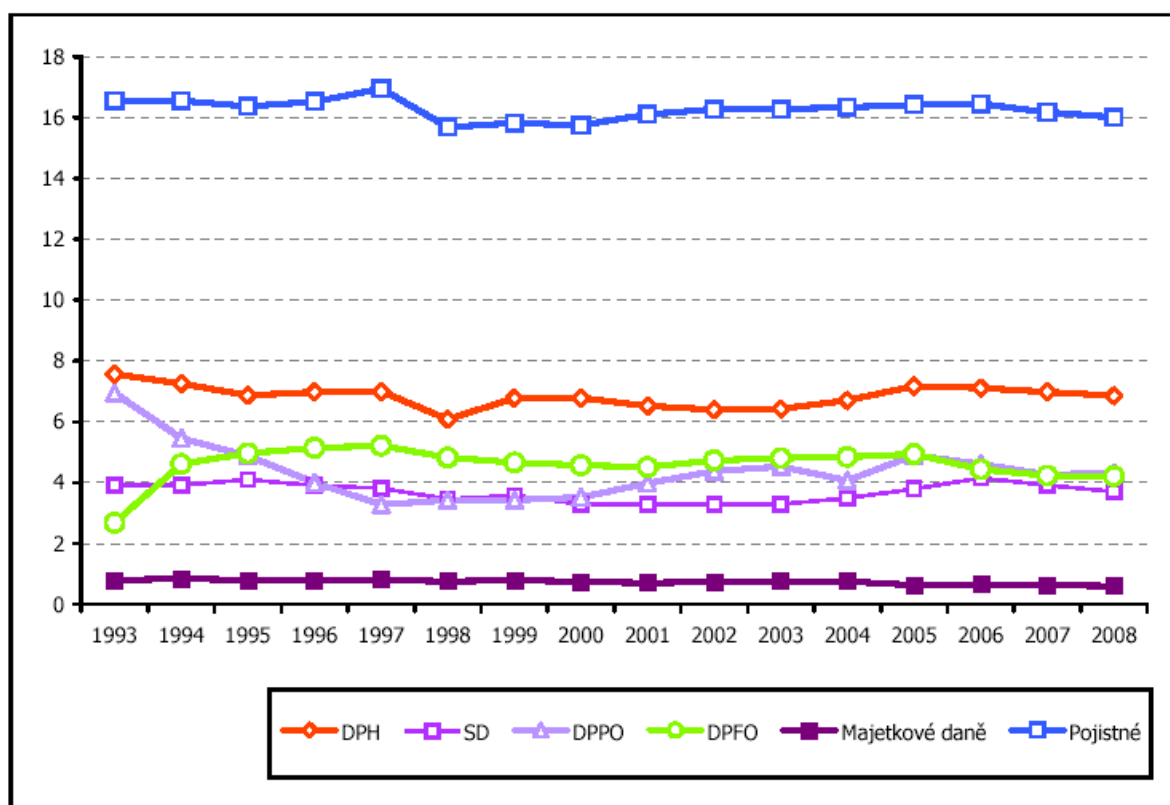
Poznámka: Údaje pro rok 2005 jsou předběžné, údaje pro roky 2006–2008 jsou autonomní odhady.

**Pramen: MF ČR (2006)**

V důsledku druhé etapy reformy lze očekávat v letech 2006 - 2008 poměrně rychlý autonomní pokles daňové kvóty až na cca 36,5 % - tempo poklesu ale může být mírně nižší, pokud bude pokračovat mimořádně rychlé tempo růstu inkasa DPPO.

Struktura daňových příjmů je v ČR je oproti průměru OECD výrazněji vychýlena směrem k většímu podílu pojistného. ČR je spolu s Německem a Slovenskem zemí s největším podílem pojistného na celkových daňových příjmech a význam tohoto daňového kanálu se v poslední dekádě dále posílil (viz dva následující grafy). Dopady reforem DPFO v letech 2005 – 2006 a postupné snižování sazby DPPO a zužování jejího základu (rychlejší odpisování, nové selektivní pobídky) povedou pravděpodobně k dalšímu posílení relativní váhy pojistného v daňovém mixu.

**Graf 3: Podíl hlavních skupin daňových příjmů k HDP v ČR v letech 1993-2008**



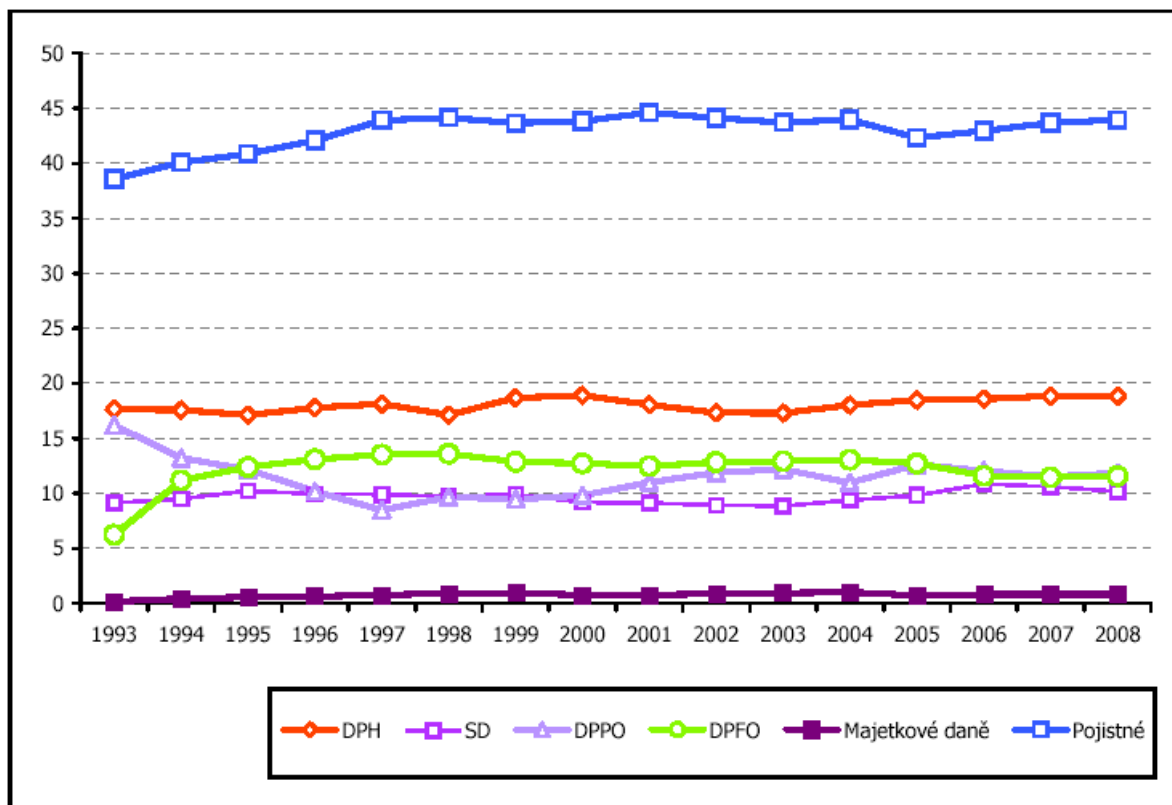
Poznámka: Údaje pro rok 2005 jsou předběžné, údaje pro roky 2006–2008 jsou autonomní odhady.

**Pramen: MF ČR (2006)**

Podíl výnosů majetkových daní v daňovém mixu je v ČR spolu s Rakouskem a Slovenskem nejnižší v Evropě. Jde o dlouhodobý a setrvalý stav, přičemž dosažení alespoň průměrné hodnoty podílu těchto daní na celkových daňových příjmech, jaká byla v zemích zemí OECD-EU v roce 2003, by znamenalo zvýšit majetkové zdanění v ČR cca 3,4krát.

Největší změny v daňové struktuře lze v letech 1993 – 2003 nalézt v růstu podílu pojistného (ze 41,3 % na 43,6 %) a poklesu významu selektivních spotřebních daní včetně cla (pokles v daňovém mixu z 13,0 % na 10,2 %).

**Graf 4: Podíl hlavních skupin daňových příjmů k celkovým daňovým příjmům v ČR v letech 1993-2008**



Poznámka: Údaje pro rok 2005 jsou předběžné, údaje pro roky 2006–2008 jsou autonomní odhady

**Pramen: MF ČR (2006)**

EK používá k hodnocení struktury daňových systémů tzv. implicitní daňové sazby. S jejich pomocí lze ex-post vyjádřit dopad daní na ekonomické aktivity dle jejich funkcí (práce, kapitál, spotřeba). Tak např. implicitní sazba daně z práce (implicit tax rate on labour -  $ITR_L$ ) měří podíl výnosu osobní důchodové daně ze závislé činnosti, daní z mezd a povinného pojistného (celkové zdanění práce) na celkovém objemu náhrad/příjmů zaměstnanců v ekonomice. Obdobným způsobem jsou konstruovány indikátory  $ITR_C$  a  $ITR_K$  – implicitní daňová sazba ze spotřeby porovnává výnos spotřebních daní k celkové spotřebě, implicitní daňová sazba z kapitálu porovnává podíl daní z kapitálových výnosů a zisků k celkovému výnosu z kapitálu a podnikání.

Pro nové členské země nebyl až do roku 2005 tento ukazatel měřen. Výsledky publikované za země EU-25 v roce 2005 jsou uvedeny v následující tabulce a obsahují i údaje za EU-10 ekonomiky.

**Tabulka 3: Implicitní daňové sazby ze spotřeby, z práce a z kapitálu v zemích EU-25 v letech 1995–2003**

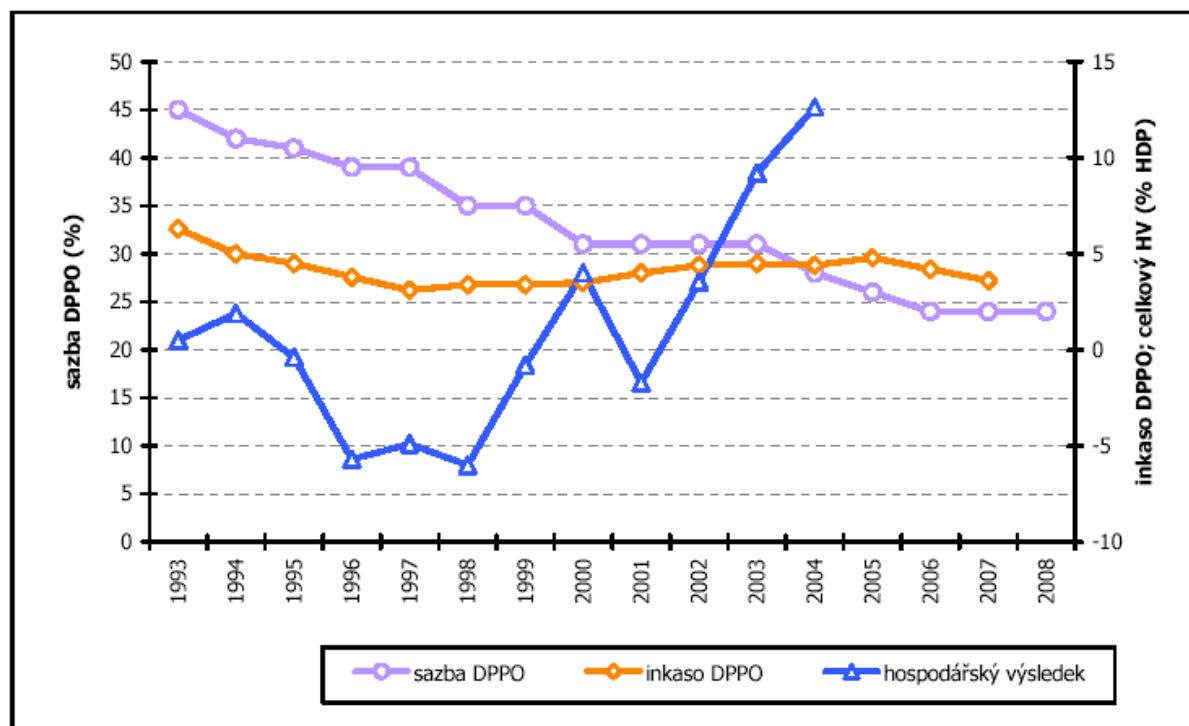
	Impl. daňové sazby ze spotřeby				Impl. daňové sazby z práce				Impl. daňové sazby z kapitálu			
	1995	2000	2003	Rozdíl 95–03	1995	2000	2003	Rozdíl 95–03	1995	2000	2003	Rozdíl 95–03
BE	21,2	22,2	21,5	0,3	44,1	44,2	43,2	-0,9	15,7	17,9	17,9	2,2
CZ	22,4	20,1	20,5	-1,9	39,4	39,7	40,1	0,7	21,5	18,4	23,4	2,0
DK	31,3	33,9	33,9	2,5	40,9	42,0	40,0	-0,9	17,6	17,7	14,0	-3,6
DE	18,8	18,5	18,5	-0,3	39,5	40,8	40,6	1,1	16,9	22,4	16,1	-0,8
EE	22,2	19,1	20,7	-1,6	38,8	38,2	38,6	-0,2	15,0	5,5	7,6	-7,4
EL	17,5	18,1	17,9	0,4	34,1	38,2	40,9	6,8	9,1	15,5	12,7	3,6
ES	14,3	16,3	16,5	2,2	28,9	28,6	29,8	0,9	13,7	19,7	20,0	6,3
FR	22,9	22,0	21,4	-1,5	42,2	43,1	43,3	1,2	15,2	21,5	18,4	3,3
IE	25,3	27,1	26,1	0,8	29,7	28,1	25,2	-4,6	15,3	22,4	24,6	9,3
IT	17,6	18,0	17,0	-0,6	37,8	41,3	41,6	3,9	17,3	21,6	24,4	7,1
CY	12,2	12,3	18,5	6,4	22,4	21,7	24,4	2,1	×	×	×	×
LV	19,3	17,4	17,2	-2,1	39,2	36,7	36,4	-2,8	×	5,9	×	-3,4
LT	×	17,7	17,1	×	×	41	38,4	×	×	3,9	50,0	1,1
LU	22,0	24,3	24,8	2,8	29,5	29,9	28,5	-0,9	19,1	23,0	20,8	1,7
HU	30,7	28,0	28,5	-2,2	42,6	42,3	39,2	-3,4	×	×	×	×
MT	14,6	15,3	16,1	1,5	21,8	21,5	22,4	0,6	×	×	×	×
NL	22,6	23,7	23,8	1,2	35,1	35,4	31,8	-3,3	16,1	18,4	22,1	5,9
AT	20,5	21,7	21,7	1,2	38,5	39,7	40,5	2,0	20,5	19,9	18,3	-2,2
PL	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
PT	19,5	19,7	20	0,6	31,0	33,2	33,7	2,6	12,9	22,5	18,8	6,0
SI	25,5	24,1	24,9	-0,6	39,2	38,1	38,4	-0,9	×	×	×	×
SK	×	24,4	21,7	×	×	34,5	32,4	×	×	18,5	15,1	-6,2
FI	28,2	29,0	28,3	0,1	43,9	44	42,1	-1,8	22,4	31,7	22,4	0,0
SE	28,4	28,6	30,5	2,1	46,8	47,9	46,1	-0,7	12,3	27,9	18,3	6,0
UK	21,7	21,6	21,8	0,1	25,7	25,4	24,6	-1,1	19,2	25,1	19,5	0,2
EU-25	21,8	21,8	22,0	0,3	36	36,5	35,9	0,0	16,5	19,0	17,9	1,4
EU-15	22,1	23,0	22,9	0,3	36,5	37,4	36,8	0,3	16,2	21,8	19,2	3,0
EU-10	21,0	19,8	20,6	-0,4	34,8	34,8	34,5	-0,3	18,2	10,4	12,8	-5,4

Pramen: EK (2005)

### Zdanění příjmů z podnikání

Z pohledu struktury daňového systému je nejdůležitější složkou daní, která je statutárně uvalována na podniky, daň z příjmů právnických osob. Následující graf ukazuje vývoj sazby a podílu inkasa této daně a celkového hospodářského výsledku (HV) jejích poplatníků k hrubému domácímu produktu.

**Graf 5: Vývoj sazby DPPO, inkasa celkových zisků poplatníků DPPO k HDP**

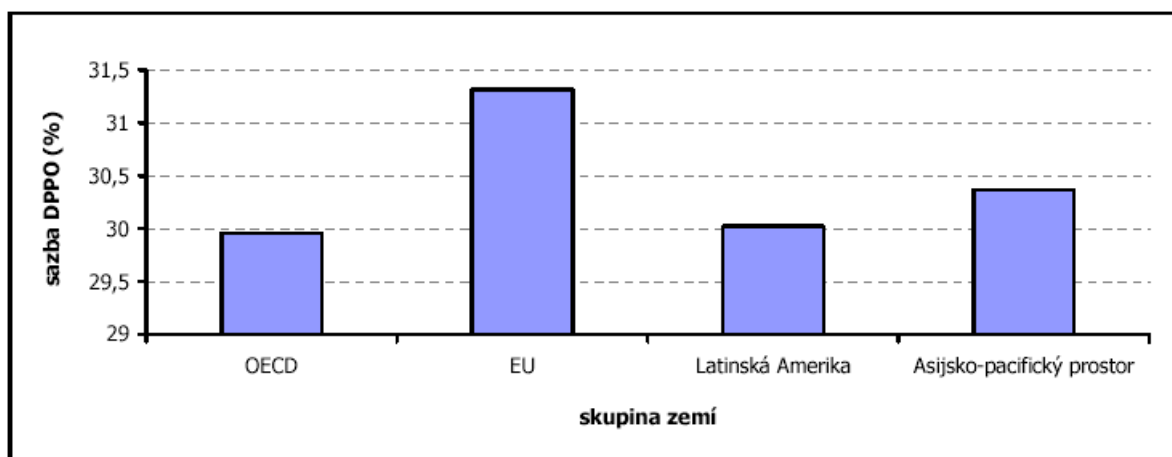


**Pramen: MF ČR (2006)**

Prudký růst zisku poplatníků daně z příjmů právnických osob v průběhu posledních 4 let kompenzuje jak trvalý pokles sazby DPPO tak postupné zužování základu daně.

Následující graf ukazuje, že celosvětově je výše nominálních sazeb daně ze zisků firem v průměru v podstatě srovnatelná.

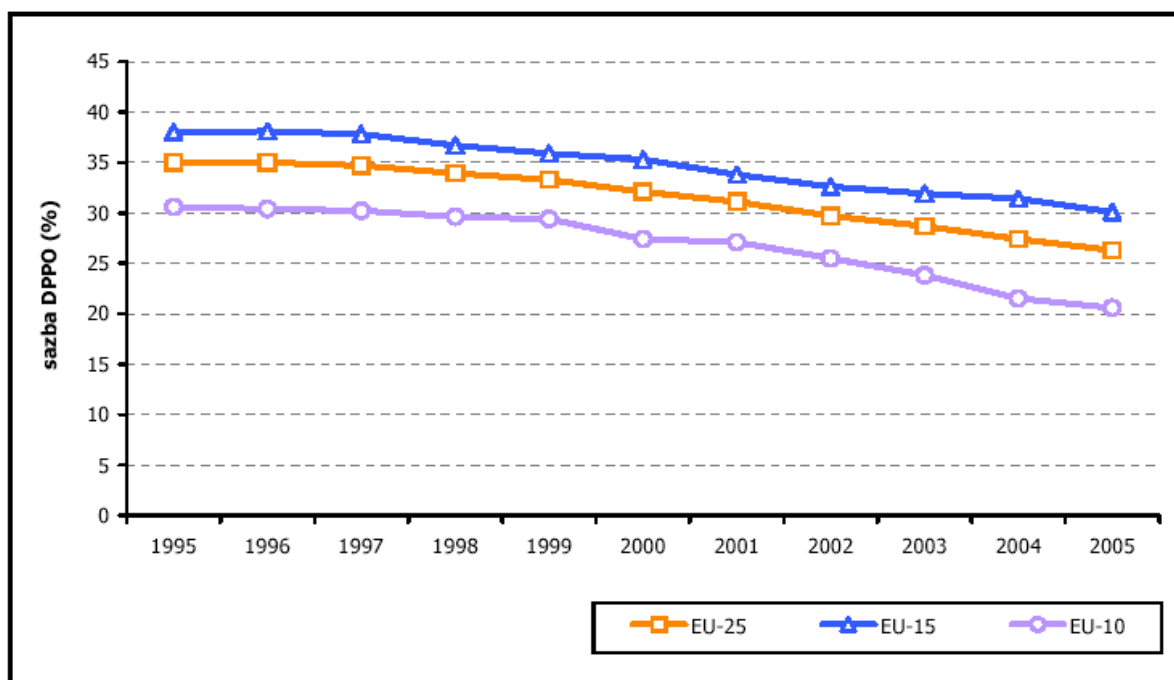
**Graf 6: Průměrné sazby daně z příjmů právnických osob podle regionů**



**Pramen: Evropská komise (2004)**

Jak ale ukazuje následující graf, trvalým jevem je relativně rychlý pokles sazeb DPPO, ke kterému dochází v celé EU-25.

**Graf 7: Vývoj efektivních nominálních sazeb DPPO v zemích EU-25 za posledních 10 let**



**Pramen: EK (2005)**

Sazby daně ze zisků firem tedy téměř ve všech vyspělých zemích poměrně rychle klesají. I přes to, jak ukazují následující dvě tabulky, se podíl těchto daní na HDP ani ve struktuře daňového mixu přiměřeně nesnižuje. Důvody mohou být v zásadě dva – buď dochází souběžně k rozšiřování daňových základů daně z příjmů firem nebo dochází k neproporčně

rychlému růstu zisku firem, které podléhají této dani. V ČR se v posledních pěti letech jedná o druhý případ.

**Tabulka 4: Podíl výnosu daní z příjmů právnických osob na HDP v zemích OECD**

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
OECD celkem	2,2	2,3	2,2	2,4	2,7	2,7	2,8	3,7	3,4	3,4
OECD Amerika	3,9	3,5	3,6	3,2	2,3	2,5	2,9	3,5	2,6	2,8
OECD Evropa	1,7	1,8	1,9	2,1	2,6	2,5	2,7	3,7	3,4	3,2
EU-15	1,9	2,1	2,1	2,1	2,5	2,6	2,7	3,8	3,4	3,2

**Pramen: OECD (2005)**

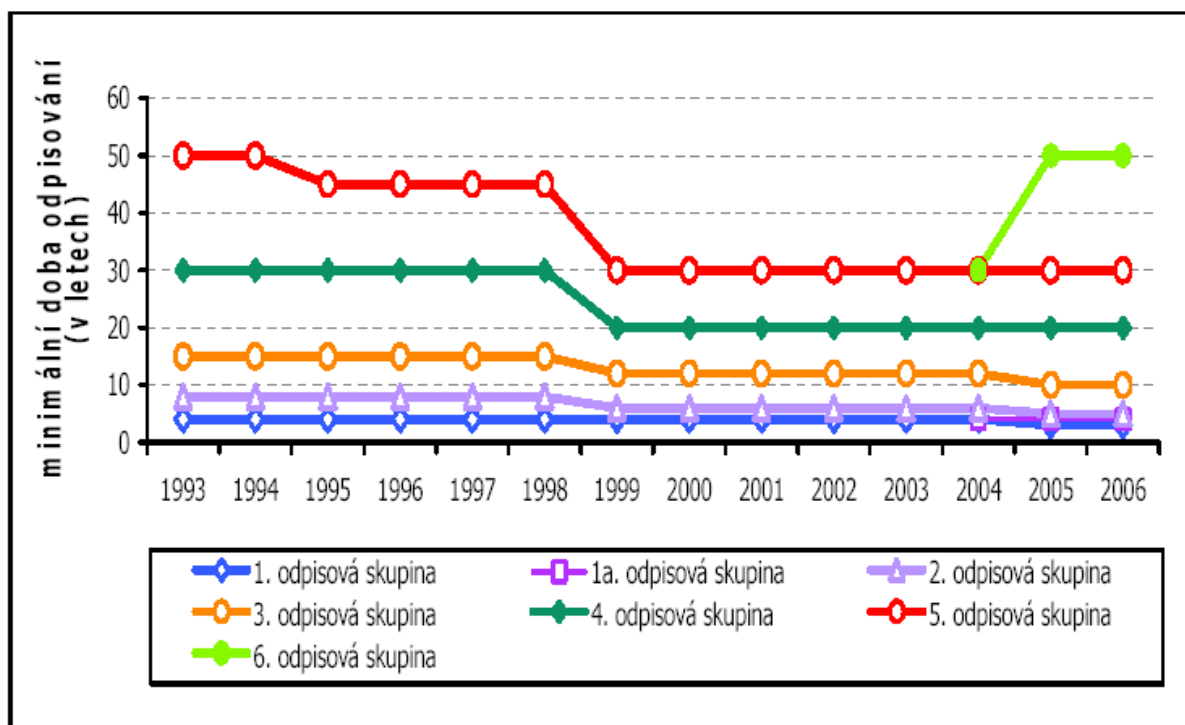
**Tabulka 5: Podíl výnosu daní z příjmů právnických osob na celkových daňových příjmech v zemích OECD**

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
OECD celkem	8,8	8,7	7,6	7,6	8	8	8,1	10,1	9,3	9,3
OECD Amerika	15,6	12,2	12,5	11,2	7,9	8	9,2	10,5	8,2	9,2
OECD Evropa	6,2	6,4	5,7	5,9	7	6,7	6,9	9,2	8,7	8,4
EU-15	6,7	6,8	6	5,8	6,4	6,7	6,8	9,3	8,6	8,1

**Pramen: OECD (2005)**

V průběhu posledních 14 let dochází s výjimkou odpisů z administrativních budov k neustálému zužování daňového základu daně z příjmů právnických osob v důsledku zrychlování daňových odpisů (viz následující graf). Dalším významným zúžením základu této daně bylo zavedení odčitatelné položky na investice na vědu a výzkum, která je svým rozsahem nejvyšší v Evropě. Tyto kroky spolu s rozsáhlým systémem daňových úlev (prázdnin) pro nové investice způsobují, že se postupně zužuje základ daně, i když díky růstu hospodářského výsledku firem (zejména síťových monopolů nebo velkých firem, které nepůsobí na plně konkurenčních trzích) inkaso daně neklesá. Nicméně rozšíření daňového základu ve výše uvedených případech by umožnilo další snížení sazby bez dramatických dopadů na vyrovnanost veřejných rozpočtů.

**Graf 8: Vývoj dob odpisování v odpisových skupinách v letech 1993 až 2005**



**Pramen:** Zákon o daních z příjmů

### Zdanění příjmů z práce

Podíl výnosu osobních důchodových daní spolu s pojistným na hrubém domácím produktu v České republice v podstatě odpovídá průměru zemí OECD resp. EU-15. Ve srovnání s ostatními zeměmi EU-10 (Slovensko, Maďarsko, Polsko) sice podíl zdanění práce není zásadně vyšší, ale na rozdíl od uvedených zemí neklesá, což dlouhodobě může v české ekonomice omezovat zaměstnanost.

**Tabulka 6: Podíl výnosu daní z příjmů fyzických osob na HDP v zemích OECD**

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
OECD celkem	7	8,3	9,6	10,4	10,4	10,7	9,9	9,9	9,6	9,4
OECD Amerika	6,8	9,9	9,7	10,4	10,6	12,4	11,7	12,8	11	10,4
OECD Evropa	7	8,1	9,8	10,6	10,4	10,5	9,8	9,9	9,7	9,4
EU-15	7,2	8,5	10,2	11	11,3	11	10,7	10,8	10,5	10,4

**Pramen:** OECD (2005)



**Tabulka 7: Podíl výnosu daní z příjmů fyzických osob na celkových daňových příjmech v zemích OECD**

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
OECD celkem	26,1	27,8	29,7	31,2	29,7	29,7	27	26	25,6	24,9
OECD Amerika	27,1	34,5	33,7	36,6	36,5	39	36,7	39,4	36,6	34,9
OECD Evropa	25	26	28,6	29,6	27,6	27,6	25,3	24,3	24,2	23,6
EU-15	23,9	25,9	28,1	28,8	27,7	27	26	25,3	25,1	25

**Pramen: OECD (2005)**

Podrobný pohled na strukturu zdanění osobních příjmů ve vyspělých ekonomikách ukazuje tabulka č. 8.

V České republice je spolu se Slovenskem velmi nízký podíl zdanění osobních příjmů daní z příjmů fyzických osob a naopak vysoký podíl pojistného. To vyplývá jednak z tradice takové struktury převzaté již z centrálně plánované ekonomiky, která se projevila i při konstrukci nového daňového systému v roce 2002, ale také z dlouhodobého kulturního vlivu Rakouska a Německa, který formuje základní rysy českého daňového systému. Dalším faktorem, kterým je často vysvětlován nízký podíl osobních důchodových daní v daňovém mixu, je omezená administrativní kapacita daňové správy zachytit daňové úniky poplatníků v zemích, kde existuje nižší daňová morálka.

**Tabulka 8: Struktura zdanění osobních příjmů<sup>25</sup> v zemích OECD v letech 1995 a 2003 (v % HDP)**

	1975					1985					1995					2001					2004					
	1100	2100	2200	3000	celkem	1100	2100	2200	3000	celkem	1100	2100	2200	3000	celkem	1100	2100	2200	3000	celkem	1100	2100	2200	3000	celkem	
Kanada	10,5	1,2	2,0	-	13,7	11,5	1,5	2,8	-	15,8	13,4	1,8	3,0	0,8	19,0	13,2	2,1	2,9	0,7	18,9	11,5	2,1	2,8	0,7	17,1	
Mexiko					0,0				0,1	0,1		-	-	0,2	0,2		-	-	0,2	0,2						
USA	8,9	2,2	2,8		13,9	9,7	2,7	3,5	-	15,9	10,0	3,5	3,5	-	17,0	12,2	3,1	3,5	-	18,8	8,8	3,0	3,4	0,0	15,2	
Austrálie	11,6	-	-	1,5	13,1	13,1	-	-	1,4	14,5	12,1	-	-	2,0	14,1	12,1	-	-	1,9	14,0						
Japonsko	5,0	2,2	3,2	-	10,4	6,8	3,0	4,2	-	14,0	6,0	3,7	4,3	-	14,0	5,5	4,1	4,5	-	14,1	4,5	0,0	0,0	0,0	4,5	
Korea	1,3	0,0	0,1	-	1,4	2,2	0,0	0,2	0,1	2,5	3,7	0,4	1,0	0,1	5,2	3,4	2,6	1,8	0,1	7,9	3,4	3,0	2,1	0,1	8,5	
Nový Zéland	15,5			-	15,5	19,0			-	19,0	16,6			-	16,6	14,6			-	14,6	14,5	0,0	0,0	0,0	14,5	
Rakousko	7,9	4,2	5,0	2,9	20,0	9,4	5,4	6,5	2,3	23,6	8,6	6,3	7,3	2,7	24,9	10,2	6,0	6,9	2,7	25,8	9,7	6,0	6,8	2,6	25,1	
Belgie	13,2	3,5	7,6	-	24,3	16,2	4,7	8,5	-	29,4	14,6	4,3	8,9	-	27,8	14,7	4,5	8,7	-	27,9	13,9	0,0	0,0	0,0	13,9	
ČR					0,0					0,0	4,8	3,7	10,1	-	18,6	4,6	3,6	10,3	-	18,5	4,8	3,7	10,4	0,0	19,0	
Dánsko	22,4	0,2	0,3	-	22,9	23,9	0,9	0,8	0,3	25,9	26,6	1,1	0,0	0,2	27,9	26,2	1,7	0,0	0,3	28,2	25,2	1,1	0,0	0,2	26,6	
Finsko	14,3	1,5	5,3	0,9	22,0	15,0	1,4	6,7	0,2	23,3	14,3	2,7	9,9	-	26,9	14,5	2,2	9,2	-	25,9	13,5	2,1	9,0	0,0	24,6	
Francie	3,8	3,1	10,4	0,7	18,0	4,9	5,0	11,9	0,9	22,7	4,9	5,7	1,3	1,1	13,0	8,0	4,0	11,0	1,0	24,0	7,4	4,1	11,0	1,1	23,7	
Německo	10,6	5,2	6,5	0,3	22,6	10,7	5,9	7,0	-	23,6	10,2	6,4	7,2	-	23,8	9,8	6,3	7,1	-	23,2	7,9	6,1	6,9	0,0	20,9	
Řecko	1,9	2,7	2,7	0,2	7,5	4,0	4,5	4,3	0,4	13,2	3,9	4,3	4,8	-	13,0	5,1	4,6	5,5	-	15,2						
Maďarsko					0,0					0,0	6,8	2,4	12,2	0,1	21,5	7,6	2,2	9,2	1,3	20,3	6,8	2,2	8,6	0,9	18,6	
Island	6,0	-	0,8	1,3	8,1	5,6	0,0	0,7	1,0	7,3	10,0	0,1	2,5	-	12,6	14,4	0,1	3,0	-	17,5	15,4	0,1	3,4	0,0	18,9	
Irsko	7,3	1,6	2,4	-	11,3	11,0	1,8	3,3	0,8	16,9	10,1	1,6	2,9	0,4	15,0	8,8	1,3	2,8	0,2	13,1	8,4	1,5	2,7	0,0	12,6	
Itálie	4,0	2,4	9,6	-	16,0	9,2	2,3	8,5	0,2	20,2	10,7	2,7	8,5	0,1	22,0	11,0	2,4	8,6	-	22,0	10,8	2,4	8,8	0,0	22,0	
Lucembursko	10,3	4,2	6,1	0,4	21,0	11,5	4,4	5,8	0,2	21,9	9,2	4,5	5,2	-	18,9	7,2	5,0	4,9	-	17,1	6,9	5,0	5,0	0,0	16,9	
Nizozemí	11,2	6,8	7,3	-	25,3	8,3	8,5	7,6	-	24,4	7,9	11,2	2,8	-	21,9	6,5	6,8	4,6	-	17,9	6,4	7,2	4,4	0,0	18,0	
Norsko	12,4	1,9	7,3	-	21,6	9,7	2,4	8,2	-	20,3	10,7	3,4	5,8	-	19,9	10,5	3,2	5,6	-	19,3	10,7	3,3	5,9	0,0	19,8	
Polsko					0,0					0,0	8,5			0,3	8,8	7,9				0,2	8,1					
Portugalsko		2,8	4,3	0,5	7,6			4,0	0,7	7,4	5,9	3,3	6,3	-	15,5	6,0	3,6	7,0	-	16,6						
Slovensko					0,0					0,0					0,0	3,8	3,3	9,7	-	16,8						
Španělsko	2,6	1,7	7,0	-	11,3	5,3	2,0	8,4	-	15,7	7,5	1,9	8,0	-	17,4	6,6	1,9	8,7	-	17,2	6,2	1,9	8,6	0,0	16,7	
Švédsko	19,4	-	7,7	1,8	28,9	18,7	0,1	11,5	1,8	32,1	16,2	1,6	11,5	1,0	30,3	16,4	2,9	12,1	2,3	33,7	15,8	2,8	11,5	2,4	32,5	
Švýcarsko	9,9	2,7	2,7	-	15,3	10,2	2,7	2,7	-	15,6	10,1	3,5	3,4	-	17,0	9,6	3,6	3,6	-	16,8	10,4	3,4	3,2	0,0	17,0	
Turecko	5,3	0,5	1,0	-	6,8	4,3	0,7	1,3	-	6,3	4,9	1,1	1,4	-	7,4	7,7	2,3	4,2	-	14,2	4,6	2,6	3,2	0,0	10,4	
Velká Británie	14,1	2,4	3,8	0,0	20,3	9,8	3,2	3,4	0,0	16,4	10,0	2,6	3,4	-	16,0	11,2	2,5	3,6	-	17,3	10,5	2,7	3,7	0,0	16,9	
OECD celkem	9,6	2,2	4,4	0,4	16,6	10,4	2,7	5,0	0,4	18,5	9,9	3,1	5,4	0,3	18,7	10,0	3,1	5,7	0,4	19,2	9,9	2,8	5,1	0,3	18,1	
OECD Evropa	9,8	2,5	5,1	0,5	17,9	10,4	3,1	5,7	0,5	19,7	9,8	3,5	6,3	0,3	19,9	9,9	3,4	6,6	0,3	20,2	10,3	3,1	6,0	0,4	19,7	
EU 15	10,2	2,8	5,7	0,5	19,2	11,3	3,5	6,5	0,5	21,8	10,7	4,0	6,5	0,4	21,6	10,8	3,7	6,7	0,4	21,6	11,0	3,3	6,0	0,5	20,8	

Poznámka: 1100 = zdanění osobních příjmů, 2100 = pojistné placené zaměstnancem, 2200 = pojistné placené zaměstnavatelem, 3000 = daně z mezd. Údaje pro rok 2004 jsou předběžné odhady a u některých zemí nejsou dostupné.

Pramen: OECD (2005).

<sup>25</sup> Výnosy ve skupině 1100 zahrnují i zdanění jiných než osobních příjmů z práce – např. podnikání, příjmy z kapitálu apod. Statistiky OECD neumožňují podrobnější členění.

Průměrná sazba daně z pracovních příjmů (ATRL) je strukturálním ukazatelem, který vyjadřuje podíl osobního důchodového zdanění a pojistného zaměstnance na hrubých mzdách. Obvykle se počítá pro několik typových domácností (OECD v Taxing Wages např. pro osm), které se mezi sebou liší jak velikostí příjmů tak strukturou domácností (výděleční/nevýděleční rodiče, počty dětí). Ukazatel umožňuje odpovědět na otázku, jak velkou část příjmů z práce odebírá vláda zaměstnancům ve formě různých daní. Typizovaným jednotlivcem pro výpočty průměrných daňových sazeb je průměrný zaměstnanec v průmyslu a službách (APW). Studie OECD (2005a) i strukturální indikátor uvedený v EK (2003) akcentují význam tohoto ukazatele pro jednotlivce/domácnosti, s hrubými příjmy ve výši 100 % průměrných příjmů APW a pro jednotlivce/domácnosti s příjmy 67 % průměru APW (nizkopříjmové domácnosti). Typizovanou domácností s více členy je nejčastěji domácnost s dvěma rodiči, z nichž jeden je výdělečně činný zaměstnanec a druhý pečuje o dvě nezaopatřené děti.

**Tabulka 9: Osobní důchodová daň a pojistné zaměstnance jako procento průměrné hrubé mzdy u nesezdaného jednotlivce bez dětí, průměrná roční mzda v paritě kupní síly, 2004**

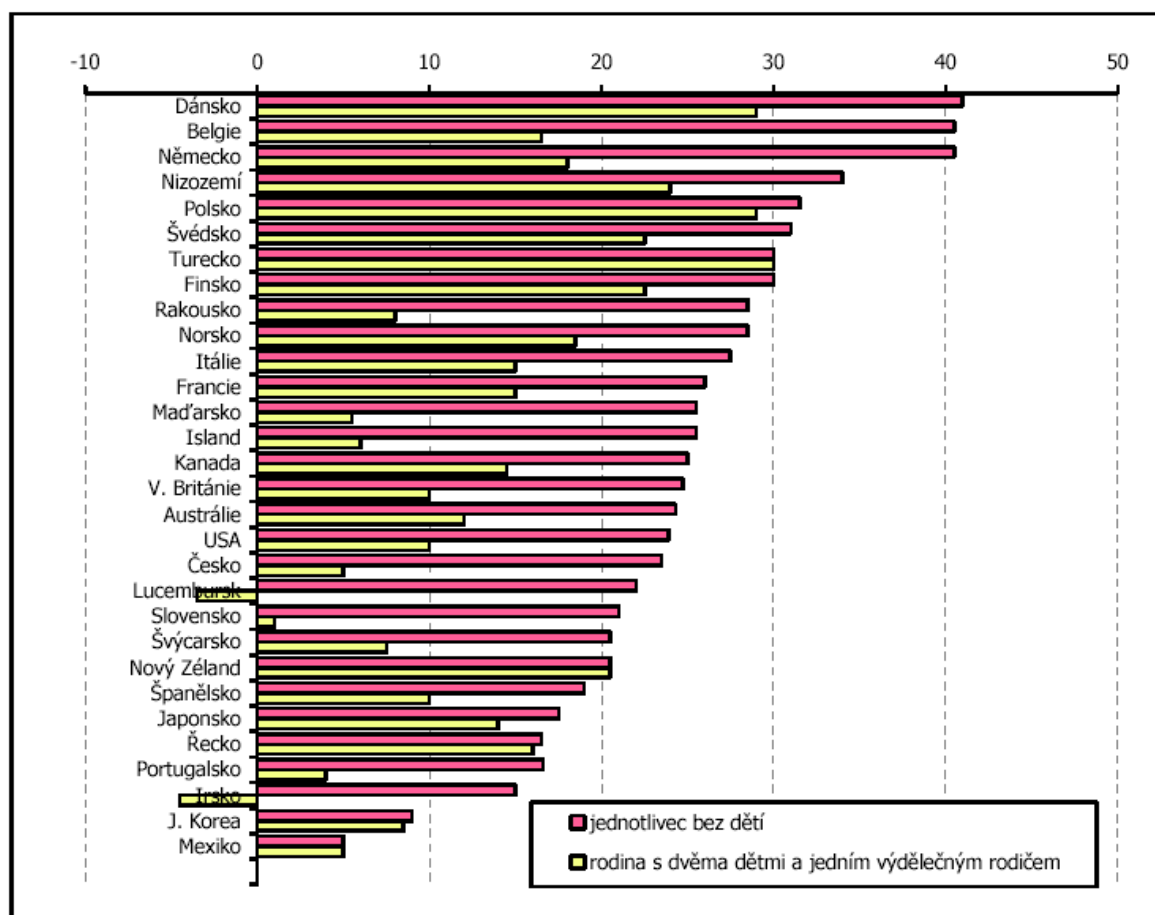
Země	Osobní důchodová daň	Pojistné placené zaměstnancem	Celkem	Roční průměrná mzda v USD (v PPP)
Austrálie	24,3	0,0	24,3	38 330
Dánsko	30,6	10,6	41,2	37 582
Belgie	26,6	14,0	40,6	35 622
Německo	19,6	20,9	40,5	35 203
USA	16,5	7,7	24,2	34 934
Švýcarsko	9,8	11,1	20,9	34 411
Nizozemí	8,5	25,8	34,3	34 062
Kanada	17,8	6,9	24,7	34 038
Norsko	20,9	7,8	28,7	33 221
J. Korea	2,2	7,1	9,3	33 207
V. Británie	15,9	8,5	24,4	32 896
Lucembursko	8,9	13,8	22,7	31 525
Japonsko	5,9	11,6	17,5	31 194
Island	25,5	0,2	25,7	30 449
Finsko	24,2	6,1	30,3	29 976
Nový Zéland	20,7	0,0	20,7	28 228
Irsko	10,6	5,0	15,6	27 301
Rakousko	10,8	18,0	28,8	26 617
Itálie	18,6	9,2	27,8	26 303
Švédsko	24,0	7,0	31,0	26 078
Francie	13,1	13,6	26,7	25 459
Španělsko	12,7	6,4	19,1	22 497
Řecko	0,6	16,0	16,6	17 287
Turecko	15,4	15,0	30,4	16 463
Polsko	6,1	25,4	31,5	14 381
ČR	11,4	12,5	23,9	14 366
Portugalsko	5,6	11,0	16,6	13 033
Slovensko	7,9	13,4	21,3	10 322
Maďarsko	12,4	13,5	25,9	9 671
Mexiko	3,0	1,5	4,5	9 104

**Pramen: OECD (2005a)**

Mezinárodní srovnání za rok 2004 ukazuje, že pro příjem ve výši 100 % průměrné mzdy APW bude jednotlivec bez dětí ve třech zemích OECD platit více jak 40 % ze své hrubé mzdy vládě ve formě osobní důchodové daně a pojistného (Belgie, Dánsko, Německo), zatímco v sedmi zemích bude průměrná daňová sazba jednotlivce menší než 20 % (Řecko, Irsko, Japonsko, Korea, Mexiko, Portugalsko, Španělsko). V zemích jako je Austrálie, Island a Nový Zéland je průměrná daňová sazba jednotlivce tvořena pouze osobním důchodovým zdaněním, v Řecku pak téměř výhradně pojistným.

Vyspělé země poskytují rodinám s dětmi různé daňové úlevy a peněžní dávky, které nejsou poskytovány jednotlivcům bez dětí. Následující graf ukazuje, jak se v jednotlivých zemích liší čistá pozice (osobní důchodová daň plus pojistné placené zaměstnancem minus peněžní dávky poskytnuté jednotlivci) u osoby s příjmem na úrovni 100 % průměrné mzdy, pokud je domácností jednotlivec bez dětí nebo je domácností rodina s dvěma rodiči a dvěma nezaopatřenými dětmi, přičemž výdělečně činný je jen jeden rodič.

**Graf 9: Rozdíl v čistém příjmu (po osobní důchodové dani, pojistném zaměstnance a dávkách) pro jednotlivce bez dětí a rodinu s dvěma dětmi a jedním výdělečným rodičem, hrubá mzda=100 % průměrné mzdy, 2004**



**Pramen: OECD (2005a)**

Největší rozdíl mezi osamělou osobou a rodinou (ve prospěch rodin – pokles ATR o více jak 20 p. b.) existuje v Rakousku, Belgii, Německu, Irsku, Lucembursku a Slovensku. Naopak, téměř žádné zvýhodnění rodin neexistuje v Řecku, Mexiku, Turecku a na Novém Zélandu. V Irsku a Lucembursku dokonce existuje negativní zatížení – objem dávek je vyšší než součet osobní důchodové daně a pojistného.

Daňový klín ( $TW_L$ ) mezi celkovými náklady zaměstnavatele na pracovní sílu a čistou mzdou zaměstnance je dalším používaným indikátorem, který měří průměrnou daňovou sazbu pro určité případy zdanění práce. Tento ukazatel na rozdíl od  $ATR_L$  zohledňuje pojistné placené zaměstnavatelem, které ve většině vyspělých zemí tvoří důležitější část plateb pojistného. Daňový klín mezi celkovými náklady zaměstnavatele na pracovní sílu a čistou mzdou zaměstnance se spočítá jako podíl součtu osobního zdanění příjmů ze zaměstnání, pojistného zaměstnanců a zaměstnavatelů k součtu objemu mezd, pojistného placeného zaměstnavatelem a daně z mezd. Následující tabulka ukazuje daňové klíny z pracovních příjmů v roce 2004 pro země OECD.

**Tabulka 10: Celkové daně z hrubých příjmů plus sociální příspěvky zaměstnanců i zaměstnavatelů jako procento nákladů práce pro jednotlivce bez dětí, hrubá mzda = 100 % průměrné mzdy, 2004**

Země	Osobní důchodová daň	Pojistné placené zaměstnancem	Pojistné placené zaměstnavatelem	Celkem	Náklady na zaměstnance v USD, PPP
Belgie	20,5	10,7	23,0	54,2	46 261
Německo	16,2	17,3	17,3	50,8	42 543
Austrálie	22,9	0,0	5,7	28,6	40 630
Nizozemí	7,3	22,2	14,0	43,5	39 614
Švýcarsko	8,9	10,0	10,0	28,9	38 213
Kanada	16,0	6,2	10,1	32,3	37 856
Dánsko	30,4	10,5	0,5	41,4	37 788
USA	15,4	7,1	7,1	29,6	37 606
Norsko	18,5	6,9	11,5	36,9	37 550
Finsko	19,5	4,9	19,4	43,8	37 174
V. Británie	14,5	7,8	9,0	31,3	36 159
J. Korea	2,0	6,5	8,1	16,6	36 125
Lucembursko	7,9	12,1	11,9	31,9	35 767
Francie	9,4	9,8	28,2	47,4	35 443
Japonsko	5,2	10,3	11,1	26,6	35 103
Itálie	14,0	6,9	24,9	45,8	35 005
Švédsko	18,1	5,3	24,6	48,0	34 606
Rakousko	8,4	14,0	22,5	44,9	34 356
Island	24,1	0,2	5,4	29,7	32 194
Írsko	9,6	4,5	9,7	23,8	30 236
Španělsko	9,7	4,9	23,4	38,0	29 382
Nový Zéland	20,7	0,0	0,0	20,7	28 228
Řecko	0,5	12,5	21,9	34,9	22 138
Turecko	12,7	12,3	17,7	42,7	20 003
ČR	8,4	9,3	25,9	43,6	19 395
Polsko	5,1	21,1	17,0	43,2	17 319
Portugalsko	4,5	8,9	19,2	32,6	16 128
Slovensko	5,8	9,9	26,3	42,0	13 997
Maďarsko	9,0	9,9	26,9	45,8	13 229
Mexiko	2,6	1,3	11,4	15,3	10 278

**Pramen: OECD (2005a)**

Vliv jednotlivých částí daní na velikost daňových klínů u pracovních příjmů je různý pro různé země. V Řecku, Koreji, Mexiku a Portugalsku je podíl osobních důchodových daní na celkových nákladech zaměstnavatele menší než 5 p. b., v Dánsku ale přesahuje 30 p. b.

Nejmenší váhu pojistného placeného zaměstnancem lze najít v Austrálii, na Islandu a Novém Zélandu (0 p. b.), nejvyšší je v Nizozemí a Polsku (přes 20 p. b.). Na Novém Zélandu zaměstnavatelé neplatí žádné pojistné za své zaměstnance (v Dánsku téměř také ne), naopak v České republice platí čtvrté nejvyšší z vyspělých zemí (podíl na celkových nákladech na pracovní sílu 25,9 p. b., Slovensko 26,3 p. b., Maďarsko 26,3 a Francie 26,9 p. b.).

Celé pojistné zaměstnance a zaměstnavatele jako podíl na celkových nákladech zaměstnavatele na pracovní sílu přesahuje 25 % v 15 zemích OECD a 33 % v deseti zemích – Rakousku, Belgii, ČR, Francii, Německu, Řecku, Maďarsku, Nizozemí, Polsku a Slovensku.

V další tabulce jsou daňové klíny srovnány pro průměry EU a s ČR sousedícími posttranzitivními zeměmi pro nízkopříjmovou domácnost s příjmem na úrovni 67 % průměrného příjmu a jednočlennou domácnost.

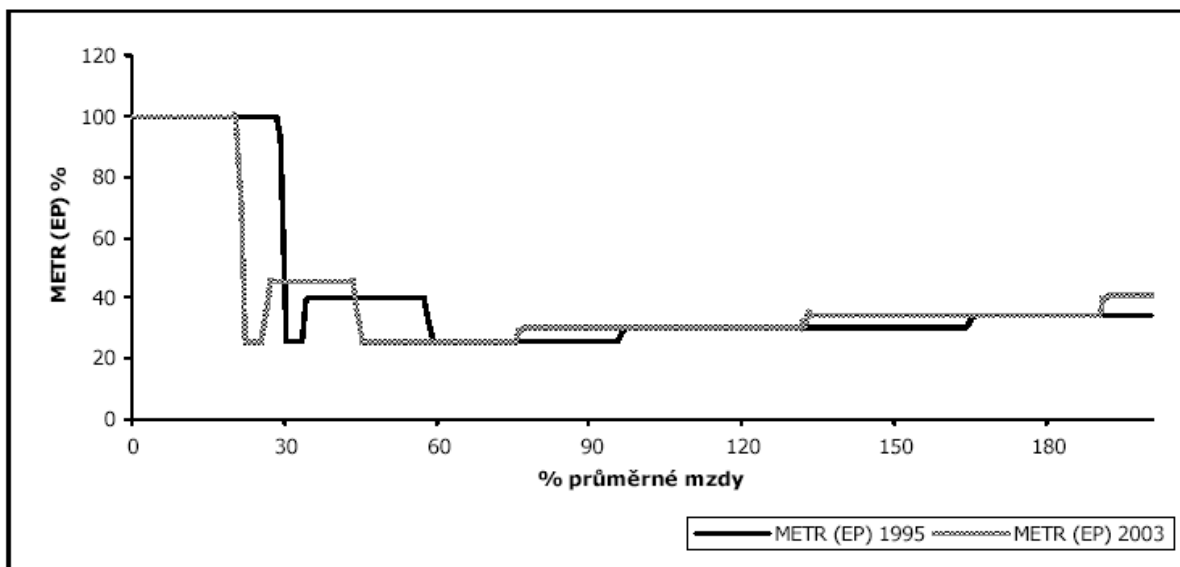
**Tabulka 11: Celkové daně z hrubých příjmů plus sociální příspěvky zaměstnanců i zaměstnavatelů jako procento nákladů práce u nízkopříjmových pracovníků (2/3 AW)**

	1996	2000	2003	Rozdíl 2003 - 1996
EU 15	38,9	37,5	36,1	-2,8
EU 10	36,0	36,6	35,7	-0,3
EU 25	37,8	37,1	36,0	-1,8
Česká republika	41,4	41,6	42,0	0,6
Maďarsko	46,8	46,2	41,0	-5,8
Slovensko	40,3	39,6	40,3	0

**Pramen: EK (2005).**

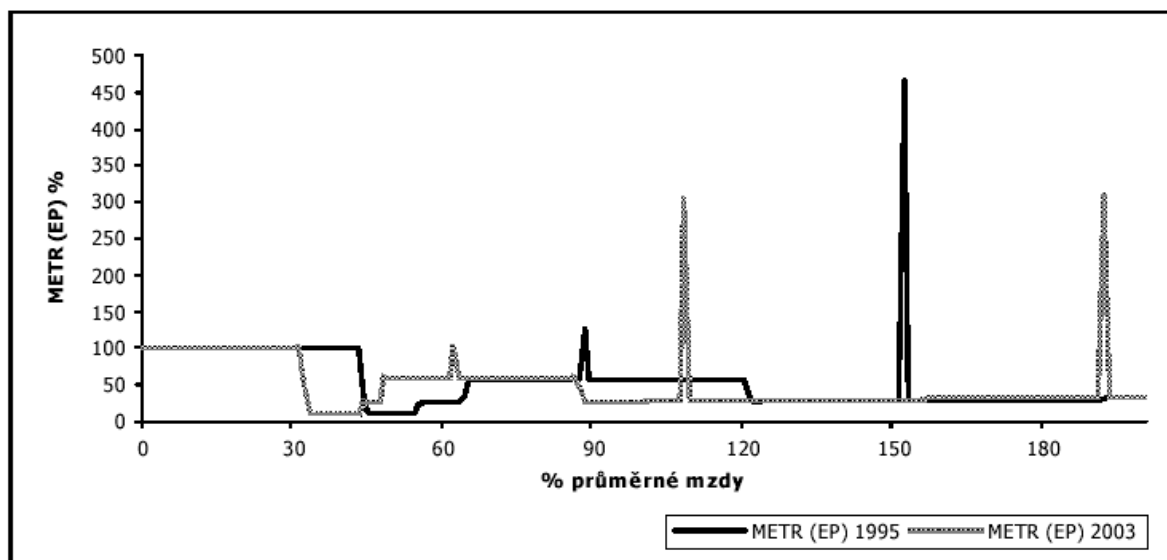
Česká republika patří mezi země, u kterých je málo efektivní a nepříliš pružný trh práce uváděn Evropskou komisí i OECD jako jeden z hlavních ekonomických problémů. Uváděnou příčinou je zejména vysoké zdanění práce a demotivující systém sociálních dávek. Pro analýzu (de)stimulačních účinků daňového a dávkového systému na nabídku práce je vhodný další ukazatel – mezní efektivní daňová sazba zaměstnance (METR (EP)). Ta udává, o kolik se zvýší zaplacené daně a sníží sociální dávky, pokud se hrubý pracovní příjem zvýší o jednotku. Daný ukazatel je definován jako jedna mínus poměr změny čistého příjmu ke změně hrubého příjmu. Změna čistého příjmu je definována jako funkce změny hrubého příjmu, mezní daňové sazby včetně příspěvku na sociální a zdravotní pojištění placeného zaměstnancem a sazby snižující hodnotu sociálních dávek. Míra redukce sociálních dávek dosahuje 100 % v případě, že jsou tyto dávky redukovány o stejnou částku, o kterou narostl pracovní příjem po zdanění. Tato situace je typická pro systémy, kde jsou sociální dávky konstruovány jako rozdíl mezi příjmem po zdanění a životním minimem.

**Graf 10:** Hodnoty METR (EP) po první etapě reformy veřejných financí, jedna osoba se dvěma dětmi



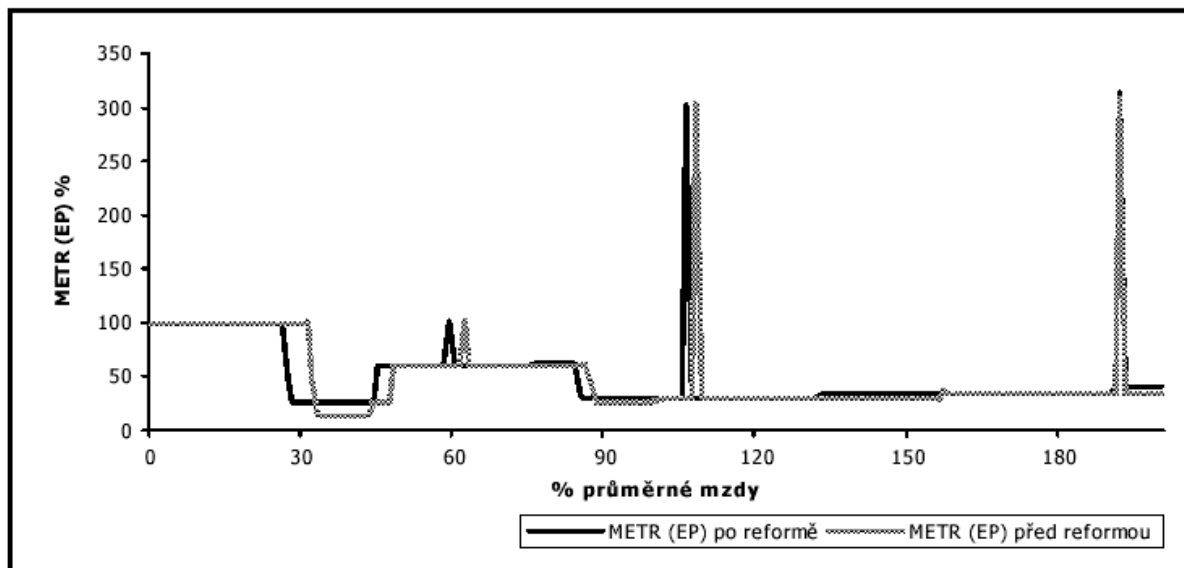
**Pramen:** Pavel, Vítek (2005)

**Graf 11:** Hodnoty METR (EP) po první etapě reformy veřejných financí, manželé s jedním příjmem a dvěma dětmi



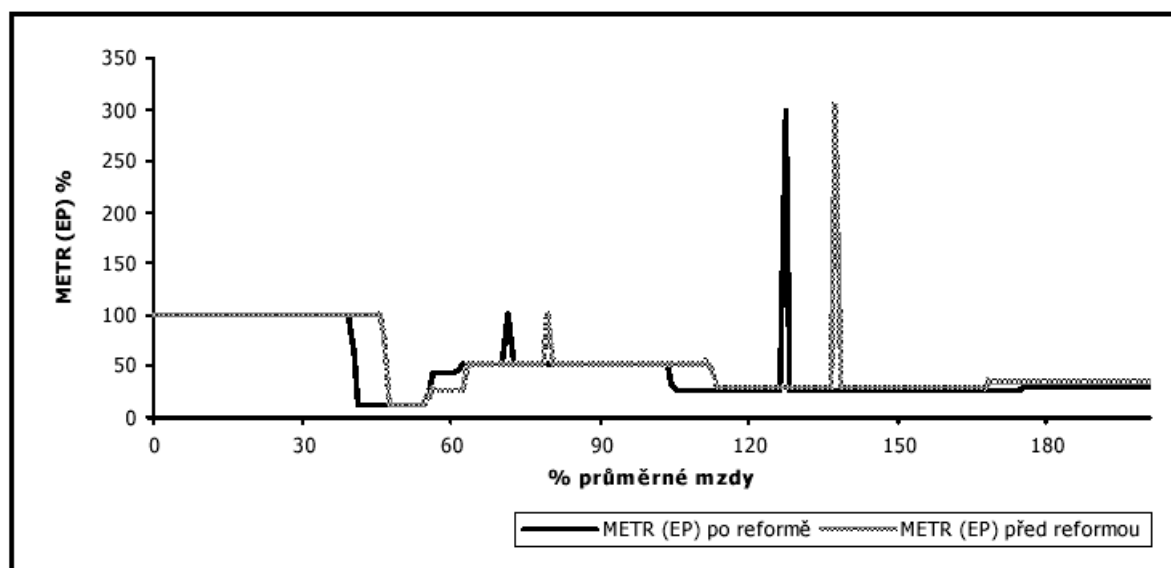
**Pramen:** Pavel, Vítek (2005)

**Graf 12:** Hodnoty METR (EP) po první etapě reformy veřejných financí, jedna osoba se dvěma dětmi



**Pramen:** Pavel, Vítek (2005)

**Graf 13:** Hodnoty METR (EP) po první etapě reformy veřejných financí, manželé s jedním příjmem a dvěma dětmi



**Pramen:** Pavel, Vítek (2005)

Z analýzy plyne, že první etapa reformy nepředstavovala výraznější zásah do průběhu METR (EP). V obou testovaných případech se sice zkrátil úsek, ve kterém hodnota METR (EP) dosahuje 100 %, ale nedošlo k odstranění hodnot přesahujících 100 %. Prováděná reforma tak představuje pouze dílčí úpravy systému a bez systémových úprav dávkových systémů, které MPSV připravuje nebo navrhuje, nelze předpokládat, že by měla výraznější vliv na motivaci lidí zvyšovat své pracovní úsilí.



**Tabulka 12: Hodnoty METR (EP) v České republice a vybranými státy OECD v roce 2002****A. Jedna osoba bez dětí**

Země	Hrubý příjem jako % průměrné mzdy				
	33	50	67	100	150
Česká republika	45,8	45,8	25,6	30	30
Německo	100	70,3	51,1	57,6	59,5
Francie	90,2	26,6	55,2	33,6	36,1
Velká Británie	72,6	42,6	32,0	32,0	32,0
Španělsko	6,4	23,2	33,1	28,8	32,9
Maďarsko	20,5	38,6	40,5	40,5	50,5
Polsko	34,2	34,2	34,2	34,2	34,2

**B. Jedna osoba, dvě děti (4 a 6 let)**

Země	Hrubý příjem jako % průměrné mzdy				
	33	50	67	100	150
Česká republika	100	25,6	59,8	61,7	30
Německo	100	100	47,9	55,5	51,7
Francie	85,1	92,8	50,9	21,14	30,1
Velká Británie	78,2	89,3	89,3	69,4	32,0
Španělsko	6,4	6,4	6,4	28,8	28,8
Maďarsko	12,5	12,5	34,5	40,5	50,5
Polsko	100	34,2	34,2	34,2	34,2

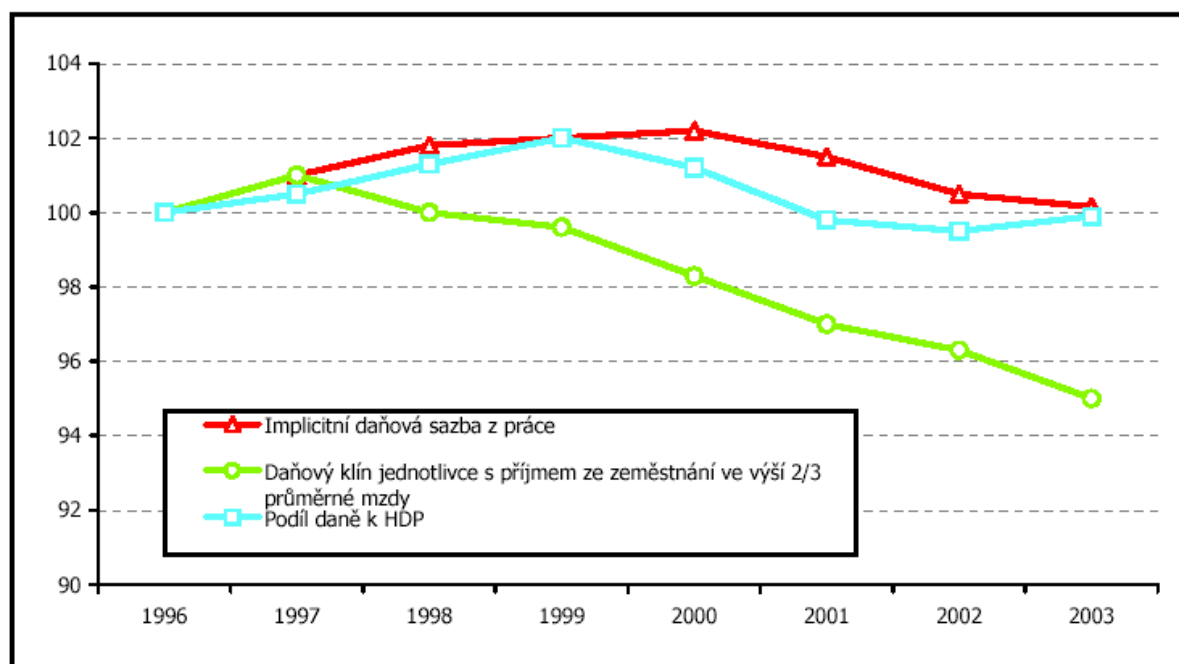
**C. Manželé, jeden nepracuje, dvě děti (4 a 6 let)**

Země	Hrubý příjem jako % průměrné mzdy				
	33	50	67	100	150
Česká republika	100	100	25,6	52,7	30
Německo	100	100	60,3	46,4	45
Francie	85,1	92,8	92,8	21,1	26,9
Velká Británie	78,2	89,3	89,3	69,4	32,0
Španělsko	106,4	6,4	6,4	23,2	28,8
Maďarsko	12,5	12,5	34,5	40,5	50,5
Polsko	100	100	34,2	34,2	34,2

**Pramen:** Pavel, Vítek (2005); OECD-EK (2003).

Následující graf ukazuje srovnání vývoje tří různých ukazatelů pro měření daňového zatížení práce v EU: implicitní daňovou sazbu z práce, daňový klín u jednotlivce s příjmem ve výši 2/3 průměrné mzdy a poměr daňových výnosů daní z práce k HDP od roku 1996 do roku 2003, přičemž hodnoty roku 1996 představují výchozí základnu. Výsledky ukazují, že celkové zdanění práce se příliš nemění resp. v posledních čtyřech letech mírně klesalo, ale to pouze vykompenzovalo mírný nárůst z konce minulé dekády. Oproti tomu mírný celkový pokles lze sledovat u zatížení nízkopříjmových domácností.

**Graf 14: Vybrané ukazatele měření daňového zatížení práce v EU v letech 1996 - 2003**



**Pramen: EK (2005)**

#### Literatura

- Carey, D., Tchilinguirian, H.: Average Effective Tax Rates on Capital, Labor and Consumption. Paris, OECD Economics Department Working Paper No. 258, 2000.
- EK: Indicators of Unemployment and Low-wage Traps. Brussels, EC Economic Paper, 2003.
- EK: Structures of the Taxation Systems in the European Union. Data 1995-2002. Brussels, EC 2004a.
- EK: Structures of the Taxation Systems in the European Union. Data 1995-2003. Brussels, EC 2005.
- Jareš, M., Pavel, J., Vitek, L.: Zdanění firem v EU po rozšíření, možné implikace pro jeho harmonizaci a pro zdanění firem v ČR. Acta Oeconomica Pragensia 7/2004.
- Joumard, I.: Tax Systems in European Union Countries. Paris, OECD Economics Department Working Paper No. 301, 2001.
- Mendoza, E. G., Razin, A. and Tesar, L., L.: Effective tax rates in macroeconomics: cross country estimates of tax rates on factor incomes and consumption. Cambridge, MA, NBER Working Paper No. 4864, 1994.
- OECD: Revenue Statistics 1965 - 2004. Paris, OECD 2005.
- OECD: Taxing Wages in OECD Countries 2003/2004. Paris, OECD 2005a.
- Pavel, J., Vitek, L.: Efektivní daňové sazby zaměstnanců na českém a slovenském trhu práce v období transformace. Politická ekonomie 5/2005.

## PŘÍLOHA Č. 5

### Členění podniků vycházející ze zákona č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání v platném znění

(příloha převzata z interního dokumentu odboru 28 MF „Akční plán, úkol 9.2.1)

Členění vychází ze zákona č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání, kterým byla do českého právního řádu plně převzata kritéria stanovená v nařízení Komise č. 70/2001 (novelizováno v roce 2004) s odkazem na doporučení Komise 2003/361/ES (s platností od 1. 1. 2005) a jsou zachycena v následující tabulce.

	Velikost podniku	Aktiva	Obrat	Počet zaměstnanců	Poznámka
1.	Střední	≤ 1290 mil. Kč	≤ 1500 mil. Kč	< 250	Požaduje se splnění počtu zaměstnanců a jednoho z dalších 2 kritérií
2.	Malý	≤ 300 mil. Kč	≤ 300 mil. Kč	< 50	
3.	Mikro	≤ 60 mil. Kč	≤ 60 mil. Kč	< 10	

Pozn. jednotlivá kritéria jsou z důvodu srovnatelnosti přepočtena kurzem 30 Kč/EUR

U středních a malých podniků jsou hranice pro obrat a aktiva navýšeny z důvodu změny požadavku nezávislosti podniku. Podniky jsou také nově členěny na autonomní, partnerské a spojené:

- autonomní podnik – není partnerský nebo spojený
- partnerský podnik – není spojený podnik a drží podíl 25 % nebo více v jiném podniku (sám nebo společně se spojeným podnikem) nebo v něm nějaký podnik drží více než 25 % podíl. Podnik však může být označen za autonomní, i pokud má některá z dále uvedených společností v podniku podíl 25 %-50 % s tím, že nejsou spojeny s další ze společností:
  - veřejných investičních společností, venture capital a business angeles<sup>26</sup>;
  - univerzit a neziskových výzkumných center;
  - institucionálních investorů včetně regionálních rozvojových fondů;
  - autonomních místních autorit s ročním rozpočtem méně než 10 mil. euro a méně než 5000 obyvateli.

Podnik není malým ani středním podnikem (dále jen „MSP“) podle nové definice, pokud je 25 % nebo více jeho kapitálu nebo hlasovacích práv kontrolováno přímo nebo nepřímo, společně nebo samostatně jedním nebo více veřejnými orgány. Netýká se to však investorů

<sup>26</sup> „Business angeles“ mohou být definovány jako jednotlivci nebo skupiny jednotlivců s pravidelnou investiční činností do venture kapitálu, kteří investují vlastní kapitál do nekotovaných podniků (viz. čl. 3.2 (a) dodatku k doporučení 2003/361/EC týkajícímu se definice mikro, malých a středních podniků).

jako jsou univerzity nebo autonomní místní autority, které mají status veřejného orgánu podle národního práva.

- spojený podnik – podnik, kdy jedna společnost drží většinu hlasovacích práv ve druhé; má právo stanovit nebo obměnit většinu administrativy, managementu nebo vedení; může vykonávat dominantní vliv nebo může na základě dohody sama kontrolovat většinu hlasovacích práv v jiné společnosti.

## PŘÍLOHA Č. 6

### RELEVANTNÍ PARAGRAFY ZDPH

#### § 13

#### **Dodání zboží a převod nemovitosti**

(1) Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Převodem nemovitosti se pro účely tohoto zákona rozumí převod nemovitosti, která se zapisuje do katastru nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření.

(2) Dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

(3) Za dodání zboží nebo převod nemovitosti se považuje

- a) převod vlastnického práva k majetku za úplaty i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu,
- b) dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy; toto dodání zboží se považuje za samostatné dodání zboží komitentem nebo třetí osobou a samostatné dodání zboží komisionářem,
- c) předání dovezeného zboží, které je ve vlastnictví osoby z třetí země a po propuštění do volného oběhu je předáno další osobě v tuzemsku beze změny vlastnického vztahu.

(4) Za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje

- a) použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce,
- b) použití hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pro účely, kdy nemá plátce nárok na odpočet daně,
- c) vydání vypořádacího podílu<sup>8)</sup> nebo podílu na likvidačním zůstatku<sup>9)</sup> v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku,<sup>2)</sup> pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně,
- d) při rozpuštění sdružení<sup>10)</sup> bezúplatné přenechání věcí vnesených nebo bezúplatné přenechání získaného podílu majetku v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku vytvořeného společnou činností ostatním účastníkům sdružení<sup>10)</sup> do jejich vlastnictví,
- e) při vystoupení nebo vyloučení účastníka ze sdružení bezúplatné přenechání věcí vnesených ostatním účastníkům sdružení do jejich vlastnictví nebo vydání podílu majetku vytvořeného společnou činností v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku účastníkovi sdružení, který vystupuje nebo je vyloučen,
- f) vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku pouze při vložení osobě, která není plátcem, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku,
- g) přestavba motorového vozidla, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně, jejímž výsledkem je osobní automobil, u kterého není nárok na odpočet daně.

(5) Použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce se pro účely tohoto zákona rozumí použití obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo jeho zaměstnanců, a použití obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

(6) Za dodání zboží za úplaty se považuje také přemístění obchodního majetku plátcem do jiného členského státu. Přemístěním obchodního majetku se pro účely tohoto zákona rozumí odeslání nebo přeprava majetku tímto plátcem nebo jím zmocněnou třetí osobou z tuzemska do jiného členského státu pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností v jiném členském státě. Za dodání zboží do jiného členského státu plátcem se považuje také přemístění zboží, které bylo pořízeno tímto plátcem podle § 16 odst. 4, z tuzemska do jiného členského státu.

(7) Za přemístění obchodního majetku do jiného členského státu se nepovažuje odeslání nebo přeprava zboží pro účely

- a) dodání zboží spojené s instalací nebo montáží plátcem, který zboží dodává, nebo jím zmocněnou třetí osobou v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží,
- b) zasilání zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží,
- c) dodání zboží plátcem na palubě lodí, letadel nebo vlaků během přepravy cestujících podle § 7 odst. 4,
- d) dodání zboží plátcem v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, pokud je dodání zboží v tomto členském státě osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně,
- e) vývozu zboží plátcem, pokud je zboží propuštěno do režimu vývozu,
- f) poskytnutí služby pro plátce, zahrnující práce na zboží fyzicky uskutečněné v členském státě, ve kterém je ukončení odeslání nebo přepravy zboží za podmínky, že zboží po provedení prací je vráceno zpět plátcem do tuzemska, ze kterého bylo původně odesláno nebo přepraveno,
- g) přechodného užití zboží v členském státě, ve kterém je ukončení odeslání nebo přepravy zboží, pro účely poskytnutí služby plátcem, nebo
- h) přechodného užití zboží na dobu nepřekračující 24 měsíců na území jiného členského státu, ve kterém by se na dovoz stejného zboží ze třetí země pro přechodné užití vztahoval režim dočasného použití s plným osvobozením od cla.

(8) Při dodání zboží s instalací nebo montáží podle § 7 odst. 3 zahraniční osobou povinnou k dani nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, plátcem nebo osobě identifikované k dani, je osoba, pro kterou je uskutečněno dodání zboží s instalací nebo montáží, povinna daň přiznat a zaplatit podle § 108, pokud je místo plnění v tuzemsku.

(9) Při dodání zboží s instalací nebo montáží podle § 7 odst. 3 zahraniční osobou povinnou k dani nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, osobě, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani, je osoba, která dodává zboží s instalací nebo montáží, povinna přiznat a zaplatit daň podle § 108.

(10) Za dodání zboží nebo převod nemovitosti se však nepovažuje

- a) prodej podniku nebo vklad podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku, pokud se jedná o hmotný majetek,
- b) vydání nebo poskytnutí majetku v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku jako náhrady nebo vypořádání podle zvláštního právního předpisu,<sup>11)</sup> nebo
- c) poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu bez úplaty, který je označen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, pokud jeho pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč, a který není předmětem spotřební daně.

## § 21

### **Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti**

(1) Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

(2) Při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné

- a) dnem dodání podle § 13 odst. 1 při prodeji podle kupní smlouvy,<sup>15)</sup>
- b) dnem převzetí v ostatních případech, nebo
- c) dnem příklepu při prodeji zboží ve veřejné dražbě podle zvláštního právního předpisu.<sup>16)</sup>

(3) Při převodu nemovitosti se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné

- a) dnem doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí, včetně prodeje nemovitosti ve veřejné dražbě podle zvláštního právního předpisu,<sup>16)</sup> nebo
- b) dnem zápisu změny vlastnického práva,<sup>17)</sup> pokud nedochází k zápisu změny vlastnického práva vkladem.

(4) Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné

- a) dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře, a to tím dnem, který nastane dříve, nebo
- b) dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití; pokud je sjednán způsob stanovení ceny a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni přijetí platby.

(5) V ostatních případech se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné

- a) dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo,
- b) dnem odečtu z měřicího zařízení, popřípadě dnem zjištění skutečné spotřeby, pokud je stanoven příslušnými technickými a provozními předpisy dodavatele, při dodání tepla, chladu, elektrické energie, plynu, vody, odstranění odpadních vod a telekomunikační služby,
- c) dnem použití majetku nebo využití služby při použití hmotného majetku nebo poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce,
- d) dnem použití při použití majetku vytvořeného vlastní činností pro účely, kdy nemá plátce nárok na odpočet daně,
- e) dnem schválení technické způsobilosti příslušným úřadem při použití motorového vozidla, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně, pro přestavbu, jejímž výsledkem je osobní automobil, u něhož není nárok na odpočet daně podle § 75,
- f) dnem, ke kterému přechází vlastnické právo ke vkladu [§ 13 odst. 4 písm. f), § 14 odst. 3 písm. f)], popřípadě jiná práva k tomuto vkladu, při vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě, s výjimkou nemovitosti, kdy se postupuje podle odstavce 3,
- g) dnem, ke kterému přechází vlastnické právo, popřípadě jiná práva k vydávanému majetku, při vydání vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku, s výjimkou nemovitosti, kdy se postupuje podle odstavce 3,
- h) dnem dodání třetí osobě, a to jak u komitenta, tak u komisionáře, popřípadě dnem dodání třetí osobou, při dodání zboží na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu, kterou se příkazník zavazuje obstarat nějakou činnost pro příkazce, nebo
- i) dnem poskytnutí služby třetí osobě, a to jak u komitenta, tak u komisionáře, popřípadě dnem poskytnutí služby třetí osobou, při poskytnutí služby na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu, kterou se příkazník zavazuje obstarat nějakou činnost pro příkazce.

(6) Zdanitelné plnění uskutečňované prostřednictvím prodejních automatů, popřípadě jiných obdobných přístrojů uváděných do chodu mincemi, bankovkami, známkami nebo

jinými platebními prostředky nahrazujícími peníze, a v případech, kdy se úplata za zdanitelná plnění uskutečňuje platebními prostředky nahrazujícími peníze, se považuje za uskutečněné dnem, kdy plátce vyjme peníze nebo platební prostředky nahrazující peníze z přístroje nebo jiným způsobem zjistí výši obrátu.

(7) Dílčím plněním se rozumí zdanitelné plnění, které se podle nájemní smlouvy,<sup>18)</sup> smlouvy o nájmu podniku, smlouvy o nájmu dopravního prostředku, smlouvy o finančním pronájmu, smlouvy o dílo<sup>19)</sup> nebo jiné obdobné smlouvy uskutečňuje ve sjednaném rozsahu a ve sjednaných lhůtách a nejedná se přitom o celkové plnění, na které je uzavřena smlouva. Dílčí plnění se považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě. U dílčích plnění uskutečněných podle smlouvy o dílo se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné i dnem podle odstavce 5 písm. a), a dnem uskutečnění zdanitelného plnění je ten den, který nastane dříve.

(8) U opakovaných plnění se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období. Opakovaným plněním se rozumí uskutečnění zdanitelných plnění ve sjednaných lhůtách během zdaňovacího období, přičemž se v rámci smlouvy jedná o plnění zbožím stejného druhu, které je navzájem zastupitelné nebo službou stejné povahy.

(9) Pro stanovení dne uskutečnění plnění u plnění osvobozených od daně platí odstavce 2 až 8 obdobně.

## **§ 36**

### **Základ daně**

(1) Základem daně je peněžní částka snižená o daň, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce, za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby.

(2) Pokud plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přijme platbu před uskutečněním zdanitelného plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečňováno, nebo od třetí osoby, je povinen z této přijaté částky přiznat daň. Tato částka je součástí základu daně podle odstavce 1 a daň za uskutečněné zdanitelné plnění se vypočítá podle § 37 z peněžní částky podle odstavce 1, která je snižena o přijatou platbu před uskutečněním zdanitelného plnění, ze které byla přiznána daň.

(3) Základ daně také zahrnuje

- a) clo, dávky nebo poplatky,
- b) spotřební daň,<sup>24)</sup> pokud zákon nestanoví jinak v § 41,
- c) dotace k ceně,
- d) vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění při jeho uskutečnění,
- e) při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,
- f) při dodání staveb i stavební a montážní práce spojené s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

(4) Za vedlejší výdaje se považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize.

(5) Základ daně nezahrnuje

- a) částku obdrženou plátcem od osoby, pro kterou se uskutečnilo zdanitelné plnění, na úhradu výdajů, u kterých nebyl uplatněn nárok na odpočet daně, a to maximálně do výše úhrady,
- b) slevu z ceny, pokud je poskytnuta k datu uskutečnění zdanitelného plnění.



(6) Základem daně je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu,<sup>25)</sup> která je považována za cenu včetně daně, pokud jde

- a) o přijetí úplaty za zdanitelné plnění, která není vyjádřena v penězích,
- b) o použití hmotného majetku nebo poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce podle § 13 odst. 4 písm. a) a § 14 odst. 3 písm. a),
- c) o použití majetku vytvořeného vlastní činností pro účely, kdy nemá plátce nárok na odpočet daně podle § 13 odst. 4 písm. b) a § 14 odst. 3 písm. b),
- d) o použití motorového vozidla, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně pro přestavbu podle § 13 odst. 4 písm. g), jehož výsledkem je osobní automobil, u něhož není nárok na odpočet daně podle § 75 odst. 2 po přestavbě,
- e) o vydání vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku podle § 13 odst. 4 písm. c) a § 14 odst. 3 písm. c),
- f) o pořízení obchodního majetku při jeho přemístění z jiného členského státu podle § 16 odst. 5, nebo
- g) o bezúplatné přenechání majetku a vydání podílu na majetku podle § 13 odst. 4 písm. d) a e) a § 14 odst. 3 písm. d) a e).

(7) Pokud se za uskutečněná plnění stanoví celková cena nebo hodnota, která zahrnuje dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby s různými sazbami daně, popřípadě osvobozená od daně, základ daně se pro jednotlivá zdanitelná plnění stanoví v poměrné výši odpovídající poměru cen zjištěných podle zvláštního právního předpisu<sup>25)</sup> jednotlivých plnění k celkovému součtu těchto zjištěných cen. Tato celková cena nebo hodnota se považuje za částku obsahující daň.

(8) Pokud je při oceňování majetku vyžadován posudek více znalců, použije se pro zjištění poměru cen cena z posudku, v němž je cena nejvyšší, která se považuje za cenu obsahující daň.

(9) Základem daně při dodání platných mincí, které jsou pro sběratelské účely prodávány za cenu vyšší, než je jejich nominální hodnota, nebo za cenu vyšší, než je přepočet jejich nominální hodnoty na českou měnu, je rozdíl mezi cenou, za kterou jsou prodávány, a jejich nominální hodnotou. Tento rozdíl se považuje za částku obsahující daň. Pokud jsou prodávány za cenu nižší, než je jejich nominální hodnota, nebo za cenu nižší, než je přepočet jejich nominální hodnoty na českou měnu, základem daně je nula.

(10) Při dodání výrobků ve vratných zálohovaných obalech je plátce daně povinen rozdělit základ daně na část vztahující se k dodávaným výrobkům a na část vztahující se k vratným zálohovaným obalům. Část základu daně vztahující se k vratným zálohovaným obalům je zvláštní peněžní částka, která je přímo vázána k vratnému obalu a jejíž vrácení po vrácení vratného obalu je kupujícímu při prodeji výrobku zaručeno<sup>26)</sup> (dále jen „zvláštní peněžní částka“). Zvláštní peněžní částka se považuje za částku obsahující daň. Uvedený postup se nepoužije, pokud plátce daně není podle zvláštního právního předpisu<sup>26)</sup> povinen vratné zálohované obaly vykoupit.

## PŘÍLOHA Č. 7

### OBSAH

1. EVROPSKÉ PRÁVO.....	135
2. SKUPINOVÉ ZDANĚNÍ.....	142
3. PARTICIPATION EXEMPTION.....	151
4. ROZŠÍŘENÍ OSVOBOZENÍ A SKUPINOVÉ ZDANĚNÍ NA TŘETÍ STÁTY .....	154
5. ODSTRANĚNÍ SRÁŽKOVÉ DANĚ Z ÚROKŮ VYPLÁCENÝCH HOLDINGOVÝMI SPOLEČNOSTMI DAŇOVÝM NEREZIDENTŮM .....	155
6. DALŠÍ OPATŘENÍ SOUVISEJÍCÍ SE ZDANĚNÍM HOLDINGOVÝCH SPOLEČNOSTÍ .....	155
PŘÍLOHY:.....	158

## 1. EVROPSKÉ PRÁVO

### Úvod

Problematika přímých daní náleží převážně do působnosti členských států, nicméně Komise se v oblasti zdanění právnických zaměřuje na několik problémů a prosazuje strategii, která by měla umožnit odstranění daňových překážek k provozování ekonomických aktivit v měřítku vnitřního trhu. Primárním cílem zastávaným Komisí je sladit daňovou legislativu členských států takovým způsobem, aby obchodní společnosti mohly využívat výhod, které jim poskytuje vnitřní trh.

Evropská komise v současnosti připravuje dvě varianty, které by měly přispět k dosažení tohoto cíle

- vytvoření jednotného konsolidovaného daňového základu
- zavedení pilotní „home state taxation“ systému pro malé a střední podnikatele

V souvislosti s jednotným konsolidovaným daňovým základem byla vytvořena pracovní skupina, která má za úkol:

- prozkoumat z technické perspektivy definici jednotného konsolidovaného daňového základu
- diskutovat základní daňové principy a
- základní strukturální prvky jednotného konsolidovaného daňového základu a
- další nezbytné technické detaily, jako je mechanismus podílení se jednotlivých členských států na jednotném konsolidovaném daňovém základě

V současné situaci nelze přesně odhadnout dobu, kdy by mohl být jednotný konsolidovaný daňový základ zaveden, ale je možné konstatovat, že se jedná střednědobý nebo až dlouhodobý cíl.

Platná legislativa zdanění právnických osob v Evropské unii se omezuje na tři okruhy problémů, které jsou vyřešeny prostřednictvím směrnice; jedná se o směrnici o fúzích, o zdanění mateřských a dceřiných společností a o zdanění úroků a licenčních poplatků.

Vzhledem k uvedeným skutečnostem přetrvávají v daňových systémech členských států rozdíly představující překážky podnikání v rámci vnitřního trhu. Tato skutečnost způsobuje dvě tendence v oblasti zdanění právnických osob. První z nich je **rostoucí daňová konkurence** právních řádů ve zdanění právnických osob. Jednotlivé členské státy usilují o to nabídnout podnikatelům atraktivní daňový systém, který by podpořil usazování podnikatelů na jejich území, přísun pracovních sil a kapitálů. Druhou tendencí, vyplývající z nedokončeného vnitřního trhu ve zdanění právnických osob, je **rostoucí význam judikatury evropského soudního dvora**.

## **ZÁSADY JUDIKATURY ESD V OBLASTI PŘÍMÝCH DANÍ**

### **Respektování komunitárního práva**

Přestože problematika přímých daní, jak bylo výše uvedeno, náleží převážně do působnosti členských států, je při přípravě režimu zdanění holdingových společností nutné zohlednit další právní oblasti, které mohou být legislativou v oblasti přímých daní dotčeny. Podle judikatury Evropského soudního dvora totiž musí členské státy vykonávat své zbývající pravomoci způsobem, který nebude zasahovat do základních svobod chráněných evropským právem, neboli **přímé zdanění musí být vykonáváno za současného dodržování práva Společenství** (C-80/94 Wielockx, bod 16. a C-334/02 Komise v. Francie, bod 21).

Opačně tato zásada znamená, že ESD při evropského práva může zasahovat do daňových předpisů, přestože k jejich přijetí jsou příslušné členské státy. Dochází tak k určitému přesahování působnosti ESD z jedné oblasti do druhé. ESD tak svými rozsudky a jejich odůvodněním zprostředkovaně vytváří zásady zdanění právnických osob.

Významný vliv na realizaci daňové legislativy mají čtyři základní svobody poskytované primárním právem; volný pohyb zboží, volný pohyb osob, volné poskytování služeb a volný pohyb kapitálu a plateb, z nichž zejména svoboda podnikání a volný pohyb kapitálu mají zásadní dopad na daňovou legislativu členských států. V zájmu zachování svobod zaručovaných Smlouvou o založení Evropského společenství (dále jen SES) ESD v řadě případů označil daňové předpisy za předpisy porušující povinnosti vyplývající státům z jmenované smlouvy. Upozornit je třeba zejména na články, které byly zmíněny v níže uvedených rozsudcích:

- čl. 43 Svoboda podnikání (usazování)
- čl. 49 Volné poskytování služeb
- čl. 56 Volný pohyb kapitálu a plateb
- čl. 58 Omezení uplatňovaná jednotlivými státy

#### **Čl. 43 Svoboda podnikání (usazování)**

V rámci níže uvedených ustanovení jsou omezení svobody podnikání pro příslušníky jednoho členského státu na druhého zakázána. Stejně jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných

společností jednoho členského státu na území státu druhého. Svoboda podnikání zahrnuje právo zahajovat a provozovat samostatnou výdělečnou činnost, jakož i zřizovat a řídit podniky, zejména obchodní společnosti ve smyslu článku 48 pododstavce 2 za podmínek stanovených pro vlastní příslušníky právem států, kde dochází k podnikání, pokud ustanovení kapitoly o pohybu kapitálu nestanoví jinak.

#### **Čl. 49 Volné poskytování služeb**

Podle následujících ustanovení jsou zakázána omezení volného poskytování služeb uvnitř Společenství pro příslušníky členských států, kteří podnikají v některém jiném státu Společenství než příjemce služeb. Na návrh Komise může Rada kvalifikovanou většinou rozšířit použitelnost této kapitoly též na příslušníky třetích států, kteří poskytují služby a kteří podnikají uvnitř Společenství.

#### **Čl. 56 Volný pohyb kapitálu a plateb**

1. V rámci stanoveném touto kapitolou jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.
2. V rámci stanoveném touto kapitolou jsou zakázána všechna omezení plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

#### **Čl. 58 Omezení uplatňovaná jednotlivými státy**

1. Ustanoveními článku 56 není dotčeno právo členských států:
  - a) uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován.
  - b) činit všechna potřebná opatření, která by zabránila porušování vnitrostátních právních předpisů, zejména v oblasti zdanění a dohledu nad finančními institucemi nebo stanovit postupy pro ohlašování kapitálových pohybů pro účely administrativní či statistické, nebo činit opatření, odůvodněná veřejným pořádkem či veřejnou bezpečností.
2. Ustanoveními této kapitoly není dotčeno uplatňování omezení práva podnikání, která jsou slučitelná s touto smlouvou.
3. Opatření a postupy uvedené v odstavcích 1 a 2 nesmějí však sloužit jako prostředek svévolné diskriminace či zastřeného omezování volného pohybu kapitálu a plateb, jak je definováno článkem 56.

### **Další zásady ESD**

Při ochraně základních svobod ESD využívá v první řadě zásady zákazu diskriminace. Na diskriminaci lze nahlížet z několika úhlů: základním přístupem je rozlišování přímé a nepřímé diskriminace. Přímou diskriminací se rozumí rozdílné zacházení na základě rozdílného státní příslušnosti. Nepřímou diskriminací se rozumí rozdílné zacházení na základě jiných kritérií. Při uplatňování základních svobod je zakázána přímá i nepřímá diskriminace, s některými výjimkami, které jsou stanoveny nebo vyvozeny z judikatury ESD pro každou ze základních svobod.

Dalším možným přístupem ke kategorizaci diskriminace je rozlišování na diskriminaci „směřující do členského státu“ (inbound discrimination) a diskriminaci „směřující vně členského státu“ (outbound discrimination). Diskriminací porušující evropské právo se podle tohoto přístupu rozumí:

- horší zacházení s vnitrozemskými aktivitami zahraničního daňového subjektu než s aktivitami domácího daňového subjektu (Inbound discrimination)

- horší zacházení se zahraničními aktivitami domácího subjektu než s domácími aktivitami (Outbound discrimination)

Na základě judikatury ESD lze byly vypracovány zásady, jejichž dodržení ospravedlňuje porušení základních svobod. Podle těchto zásad je přípustná národní legislativa, která omezuje výkon základních svobod zaručených SES nebo tyto svobody činí méně přitažlivými, pokud

- sleduje oprávněný cíl slučitelný se Smlouvou o založení Evropského společenství
- je ospravedlněna kategorickými důvody obecného zájmu
- je způsobilá zajistit dosažení cíle, který sleduje
- neomezuje základní svobody nad to, co nezbytné k dosažení cíle

Pro oblast přímých daní lze odvodit specifické zásady, které vycházejí z rozsudků ESD, v nichž byly porovnávány základní svobody s daňovými předpisy, na jejichž základě docházelo k rozdílnému zacházení s daňovými rezidenty a nerezidenty.

Vnitrostátní daňové předpisy, které zakládají rozdílné zacházení, jsou podle judikatury přípustné, pokud se týkají situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo jsou odůvodněny naléhavými důvody veřejného zájmu. Při posuzování slučitelnosti daňových předpisů s komunitárním právem tak soud postupuje ve dvou krocích; posuzuje:

- zda jsou situace objektivně srovnatelné, a v případě kladné odpovědi hodnotí
- zda je rozdílné zacházení ospravedlněno naléhavými důvody veřejného zájmu

1. **Zásada srovnatelnosti situací** byla poprvé vyjádřena v rozsudku Schumacker, C-279/93. Podle této zásady se daňová zvýhodnění a jejich slučitelnost se základními svobodami posuzuje pouze tehdy, pokud se jedná o objektivně srovnatelné situace z hlediska zdroje příjmu, osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace – diskriminace existuje podle této zásady pouze tehdy, pokud jsou uplatňovány rozdílné předpisy na srovnatelnou situaci nebo pokud jsou téže předpisy uplatňovány na rozdílné situace.

Pro oblast přímých daní soud konstatoval, že situace rezidentů a nerezidentů nejsou zpravidla srovnatelné (C-376/03 D. – bod 26. a následující). V oblasti daně z příjmů je situace rezidenta odlišná od situace nerezidenta v tom, že podstatná část jeho příjmů je obvykle soustředěna ve státu bydliště. Stát bydliště má proto obecně k dispozici všechny nezbytné informace pro posouzení celkové schopnosti poplatníka platit daně s ohledem na jeho osobní a rodinnou situaci. Skutečnost, že členský stát neposkytuje nerezidentům určité daňové výhody, které poskytuje rezidentům, proto není zpravidla diskriminační, jelikož tyto dvě kategorie poplatníků se nenacházejí ve srovnatelné situaci.

Situace mezi daňovými rezidenty a nerezidenty je ovšem podle judikatury srovnatelná, pokud nerezident nepobírá významnější příjem ve státě, kde má bydliště, a získává podstatnou část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané ve státě, kde pracuje.

V takovém případě mu stát, ve kterém má bydliště, nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (C-279/93, Schumacker, bod 36, C-385/00, de Groot, bod 89). Pokud se totiž jedná o nerezidenta, který pobírá podstatnou část svých příjmů ve členském státě jiném, než kde má bydliště, diskriminace spočívá v tom, že osobní a rodinná situace není zohledněna ani ve státě, kde má bydliště, ani ve státě, kde pracuje nebo vykonává svou činnost (Schumacker, bod 38. C-169/03, Wallentin, bod 17).

Zásada srovnatelnosti situací byla vypracována v rozsudcích, které se zpravidla týkaly zdanění fyzických osob. Z toho ovšem nelze usuzovat, že by se tato zásada nevztahovala na zdanění právnických osob. Zásadu srovnatelnosti situací je třeba chápat jako výchozí krok při posuzování slučitelnosti daňových předpisů zakládajících rozdílné zacházení s daňovými rezidenty a nerezidenty se základními svobodami.

K nutnosti uplatňovat zásadu srovnatelnosti na právnické osoby přispívá rovněž judikatura ESD v oblasti práva obchodních společností (např. rozsudky Daily Mail, Centros, Überseering, Inspire Act), která fakticky konstatovala neslučitelnost teorie sídla se svobodou usazování. Při uplatňování inkorporační teorie tak může dojít k situaci, kdy je hlavní správa společnosti na území jiného státu než zapsaného sídla. Může tak dojít k obdobné situaci jako u fyzických osob, kdy se posuzuje situace osoby vykonávající činnost na území státu, kde nemá bydliště. V takové situaci lze za „bydliště“ daňového nerezidenta dosadit u právnických osob zapsané sídlo a za stát, kde daňový nerezident, fyzická osoba, pracuje, stát, kde právnická osoba vykonává svou činnost nebo odkud je řízena.

2. Se zásadou objektivní srovnatelnosti situací úzce souvisí **zásada teritoriality** (rozsudek C-250/95, Futura Participations a Singer, bod 22), podle níž není porušením základních svobod (v tomto případě čl. 52 SES), pokud je daňové zvýhodnění poskytováno daňovým nerezidentům pouze ve vztahu k příjmům, které s uplatňovaným zvýhodněním hospodářsky souvisí, resp. pochází z činnosti vykonávané na území, kde má být daňové zvýhodnění poskytnuto (v rozsudku Futura Participations a Singer se jednalo o uplatnění daňové ztráty z předchozích let, která mohla být uplatněna, pouze pokud vznikla z činnosti na území státu, kde měla být zdaněna).

Ze zásady teritoriality ovšem nemůže být vyvozováno, že takové zacházení je přípustné u daňových rezidentů. Daňové zvýhodnění nelze u daňových rezidentů vázat na skutečnost, že jejich příjmy pocházejí z jiného členského státu, pokud rozdílné zacházení není odůvodněno naléhavými důvody veřejného zájmu (v rozsudku Manninen C 319/02, bodě 38 ESD konstatoval, že zásada teritoriality nebrání poskytnutí daňového odpočtu osobě s hlavní daňovou povinností ve Finsku u dividend vyplácených společnostmi se sídlem v jiných členských státech).

Lze ovšem usuzovat, že povinnost poskytnout daňové zvýhodnění daňovým rezidentům i u příjmů pocházejících z jiného členského státu se neuplatní, případně může být omezena, pokud se obdobné zvýhodnění poskytuje i ve státě odkud příjmy pocházejí (ve sporu Marks & Spenser generální advokát konstatoval, že odpočet ztráty dceřiných

společností se sídlem v jiném členském státě musí být realizován pouze v případě, že ztrátu není možné odečíst žádným způsobem ve státě sídla dceřiné společnosti).

### Důvody veřejného zájmu ospravedlňující rozdílné zacházení

3. Za naléhavý důvod veřejného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou, ESD označil **soudržnost daňového systému** (cohesion of the applicable tax system, Kohärenz des Steuersystems – formulováno v rozsudcích C-204/90, Bachmann a C-300/90, Komise/Belgie).

Soudržnost daňového systému byla formulována v situacích, kdy bylo uplatňováno rozdílné zacházení s příjmy daňového rezidenta pocházejícími z činnosti, resp. majetku z domácího území a území jiného členského státu. Jednalo se tedy o tzv. outbound discrimination.

Soudržnost daňového systému jako ospravedlnění omezení základních svobod má ovšem pouze omezený praktický význam :

- pro její uznání musí být prokázána existence přímé souvislosti mezi daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem. Pokud taková souvislost neexistuje nelze uplatňovat argument vycházející z nezbytnosti zajistit soudržnost daňového systému (viz. např. rozsudek C-251/98, Baars, bod 40 a rozsudek C-168/01, Bosal, bod 30, C-242/03 Weidert a Paulus, bod 19)
  - tvrzení založené na nezbytnosti chránit soudržnost daňové úpravy musí být přezkoumáno s ohledem na cíl sledovaný dotčenou daňovou právní úpravou (C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, bod 67)
  - výjimka uplatňována na základě soudržnosti daňového systému musí být interpretována restriktivně a daňové zvýhodnění a vyrovnání tohoto zvýhodnění musí srovnatelné v mezích zásady přiměřenosti (C-242/03 - Weidert a Paulus, bod 20)
  - je-li sjednána úmluva proti dvojímu zdanění, přesunuje se uplatňování daňové soudržnosti na úroveň vzájemnosti pravidel uplatnitelných ve smluvních státech. Vzhledem k tomu, že cílem úmluv proti dvojímu zdanění je právě zajistit daňovou soudržnost, nelze se úmluvy proti dvojímu dovolávat jako zdroje nesoudržnosti daňového systému
4. **Účinnost daňového dohledu** představuje podle judikatury naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (C-39/04, Laboratoires Fournier, bod 24 a násl., C-250/95, Futura Participations a Singer, bod 31).

Členský stát proto může uplatňovat opatření, která umožňují zřetelně a přesně zjistit informace nutné pro zjištění daňového základu a případné uplatňování daňového zvýhodnění (např. částku odpočitatelných nákladů v daném státě vynaložených na výzkum a vývoj – C-254/97, Barter, bod 18).

Poplatník však musí mít možnost prokázat skutečnosti nutné pro uplatnění daňového zvýhodnění. Vnitrostátní právní předpisy, které zcela brání daňovému poplatníkovi předložit důkazy o údajích potřebných pro uplatnění daňového zvýhodnění (zejména údaje, které souvisí s činnostmi vykonávanými v zahraničí), proto nemohou být odůvodněny potřebou zajistit účinný daňový dohled (C-39/04, Laboratoires Fournier, bod 25) a neslučují se proto se základními svobodami.

5. Velmi obdobným důvodem veřejného zájmu, který odůvodňuje omezení výkonu základních svobod, je **zabránění daňovým únikům**. ESD ovšem podobně jako u předchozí zásady odmítá typizovaná pravidla a vyžaduje možnost konkrétního přezkoumání domnělého zneužívání v jednotlivých případech.
  - Např. samotné přemístění sídla nemůže být a priori považováno za daňový unik nebo krácení daně a nemůže být proto důvodem pro nerovné zacházení
  - Při uplatňování pravidel musí být zohledněna rovněž základní ospravedlňující pravidla uvedená výše (např. zásada přiměřenosti)

6. **Snížení daňových příjmů** nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu, který by ospravedlnil opatření odporující základním svobodám (C-35/98, Verkooijen, bod 59; C-136/00, Danner bod 56; C-436/00, X a Y, výše uvedený, bod 50).

7. V několika rozsudcích rovněž formuloval vztah přímých daních **k úmluvám proti dvojímu zdanění** (zejména C-376/03, D., bod 49 a násl.). Podle článku 293 ES mají členské státy v případě potřeby zahájit mezi sebou jednání s cílem zajistit ve prospěch svých státních příslušníků zamezení dvojího zdanění uvnitř Společenství.

V rámci Společenství nebyl přijat žádný sjednocující nebo harmonizační předpis směřující k zamezení dvojího zdanění (odhlédneme-li od úmluvy 90/436/EHS o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků propojených podniků) a členské státy rovněž neuzavřely žádnou multilaterální smlouvu podle článku 293 SES. Členské státy naopak mezi sebou uzavřely řadu různých bilaterálních smluv.

Členské státy mají volnost v rámci těchto smluv upravit hraniční určovatele za účelem rozdělení daňových pravomocí (C-307/97, Saint Gobain ZN, bod 57). Soudní dvůr uznal, že rozdíl v zacházení se státními příslušníky dvou smluvních států vycházející z takového rozdělení na základě úmluvy proti dvojímu zdanění nepředstavuje diskriminaci odporující evropskému právu (C-336/96, Gilly, bod 30).

Působnost bilaterální daňové smlouvy je omezena na fyzické a právnické osoby v ní zmíněné, nicméně existují situace, ve kterých mohou být výhody bilaterální smlouvy přiznány i státním příslušníkům členského státu, který není stranou uvedené smlouvy.

Soudní dvůr totiž rozhodl, že u smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřenými mezi členským státem a třetí zemí, je smluvní členský stát povinen **na základě zásady národního zacházení** poskytnout stálým provozováním společností z jiného členského státu, které jsou daňovými nerezidenty, výhody stanovené ve smlouvě za stejných



podmínek jako ty, které se uplatní na společnosti, které jsou rezidenty (C-307/97 Saint-Gobain ZN, bod 59).

Dle odůvodnění ESD (C-376/03, D., bod 58) může požadovat na základě uvedené zásady stejné zacházení, které je stanoveno v úmluvě proti dvojímu zdanění sjednané mezi dvěma členskými státy, i daňový nerezident z jiného členského státu.

Př. Daňový nerezident z Německa může požadovat stejné zacházení, jaké požívá belgický nerezident v Nizozemsku na základě úmluvy proti dvojímu zdanění sjednané mezi Belgií a Nizozemskem.

Povinnost zacházet s daňovými nerezidenty z jiného členského státu, který není smluvní stranou úmluvy, je ovšem omezena zásadou srovnatelnosti situací (viz. výše). Pokud není situace daňového nerezidenta, z „nesmluvního“ členského státu, srovnatelná se situací nerezidenta, který je rezidentem smluvní strany, není rozdílné zacházení porušením SES (C-376/03, D., bod 61).

## **2. SKUPINOVÉ ZDANĚNÍ**

Skupinové zdanění představuje výjimku z pravidla, podle něhož si každá právnická osoba stanoví samostatně daňový základ, z něhož odvádí daň. V rámci skupinového zdanění dochází ke sloučení výsledků hospodaření právnických osob do souhrnného daňového základu, což přináší společnostem zařazeným do skupin a daňové správě níže specifikované výhody. Zjednodušeně řečeno jsou při aplikaci skupinového zdanění spojené právnické osoby považovány za jediný daňový subjekt.

Na úrovni Evropské unie, která je v současné době charakterizována konkurencí daňových systémů jednotlivých členských států, představuje skupinové zdanění podstatný atribut, který může znamenat rozhodující roli při výběru sídla holdingových společností. Česká republika v tomto ohledu patří jednoznačně mezi méně atraktivní státy, čímž se zbavuje možnosti přilákat holdingové společnosti na své území. Skupinové zdanění se uplatňuje v řadě zemí Evropské unie (Nizozemí, Rakousko, Dánsko, Německo, Španělsko, Lucembursko, Portugalsko, Kypr, Malta, Slovinsko, Polsko) a řadě dalších vyspělých zemí (např. USA, Austrálie, Mexiko, Nový Zéland, Singapur...).

Výhodami skupinového zdanění je označováno:

- Zvýšení atraktivity českého daňového systému
- Potenciální přísun kapitálu a pracovních příležitostí
- Snížení administrativy spojené s daňovými povinnostmi
- Minimalizace problematiky nízké kapitalizace
- Minimalizace problematiky transferových cen
- Zvýšení flexibility podnikání v rámci skupiny
- Možnost reorganizovat podnikatelské aktivity v rámci skupiny nebo převádět aktiva bez obav ze zvýšení daně
- Uplatnění daňových ztrát v době, kdy vznikly
- Využití pro joint ventures

Nevýhody:

- některé formy skupinového zdanění mohou znamenat negativní dopad na státní rozpočet
- zvýšené nároky na kontrolní činnost správců daně, zejména v případě zahraničních společností

## **Struktura skupinového zdanění**

Skupinové zdanění představuje určitý systém, který je charakterizován několika prvky a jejich vzájemnými vztahy, s nimiž je nutné se vypořádat při formulaci podmínek, za nichž je možné využít výhod skupinového zdanění.

### Přehled prvků skupinového zdanění

#### **1. Mateřská společnost:**

- Daňový rezident/ stálá provozovna daňového rezidenta
- Právní forma (Kapitálové společnosti/ Osobní společnosti)

#### **2. Dceřiná společnost:**

- Domáci/ Zahraniční
- Právní forma
- Povinnost zahrnout do skupiny všechny dceřiné společnosti
- Povinnost mít stejné daňové období

#### **3. Požadovaný vliv na dceřinou společnost**

- Podíl na základním kapitálu
- Podíl na hlasovacích právech
- Podíl na zisku nebo aktivech

#### **4. Vstup a výstup ze skupiny**

- Minimální doba existence skupiny
- Možnost dobrovolně zrušit skupinu
- Možnost dobrovolně vystoupit ze skupiny

#### **5. Ručení členů skupiny**

- Členové solidárně ručí za daňový dluh
- Členové ručí samostatně za část daně odpovídají jejich podílu
- Za daňový dluh ručí pouze mateřská společnost

#### **6. Vyplnění daňové příznání**

- Členové skupiny podávají samostatná přiznání
- Mateřská společnost vyplňuje souhrnné přiznání

## 7. Způsob sloučení výsledků hospodaření

- Sloučí se domácí i zahraniční příjmy i ztráty (a některou z metod se odečte zaplacená zahraniční daň)
- Sloučí se domácí příjmy a ztráty a pouze zahraniční ztráty
- Zahraniční ztráta se započítá pouze v případě, že ji nelze uplatnit v státě, kde vznikla
- Sloučí se domácí kladné výsledky hospodaření a ztráty, zahraniční ztráty a do výše uplatněné ztráty i zahraniční kladné výsledky hospodaření

## 8. Rozdělení daně pro účely účetnictví

- Zaplacená daň se rozdělí podle podílu připadající na jednotlivé společnosti
- Společnosti mohou samy rozhodnout o rozdělení daně pro účetní předpisy

### 1. Mateřská společnost:

- Daňový rezident/ stálá provozovna daňového rezidenta
- Právní forma (Kapitálové společnosti/ Osobní společnosti)

Mateřskou společností je společnost, která stojí na vrcholu skupiny a která zpravidla nese největší díl odpovědnosti za řádné splnění daňových povinností.

Aby se případné skupinové zdanění v ČR stalo skutečně atraktivní, není vhodné výrazněji limitovat možnost využít skupinové zdanění omezováním právní formy mateřské společnosti. Skupinové zdanění by se mělo v každém případě vztahovat na **kapitálové společnosti a družstva**. Uvažovat lze i v skupinách společností, které jsou propojeny personálně (např. prostřednictvím fyzických osob nebo osobních společností) nebo vykonávají společnou kontrolu, aby bylo možné skupinové zdanění využít i pro joint ventures. Např. v Rakousku může být mateřská společnost tvořena několika společnostmi, jejichž podíl v souhrnu dosahuje minimálnímu požadovanému podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti.

Za mateřskou společnost jsou zpravidla považovány společnosti, které jsou **daňovými rezidenty** na území daného státu. Možné je mezi mateřské společnosti zařadit i společnosti s omezenou daňovou povinností v ČR, pokud by se zajistilo jejich samostatné zdanění (v Rakousku mohou kapitálové společnosti s omezenou daňovou povinností figurovat jako mateřské společnosti, pokud jsou zapsány do obchodního rejstříku, kde je uveden i jejich podíl na dceřiných společnostech).

Nepovažujeme za vhodné připustit skupinové zdanění pouze u společností, které vykonává určitou hospodářskou činnost nebo jejíž kapitál dosahuje určité výše. V takovém případě by se jednalo o zbytečné omezující opatření bez skutečného ekonomického opodstatnění.

S ohledem na zákon o daních z příjmů a obchodní zákoník by bylo třeba vypořádat se s terminologií mateřské a dceřiné společnosti, aby případné definice nekolidovala s příslušnými ustanoveními uvedených zákonů.

## 2. Dceřiná společnost:

- Právní forma
- Domáci/ Zahraniční
- Povinnost zahrnout do skupiny všechny dceřiné společnosti
- Povinnost mít stejné daňové období

Mezi dceřiné společnosti by měly být zahrnuty **kapitálové společnosti a družstva**.

Vzhledem ke čtyřem svobodám vnitřního trhu Evropské unie a rozsudkům Evropského soudního dvora je nutné umožnit zařadit do skupinového zdanění **domáci i zahraniční** dceřiné společnosti. Právní forma zahraničních dceřiných společností by měla být srovnatelná se společnostmi a družstvy existujícími u nás (pro definici společností z Evropské unie lze využít některé směrnice, k nimž je připojen výčet společností v jednotlivých členských státech).

Bylo by žádoucí stanovit, že do skupiny, která bude podléhat jednotnému skupinovému zdanění, musí být zařazeny všechny společnosti, které splňují předepsané podmínky. Jedná se o jedno z minimálních opatření, které by mělo zabránit zneužití systému.

Povinnost mít stejné zdaňovací období by na jedné straně vedla ke zjednodušení systému, ale na druhé straně by se mohlo jednat o příliš restriktivní omezení v případě společností z různých hospodářským rokem, např. u společností z odlišných odvětví (např. společnosti zabývající se zemědělstvím).

## 3. Požadovaný vliv na dceřinou společnost

- Podíl na základním kapitálu
- Podíl na hlasovacích právech
- Podíl na zisku nebo aktivech

V teoretické rovině je tato problematika charakterizována střetem dvou koncepcí, britské koncepce kontroly a německé koncepce jednotného řízení a s tím spojeného výkonu ovládací moci.

Lze doporučit, aby byl požadovaný podíl na základním kapitálu podmíněn pouze 50% a nikoli vyšším limitem. Požadovat vyšší podíl na základním kapitálu není odůvodněné a zbytečně by to omezovalo možnosti využití skupinového zdanění. Vedle požadovaného podílu na základním kapitálu může být současně vyžadována většina hlasovacích práv.

Vzhledem k často složitým strukturám holdingových společností by skupinové zdanění mělo umožnit dosáhnout požadovaného limitu na základním kapitálu i hlasovacích právem přímo i nepřímo (prostřednictvím dalších společností, které by byly rovněž zařazeny do skupiny).

## 4. Vstup a výstup ze skupiny

- Minimální doba existence skupiny
- Možnost dobrovolně zrušit skupinu
- Možnost dobrovolně vystoupit ze skupiny

Skupinové zdanění by měla zůstat dobrovolnou možností, jejíž využití by záviselo na vůli jednotlivých společností. Pro účinné administrativní zabezpečení skupinového zdanění by bylo vhodné stanovit určitou formu registrace, která by měla podobu oznámení a nikoli povolení.

Aby se zabránilo zneužívání skupinového zdanění, považujeme za vhodné stanovit minimální dobu existence skupiny, které by se měla pohybovat okolo tří až pěti let.

Naopak vzhledem předpokladu, podle něž by do skupiny měly být zařazeny všechny dceřiné společnosti, nelze připustit, aby některé ze společností měly možnost skupinu opustit, přestože by splňovaly podmínky pro jejich zařazení. Přípustné by bylo zrušení celé skupiny až po uplynutí minimální doby existence skupiny.

## **5. Ručení členů skupiny**

- Členové solidárně ručí za daňový dluh
- Členové ručí samostatně za část daně odpovídající jejich podílu
- Za daňový dluh ručí pouze mateřská společnost

Vzhledem k pravděpodobnému mezinárodnímu charakteru není vhodné, aby za daňový dluh odpovídala každá společnost do výše odpovídající jejímu podílu na dlužné dani, neboť v takové situaci by bylo problematické vymáhat dlužnou daň na zahraniční společnosti. Tato forma odpovědnosti by také kolidovala navrhované formu sloučení daňových příjmů.

Možným řešením je přenést veškerou odpovědnost na mateřskou společnost, což představuje jednoduché řešení, které vychází z názoru, že mateřská společnost je zodpovědná za finanční situaci celé skupiny, neboť se podílí na ostatních společnostech kapitálově podílí a má možnost ovlivňovat jejich rozhodnutí. Jednoznačné přenesení odpovědnosti by zároveň oproti následujícímu řešení poskytlo právní a ekonomickou jistotu celé skupině.

Z hlediska možnosti vymáhat daňové nedoplatky se jako nejvhodnější možnost nabízí stanovit solidární ručení všech společností za celý daňový dluh. V takovém případě by správci daně měli maximální možnost vymáhat daňové nedoplatky a mohli by zvolit společnost, u které by existovala největší pravděpodobnost získání dlužné částky. Solidární ručení všech společností by ovšem představovalo nebezpečí, že postih některé ze společností se může negativně projevit v jejím hospodaření, aniž by ke vzniku dluhu přispěla.

Jako vhodné řešení lze navrhnout kombinaci druhé a třetí varianty – v první řadě by za dluh odpovídala mateřská společnost a v případě nemožnosti získat dlužné prostředky od této společnosti by bylo možné postihnout kteroukoli ze společností.

## **6. Podávání daňového přiznání**

- Členové skupiny podávají samostatná přiznání
- Mateřská společnost vyplňuje souhrnné přiznání

Povinnost podávat samostatná přiznání by částečně eliminovalo výhody skupinového zdanění, proto lze doporučit, aby bylo odevzdáváno pouze souhrnné přiznání, které by podávala a za jehož správnost by ručila mateřská společnost.

Pro zabezpečení kontroly pravdivosti a úplnosti vykázaných údajů, lze doporučit, aby společně se souhrnným daňovým přiznáním byly předloženy i potvrzené kopie daňových

přiznání zahraničních společností, případně jiné dokumenty, které by potvrzovaly výši uplatňované daňové ztráty.

## **7. Způsob sloučení výsledků hospodaření**

- Sloučí se domácí i zahraniční kladné výsledky hospodaření i daňové ztráty (a některou z metod se odečte zaplacená zahraniční daň)
- Sloučí se domácí kladné výsledky hospodaření a ztráty a pouze zahraniční ztráty
- Zahraniční ztráta se započítá pouze v případě, že ji nelze uplatnit v státě, kde vznikla
- Sloučí se domácí kladné výsledky hospodaření a ztráty, zahraniční ztráty a do výše uplatněné ztráty i zahraniční kladné výsledky hospodaření

Sloučení výsledků hospodaření, resp. aktuální uplatnění daňové ztráty představuje nejdůležitější výhodu skupinového zdanění, neboť díky sloučení příjmů, které umožňují uplatnění daňové ztráty v roce, kdy vznikla, dochází k poklesu daňové povinnosti a zvýšení disponibilních prostředků členů skupiny.

S ohledem na čtyři základní svobody vnitřního trhu, které jsou prosazovány Evropským soudním dvorem i v oblasti přímých daní, je nutné se vypořádat s kompenzací ztrát zahraničních společností. Podle stanovisko generálního advokáta k sporu Marks&Spencer lze usuzovat, že ztráty zahraničních společností je nutné započítávat pouze v případě, že je nelze žádným obdobným způsobem uplatnit ve státě, kde vznikly. V takovém případě by se však skupinové zdanění mezinárodních holdingových společností de facto zredukovalo na skupinové zdanění tuzemských společností.

Nejjednodušším řešením, které rovněž představuje minimální nebezpečí pro státní rozpočet, by proto bylo omezit kompenzaci daňových ztrát na tuzemské společnosti a zahraničním společnostem takový postup umožnit pouze v případě, že ve státě sídla nemohou daňovou ztrátu obdobným způsobem uplatnit. K tomu může dojít zpravidla při zániku společnosti s likvidací nebo při vyhlášení konkursu. Takové řešení ovšem minimalizuje výhody skupinového zdanění pro mezinárodní holdingy a uvedená forma nabízí mezinárodním holdingovým společnostem pouze minimální podnět pro využití skupinového zdanění. Navíc i přes stanovisko generálního advokáta ve sporu M&S, které takové řešení připouští, může být takové řešení shledáno v rozporu se svobodou usazování, neboť zatímco domácí společnosti mohou v takovém případě uplatnit daňovou ztrátu v roce, kdy vznikla, a snížit tak daňovou povinnost celé skupiny, zahraniční společnosti mohou uplatnit daňovou ztrátu až v následujících letech. S ohledem na uvedené skutečnosti proto shledáváme takové řešení nepřijatelným.

Další možností, která se člení do několika forem, je umožnit kompenzovat daňové ztráty zahraničním společnostem i v případech, kdy je mohou uplatnit i ve státě, kde vznikly. V takovém případě se kompenzace ztrát odvíjí od varianty určující způsob sloučení výsledků hospodaření mateřských a dceřinných společností. Nabízí se možnost

- Sloučit domácí i zahraniční kladné výsledky hospodaření i daňové ztráty (a některou z metod se odečte zaplacená zahraniční daň)
- Sloučit domácí příjmy a ztráty a pouze zahraniční ztráty
- Sloučit domácí kladné výsledky hospodaření a ztráty, zahraniční ztráty a do výše uplatněné ztráty i zahraniční kladné výsledky hospodaření

První z možností lze označit za čistou formu skupinového zdanění, v jejímž rámci jsou sloučeny veškeré kladné výsledky hospodaření i případné daňové ztráty všech společností ve skupině bez ohledu na sídlo společnosti a její daňovou příslušnost. Nevýhodou této varianty je značná administrativní náročnost a problematická kontrola. Při sloučení příjmů a ztrát musí být nutně stanoveno, jakým způsobem jsou posuzovány příjmy zahraničních společností a jakou metodou je započítávána daň zaplacená v zahraničí

Pokud je daňový základ stanoven podle právního řádu státu, v němž má zahraniční společnost své sídlo, tj. český právní řád by uznal daňový základ stanovený za použití zahraničních předpisů, omezují se komplikace na metodu určující započtení daně zaplacené v zahraničí. (k takovým metodám patří např. nákladová metoda a metoda započtení).

Výraznější komplikace nastávají v případě, že příjmy zahraničních společností a jejich daňový základ, který vchází do souhrnného daňového základu, mají být posuzovány podle českých daňových předpisů. Český správce daně má v takovém případě pouze minimální možnost správně stanovit základ daně zahraniční společnosti; o správném stanovení daňového základu a účinnosti kontroly lze mít v takovém případě oprávněné pochybnosti.

Uvedeným potížím se lze částečně vyhnout, pokud se s příjmy a ztrátami domácích společností slučují pouze daňové ztráty zahraničních společností, jak je tomu např. v Rakousku. Tento přístup zachovává výhodu skupinového zdanění, tj. uplatnění ztráty v době jejího vzniku, ale může představovat určité nebezpečí pro příjmovou stránku státního rozpočtu.

Další možností, kterou považujeme za výhodnou pro jednotlivé společnosti i pro zástupce daňové správy, by bylo oprávnění, aby se vůči příjmům domácích společností mohly uplatnit i ztráty zahraničních společností. Kladné výsledky hospodaření zahraniční společnosti by se do souhrnného daňového základu započítaly pouze v případě, že v minulosti byla uplatněna ztráta, která dosud nebyla „uhrazena“ – až do výše uplatněné ztráty by se zvyšoval souhrnný základ daně o kladné výsledky hospodaření zahraniční dceřiné společnosti, která v minulosti uplatnila daňovou ztrátu. V ostatních případech by se kladný výsledek hospodaření zahraničních společností do skupinového základu nezahrnoval, aby nedocházelo ke komplikacím při započítávání daně zaplacené v zahraničí. Způsob stanovení základu daně zahraničních společností by podléhal výhradně zahraničním předpisům; pro uplatnění v rámci skupinového zdanění v České republice by se využilo pouze konečné výše daňového základu.

Zahranění dceřiné společnosti by také zůstalo zachováno právo uplatnit daňovou ztrátu v místě sídla. Daňová ztráta by tak byla uplatněna dvakrát, v zahraničí a v rámci skupinového zdanění, obdobně by byly dvakrát zdaněny i příjmy dané společnosti až do výše uplatněné ztráty. Pro názornou představu systému skupinového zdanění, který navrhuje, poslouží následující příklad, který srovnává samostatné zdanění tří společností a skupinové zdanění těchto společností.

Níže uvedené tabulky dokumentují charakteristiky tohoto způsobu skupinového zdanění:

- kladné i záporné výsledky hospodaření domácích společností se počítají bez omezení
- do souhrnného daňového základu se ztráta zahraniční společnosti zahrnuje bez omezení
- kladný výsledek zahraniční společnosti se do souhrnného daňového základu počítá pouze do výše uplatněné ztráty – daň se odvádí ze zvýšeného souhrnného výsledku hospodaření, který podléhá české daňové sazbě
- daň zaplacenou v zahraničí není nutné započítávat do souhrnného daňového základu

Při porovnání tabulek je vhodné si povšimnout výhod tohoto systému skupinového zdanění:

- **celková výše zaplacené daně je totožná** (bez ohledu na rozdílnost sazeb)
- výše zaplacené daně v ČR a v zahraničí je rovněž totožná - **nemění se rozdělení daňových příjmů** (bez ohledu na rozdílnost sazeb)
- **daňová ztráta se u skupinového zdanění uplatní v roce, kdy vznikla** – společnosti mohou snížit základ daně v době, kdy mají nižší příjmy
- **vyšší daň je placena v době, kdy mají společnosti vyšší celkové příjmy**

	Výsledek hospodaření				
	2005	2006	2007	2008	2009
Mateřská společnost A ČR	1000	1000	1000	1000	1000
Dceřiná společnost B ČR	100	100	100	-100	100
Dceřiná společnost C zahraniční	-100	50	50	100	100

Sazba daně 20%

SKUPINOVÉ ZDANĚNÍ				
Souhrnný daňový základ				
1000	1150	1150	900	1100
Daň zaplacená v rámci skupinového zdanění				
200	230	230	180	220
Daň zaplacená společnostmi C v zahraničí				
0	0	0	20	20
Daň celkem				
200	230	230	200	240

SAMOSTATNÉ ZDANĚNÍ				
Daň zaplacená společnostmi A				
200	200	200	200	200
Daň zaplacená společnostmi B				
20	20	20	0	0
Daň zaplacená společnostmi C v zahraničí				
0	0	0	20	20



Daň celkem				
220	220	220	220	220

Je zřejmé, že takový způsob skupinové zdanění si ponechává výhody skupinového zdanění (zejména uplatnění daňové ztráty), aniž by ohrožoval příjmovou stránku státního rozpočtu. Administrativní náročnost je omezena na minimum, protože se pro stanovení z výsledku hospodaření zahraničních společností využívá zahraniční legislativy a daň zaplacenou v zahraničí není třeba do daňového základu započítávat.

Při případném započítávání daňových ztrát zahraničních společností má Česká republika samozřejmě pouze omezené možnosti kontroly ztrát vytvořených v zahraničí, nicméně takovou kontrolu samozřejmě vykonává stát, kde daňová ztráta vznikla, neboť i jeho případě dochází k nebezpečí krácení příjmů státního rozpočtu. Přinejmenším v případě členských států Evropské unie tak lze vzhledem k vyspělé legislativě rozptýlit obavy ze zneužívání skupinového zdanění, které by mohlo ohrozit příjmovou stránku státního rozpočtu.

Administrativně nejméně náročným řešením by bylo vycházet při určování hodnoty daňového základu nebo daňové ztráty zahraničních společností výhradně z legislativy států, v nichž mají tyto společnosti sídlo. Česká legislativa by žádným způsobem nezasahovala do určování daňového základu zahraničních společností a přejala by výsledek daňového řízení určeného podle zahraniční legislativy. Důvodem takového přístupu je výše uvedené přesvědčení, že daňové orgány daného státu mají účinnější nástroje ke správnému zjištění daňového základu a uvedených nástrojů využívají, neboť mají pochopitelně zájem na řádném odvedení daně.

Uvedený přístup navíc významně zjednodušuje sloučení příjmů domácích a zahraničních společností. Výše výsledku hospodaření zahraničních společností může být stanovena např. na základě potvrzené kopie daňového přiznání nebo jiného dokumentu, který by poskytovaly určitou možnost kontroly. Na základě tohoto opatření by česká strana mohla kontrolovat, zda do souhrnného daňového přiznání nebyl zahrnut údaj neodpovídající částce, která byla uplatněna v jiném státě.

Pokud by přesto přetrvávaly obavy ze zneužívání systému, bylo by možné uvažovat o minimální dani nebo minimálním daňovém základu pro skupinu společností, (minimální daň pro právnické společnosti, která se vztahuje na skupinové zdanění, existuje např. v Rakousku). Takové řešení by ovšem v českém právní řádu bylo v případě právnických osob ojedinělé a nesystémové, snížilo by atraktivnost skupinového zdanění, a proto je musíme označit za nepřijatelné.

## 8. Rozdělení daně pro účely účetnictví

- Zaplacená daň se rozdělí podle podílu připadající na jednotlivé společnosti
- Společnosti mohou samy rozhodnout o rozdělení daně pro účetní předpisy

Při rozdělení daně pro účetnictví lze stanovit pravidlo, podle něhož budou společnosti vykazovat daňovou povinnost podle jejich podílu na základu daně. Určení výše tohoto podílu může být zkomplikováno při uplatnění ztráty zahraničních společností, resp. při zvýšení souhrnného daňového základu o příjmy zahraničních společností.

Druhou možností je ponechat rozdělení daně pro účetní předpisy zcela na vůli členů skupiny. Uvedená možnost však skrývá nebezpečí zkreslení účetních záznamů, a proto se přikláníme k první variantě.

## NAVRHOVANÁ FORMA SKUPINOVÉHO ZDANĚNÍ A SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Při vytváření konkrétní formy skupinového zdanění je nutné v prvé řadě posoudit slučitelnost s komunitárním právem se zvláštním důrazem na zásady, které vyplývají z rozsudků ESD. K zajištění účinnosti skupinového zdanění je nutné rovněž zohlednit smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jak je v další kapitole uvedeno, rozpor určitého ustanovení vnitrostátních předpisů nevede k neplatnosti tohoto ustanovení, v konkrétním případě se ovšem použije mezinárodní smlouvy z důvodu její aplikační přednosti. Vzhledem k vysokému počtu mezinárodních úmluv by však taková situace mohla vést k neefektivnosti skupinového zdanění.

Pokud by došlo ke shodě ve formě slučování hospodářských výsledků (započítávání zahraniční ztráty a její „úhrada“ následným zvýšením souhrnného daňového základu) mohlo by se zvyšování souhrnného daňového základu za účelem úhrady uplatněné ztráty zahraniční společnosti zdát v rozporu s ustanovením mezinárodních smluv o zdanění zisků právnických osob. Podle těchto ustanovení jsou smluvní strany smluv o zamezení dvojího zdanění oprávněny zdanit zisky společností pouze ve státě, kde odkud dané zisky pocházejí. Z tohoto pohledu se může zvyšování daňového základu jevit v rozporu s uvedeným ustanovením, protože dochází de facto k dvojímu zdanění zisků zahraničních společností. Přestože uvedené opatření je pouhým důsledkem dvojí kompenzace daňové ztráty, mohlo by být dané opatření odděleně při nesystematickém vykladu považováno za porušení těchto smluv.

Z tohoto důvodu by mělo být skupinové zdanění (při zachování uvedených principů) koncipováno výhradně jako zdanění českých společností, které by při vypočítání souhrnného daňového základu byly oprávněny zohlednit ztráty zahraničních společností. Následně by ovšem byly povinny daňovou ztrátu uhradit v postupné výši odpovídající hospodářským výsledkům dotčené zahraniční společnosti. Formálně právně by se tak česká legislativa zřekla účasti zahraničních osob na skupinovém zdanění, což by bylo potvrzeno převzetím výsledků daňového řízení podle zahraniční legislativy a výhradní odpovědností českých společností za odvedení daně, současně by ovšem uvedená forma skupinového zdanění nemohla být považována za porušení komunitárního práva (v tomto případě především svobody usazování). Zahraniční dceřiné společnosti by totiž nebyly žádným způsobem diskriminovány, naopak by jejich negativních výsledků hospodaření mohlo být využíváno ku prospěchu českých společností bez toho, aby byly zodpovědné za toto zvýhodnění. Jednalo by vlastně o pozitivní diskriminaci společností, které mají dceřiné společnosti na území jiného státu.

### **3. PARTICIPATION EXEMPTION**

Mezi tzv. participation exemption zařazujeme osvobození od zdanění příjmů, která vznikají mezi spojenými osobami. Jedná se především o zdanění dividend a jiných podílů ze zisku, zdanění licenčních poplatků a kapitálových příjmů, S problematikou participation exemption souvisí i problematika transferových cen (viz tzv. arm's length principle) a nízké kapitalizace (thin capitalization).

Česká republika osvobozuje v souladu se směrnicemi evropské unie mimo jiné dividendy a licenční poplatky. Na rozdíl od řady členských států unie (Švédsko, Nizozemí, Lucembursko, Belgie, Dánsko, Německo, Rakousko...) jsou ovšem zdaněny příjmy z prodeje podílu na

základním kapitálu dceřiné společnosti. Uplatňování participation exemption v některých státech Evropské unie dokládá následující tabulka.

	Švédsko	Nizozemsko	Belgie	Lucembursko	Dánsko
<b>Sazba daně 2004</b>	28%	34,50%	34%	30,38%	30%
<b>Zdanění dividend</b>	Osvobozeno	Osvobozeno	Osvobozeno 95%	Osvobozeno	Osvobozeno
Podmínky osvobození					
Minimální podíl na základním kapitálu	Není	5%	5%	10%	25%
Minimální doba držby podílu	Není	Není	Není	1 rok	1 rok
<b>Zdanění kapitálových příjmů</b>	Osvobozeno	Osvobozeno	Osvobozeno	Osvobozeno	Osvobozeno
Podmínky osvobození					
Minimální podíl na základním kapitálu	Není	5%	Není	25%	Není
Minimální doba držby podílu	Není	Není	Není	1 rok	3 roky
<b>Musí být dceřiná společnost aktivní</b>	Ne	Ano	Ne	Ne	Ano
<b>Odpočet úroků</b>	Ano	Ne	Ano	Ano	Ano
<b>Pravidla nízké kapitalizace</b>	Ne	Ano	Ano	Ano	Ano
<b>CFC Pravidla</b>	Ano	Ne	Ne	Ne	Ano
<b>Závazné posouzení před transakcí</b>	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano
<b>Daň z kapitálu</b>	Ne	Ano	Ano	Ano	Ne

### Osvobození kapitálových příjmů

Při hodnocení českého zákona o daních z příjmu z perspektivy holdingových společností se proto ukazuje zdanění kapitálových příjmů jako problematické. Osvobození kapitálových příjmů totiž představuje jednu z podstatných částí systému zdanění holdingových společností, která usnadňuje flexibilní reorganizaci podnikání holdingových společností. Vzhledem k daňové konkurenci je vhodné uvést, že z patnácti původních členů Evropské unie jich v roce 2004 deset osvobozovalo kapitálové příjmy.

Osvobození kapitálových příjmů z atraktivní území České republiky pro mateřské společnosti, zvýší jejich konkurenceschopnost oproti společnostem z jiných zemí a podpoří příliv kapitálu do České republiky. Osvobození kapitálových příjmů je velmi významné i pro české společnosti, které mají zájem investovat na území jiných států nebo již vlastní podíl na základním kapitálu zahraniční dceřiné společnosti. Nepřijetí osvobození kapitálových příjmů

může být podnětem, aby české společnosti investovaly v jiných státech nebo dokonce přemístily na jejich území se sídlo, což by mělo negativní daňové důsledky.

Při rozhodování o zavedení osvobození kapitálových příjmů musí být zohledněna rizika, která jsou spojena s tímto opatřením.

Patří mezi ně:

- negativní dopad na státní rozpočet
- účelové převody majetku

Osvobození kapitálových příjmů může mít v určité míře negativní dopad na státní rozpočet. Přímý negativní vliv tohoto opatření může být částečně kompenzován přísunem kapitálu do České republiky, který by mohl být spojen se zavedením navrhovaných opatření. Pro minimalizaci negativního dopadu v tomto ohledu může být zavedeno přechodné opatření, které by osvobození omezilo pouze na prodej podílů, které byly získány po dni, kdy se stalo toto osvobození účinným.

Osvobození kapitálových příjmů může být rovněž doprovázeno účelovými převody majetku, zejména nemovitostí, do kapitálu společnosti, jejíž podíl má být prodán. Domníváme se, že uvedené nebezpečí představuje minimální riziko, které přichází v úvahu pouze v případě, že mateřská společnost drží nadpoloviční nebo přinejmenším rozhodující podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti. Pro minimalizaci obdobných účelových převodů lze osvobození doplnit časovým testem (z osvobození by byly vyňaty nemovitosti, které mateřská společnost nebo jiná spojená osoba převedla určitou dobu před prodejem) nebo funkčním testem (z osvobození by byly vyňaty nemovitosti převedené určitou dobu před prodejem, pokud by poplatník neprokázal, že dceřinnou společností byly využívány k podnikání). Druhou z možností nepovažujeme za přijatelnou vzhledem k administrativním a kontrolním překážkám, které by byly s takovým opatřením spojeny. Časový test lze doporučit pouze tehdy, pokud by byl právě převod nemovitostí považován za překážku, která by bránila přijetí takového opatření.

S ohledem na systém a definice zákona o daních z příjmu navrhujeme, aby se osvobození kapitálových příjmů uplatňovalo za stejných podmínek jako osvobození dividend, jak bylo navrhováno v novele zákona o daních z příjmu. Pro osvobození kapitálových příjmů by musel minimální podíl na základním kapitálu odpovídat 10% a držen by musel být po dobu jednoho roku. Mnohé státy, které uplatňují osvobození kapitálových příjmů (např. Švédsko, Nizozemí, Belgie, Dánsko), požadují nižší nebo žádný minimální podíl na základním kapitálu, resp. minimální dobu, po kterou je nutné podíl držet. Navrhované podmínky korespondují se zákonem o daních z příjmu a současně zajistí, že nebude osvobozen prodej podílů získaných s krátkodobým spekulativním záměrem.

### **Uznatelnost nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti**

V rámci tzv. participation exemption je vhodné se rovněž zaměřit na náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti.

V současné době jsou podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk). ZDP náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti daňově neuznatelné. Ustanovení se vztahuje především na finanční náklady vynaložené na získání podílu v dceřiné společnosti, jimiž jsou úroky související s úvěry poskytnutými na koupi podílu, a na náklady vynaložené na řízení dceřiné společnosti. Zákon přitom konstruuje vyvratitelnou právní

domněnku, podle níž jsou úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu považovány za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou.

Vedle tohoto pravidla od letošního roku rovněž platí, že má-li mateřská společnost příjmy z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností a neprokáže-li skutečnou výši režijních, nepřímých nákladů souvisejících s držbou, musí vyloučit ze svých daňových nákladů částku ve výši 5% těchto příjmů od dceřiné společnosti.

Ke zvýšení atraktivnosti České republiky pro holdingové společnosti by přispělo odstranění daného ustanovení a zařazení výše uvedených výdajů mezi daňově uznatelné náklady. Už v současné době jsou náklady související s držbou podílu podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP uznávány při prodeji cenného papíru.

Uznání nákladů specifikovaných v § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP vychází z přesvědčení, že jsou-li takové náklady uznávány, měly by být uznávány v době svého vzniku a nikoli až při případném prodeji podílu. V opačném případě, jak je tomu podle současného právního stavu, dochází k nerespektování zásady časové souvislosti příjmů a výdajů. Proto navrhuje zařazení těchto nákladů mezi náklady daňově uznatelné.

#### **4. ROZŠÍŘENÍ OSVOBOZENÍ A SKUPINOVÉ ZDANĚNÍ NA TŘETÍ STÁTY**

Součástí souhrnu opatření, která mají zatraktivnit území České republiky pro holdingové společnosti je i rozšíření působnosti těchto opatření na společnosti, které mají své sídlo mimo území Evropské unie. Aplikace holdingového zdanění i na společnosti z třetích států představuje logické vyústění internacionalizaci podnikání. Řada společností z členských států Evropské unie, včetně českých společností, investuje na území třetích států. Kromě Rumunska a Bulharska, které se v nejbližších letech stanou členy unie, se jedná zejména o postsovětské státy včetně Ruska a některé asijské státy v čele s Čínou. Lze předpokládat, že podíl investic v uvedených regionech se bude v následujících letech výrazně ještě zvyšovat.

Rozšíření působnosti těchto opatření na třetí státy umožní využívat výhody holdingového zdanění dalších společnostmi a zvýší konkurenceschopnost společností investujících mimo území Evropské unie. Mezi opatření, jejichž působnost by se měla být rozšířena na třetí státy, patří zejména osvobození dividend a jiných podílů ze zisku, osvobození licenčních poplatků a osvobození kapitálových příjmů. Vedle těchto osvobození je možné na společnosti z třetích států rozšířit i navrhované skupinové zdanění.

S rozšířením navrhovaných opatření na třetí státy jsou spojena obdobná rizika jako při omezení těchto opatření na členské státy Evropské unie. Specifickým rizikem je neznalost zahraničních daňových předpisů třetích států, jejichž ustanovení mohou být považována za nestandardní, a nemožnost kontroly daňového procesu v těchto státech. Přesto se domníváme, že znalost těchto předpisů není nutnou podmínkou rozšíření působnosti navrhovaných opatření na třetí státy.

Osvobození dividend a jiných podílů ze zisku, osvobození licenčních poplatků, případně osvobození kapitálových příjmů apod. žádným způsobem nezasahuje do daňového procesu v třetích státech, a proto není znalost daňového práva nutná. Neznalost daňových předpisů třetích států by mohla být rovněž překlenuta částečnou povinností daňové správy poskytovat

závazná posouzení (viz kapitola o dalších opatřeních souvisejících se zdaněním holdingových společností)..

Za problematické nelze z následujících důvodů považovat ani vztah těchto opatření k mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění:

- mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění specifikují stát, který je oprávněn určitou ekonomickou aktivitu podrobit dani, a maximální výši daně, kterou lze uložit. **Osvobození od daně proto nemůže být v rozporu se smlouvami o zamezení dvojího zdanění**, ledaže by bylo osvobození výslovně zakázáno. Takový zákaz však v těchto pochopitelně obsažen není.
- pokud by přesto existoval určitý rozpor s některým ustanovením konkrétní smlouvy u zamezení dvojího zdanění, smlouva o zamezení dvojího zdanění by se v souladu s ústavou použila přednostně a ustanovení zákona by se nepoužilo.

Určitý problém, který je blíže rozveden v příslušné kapitole, představují smlouvy o zamezení dvojího zdanění u formy skupinového zdanění kterou považujeme za nejvýhodnější.

## **5. ODSTRANĚNÍ SRÁŽKOVÉ DANĚ Z ÚROKŮ VYPLÁCENÝCH HOLDINGOVÝMI SPOLEČNOSTMI DAŇOVÝM NEREZIDENTŮM**

Většina navrhovaných opatření má za cíl zatraktivnit daňový systém pro mateřské společnosti holdingových společností se sídlem na území České republiky. Nicméně stejně důležitou podmínkou úspěšného fungování zdanění holdingových společností je existence opatření, která by zvýšila zájem mateřských společností zakládat na území České republiky dceřiné společnosti.

Jednou z možností, jak zvýšit tento zájem a podpořit přísun kapitálu do České republiky je zrušení srážkové daně z úroků a jiných výnosů z poskytnutých úvěrů a obdobných příjmů plynoucích z jiných obchodních vztahů, která se vztahuje na poplatníky, kteří nemají své sídlo na území České republiky.

Navrhujeme proto, aby byla pro dceřiné a mateřské společnosti definované v ustanovení § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP odstraněna 15 % srážková daň z uvedených příjmů. Cílem navrženého opatření, tj. osvobození uvedených příjmů, je podpořit ochotu mateřských společností investovat na území České republiky a zlevnit financování dceřinných společností na území České republiky. Přijetí tohoto opatření by mohlo znamenat významný přísun kapitálu do českých společností a zvýšit tak jejich konkurenceschopnost.

## **6. DALŠÍ OPATŘENÍ SOUVISEJÍCÍ SE ZDANĚNÍM HOLDINGOVÝCH SPOLEČNOSTÍ**

Vedle přímých nástrojů holdingového zdanění lze označit některá další opatření, která mají významný vliv na úspěšnost navrhovaných opatření. Vedle daňových opatření, k nimž patří možnost odepisování goodwill, závazné posouzení správců daně, zrušení pravidel nízké kapitalizace nebo odpočet pomyslného úroku z vloženého kapitálu, lze uvést zejména stropy na sociální zabezpečení. Protože vláda schválila postupné zavedení stropů na sociální zabezpečení, je vhodné se zastavit daňových opatření, která by zatraktivnilo zdanění holdingových společností.

## **ODEPISOVÁNÍ GOODWILL**

Zákon o daních z příjmů výslovně vyjímá goodwill z nehmotného majetku, který lze odepisovat. Domníváme se, že systém zdanění holdingových společností by měl být doplněn možností odepisovat goodwill, protože možnost odepisovat goodwill by zvýšila potenciál poplatníků k různým akvizicím a podpořila jejich podnikatelské aktivity v České republice i v zahraničí.

Rozhodný dnem pro odepisování goodwill by mohl být stanoven na den uvedený ve smlouvě při koupi společnosti, den vkladu nebo den ocenění majetku a závazků při přeměnách společností. Možnost odepisovat goodwill by mohla být doplněna opačnou povinností, tj. povinností postupně navyšovat základ daně, pokud by byl při koupi, vkladu nebo ocenění zjištěn záporný rozdíl mezi hodnotou podniku a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.

Při vytváření legislativního návrhu by bylo možné se inspirovat rakouskou úpravou, která odpočet goodwill upravuje jako jeden z nástrojů zdanění holdingových společností.

## **POSKYTOVÁNÍ ZÁVAZNÉHO POSOUZENÍ**

Vzhledem ke složitým vztahům, k nimž může docházet mezi spojenými osobami, by bylo pro zvýšení právní jistoty poplatníků prospěšné, pokud by subjekty finanční správy v některých případech poskytovaly závazné posouzení.

Závazné posouzení by se mělo uplatnit především v případech, které se vztahují ke zdanění společností ze států, které nejsou členy Evropské unie. Důvodem je pochopitelně řada odlišností v daňové legislativě třetích států, které může podnikatel jen obtížně obsáhnout. Jako příklad, kdy by bylo vhodné zavést institut závazného posouzení, lze uvést např. posouzení při navrhovaném osvobození kapitálových příjmů ze třetích zemí. Předmětem posouzení by mohla být skutečnost, zda se osvobození vztahuje na určitou právní formu společnosti nebo zda daň, které by musela taková společnost podléhat, odpovídá české dani z příjmu.

Zavázané posouzení by v takovém případě bylo vhodnou alternativou k povinnosti ministerstva financí zveřejnit odpovídající přehled daní a právních forem ze všech třetích států. Závazné posouzení, které by se zveřejňovalo a tímto způsobem postupně rozšiřovalo údaje nutné pro využití některých nástrojů holdingového zdanění, by takovým způsobem omezilo poskytování informací pouze na státy, v nichž české společnosti skutečně investují.

## **ČÁSTEČNÁ REORGANIZACE DAŇOVÉ SPRÁVY**

S komplikovaností problematiky holdingového zdanění souvisí i potřeba zvláštní organizace finanční správy. Přestože navrhovaná opatření usilují o minimální administrativní zatížení podnikatelů i daňové správy, lze se oprávněně domnívat, že některé z případů by mohly přesahovat možnosti finančních úřadů. Proto lze doporučit, aby zdanění holdingových společností (zejména skupinové zdanění nebo závazné posouzení) bylo přiděleno do kompetence finančních ředitelství. Domníváme se, že navrhovaná opatření nejsou natolik rozsáhlá a administrativně náročná, aby vyžadovala významné navyšování počtu pracovníků finanční správy, případně její rozsáhlou reorganizaci.

Přesto by pro účinnost daňové kontroly bylo vhodné, aby se v rámci finančních ředitelství zabýval zdaněním holdingových společností zvláštní útvar, který by se specializoval na danou problematiku. Podle našeho názoru by k vytvoření takového útvaru postačila koncentrace

pracovníků finančních ředitelství do tohoto útvaru, případně přesunutí některých zaměstnanců z finanční úřadů.

## **ZRUŠENÍ PRAVIDEL NÍZKÉ KAPITALIZACE**

Další podporou holdingových společností by bylo zrušení pravidel nízké kapitalizace podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Přestože podmínky stanovené v uvedeném ustanovením nejsou nadměrně restriktivní a jsou srovnatelné s dalšími evropskými státy, lze uvažovat o jejich zrušení, případně o jejich změkčení.

Za nejvhodnější řešení považujeme úplné zrušení pravidla 4(6):1 úvěry/vlastní kapitál. Zrušení tohoto pravidla by umožnilo snazší úvěrování mezi spojenými osobami a podnítilo jejich podnikatelskou aktivitu. Aby nedošlo ke zneužívání úvěrování mezi spojenými osobami, považujeme za nezbytné zachování arm's length principu vyjádřeného v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Zachování tohoto principu by zajistilo, že úvěrování mezi spojenými osobami bude odpovídat běžným obchodním podmínkám bez toho, aby stát rozhodoval o poměru mezi úvěry a vlastním kapitálem.

Pokud by zrušení pravidla nízké kapitalizace bylo považováno za nepřijatelné, bylo by vhodné revidovat definici spojených osob pro účely stanovené ve jmenovaném ustanovení. Povinnost vybavit dceřinnou společnost dostatečným množstvím kapitálu by neměla být požadována po společnostech, které nemohou danou společnost ovládat. Uplatnění pravidla nízké kapitalizace by proto mělo být omezeno na společnosti, jejichž podíl představuje 50% základního kapitálu nebo 50% hlasovacích smluv, nebo jsou schopny řídit společnost i bez splnění uvedených podmínek (rozložení sil ve společnosti, ovládací smlouva nebo jiný právní vztah, jehož účelem je převážně snížení daňového základu nebo zvýšení daňové ztráty).

## **ODPOČET POMYSLNÉHO ÚROKU Z VLOŽENÉHO KAPITÁLŮ – „NOTIONAL INTEREST DEDUCTION“**

Novou formou podpory právnických osob, kterou v roce 2005 schválil belgický parlament, je odpočet pomyslného úroku z vloženého kapitálů („notional capital deduction“ – „risk capital deduction“). Podstatou odpočtu pomyslného úroku z vloženého kapitálu je odpočet částky, která odpovídá násobku majetku společnosti („risk capital“) a úrokové sazbě dlouhodobých vládních dluhopisů.

„Risk capital“ společnosti se rovná majetku společnosti zobrazenému v nekonsolidovaných účetních výkazech předcházejícího roku. Tento majetek zahrnuje základní kapitál společnosti, ážio, zisk z kapitálu, rezervy, výsledek hospodaření z minulých let atd. Aby uplatněním tohoto odpočtu nedošlo k dvojímu započítávání (např. kombinace odpočtu s osvobozenými příjmy jako jsou dividendy) nebo jinému zneužívání (nahodnocování aktiv společnosti) nezahrnuje se do odečitatelného majetku hodnota vlastních akcií v majetku společnosti, akcií jiných společností v majetku společností, na něž se uplatňuje participation exemption, hodnota zahraničního majetku společnosti, který je na základě smluv o zamezení dvojího zdanění vyňat ze zdanění v Belgii, hodnota hmotného dlouhodobého majetku, který výrazně překračuje ekonomické potřeby podniku atd.

Podmínkou uplatnění odpočtu je vložení částky odpočtu do vázané rezervy a udržování této rezervy v následujících třech letech. Pokud v průběhu tohoto období přestane společnost splňovat podmínky, bude odečtená částka přičtena k výsledku hospodaření v roce, kdy došlo



k porušení podmínek. Jakmile uplyne předepsaná lhůta, může být odepsaná částka rozdělena jako daňově osvobozená dividendou.

Při případné přípravě legislativního návrhu je možné využít belgického zákona, který upravuje výše popsané podmínky odpočtu pomyslného úroku z kapitálu.

## **PŘÍLOHY:**

### **Konkrétní judikatura ESD, která by měla být zohledněna při návrzích holdingového zdanění**

#### **1. Spor Marks & Spenser, C-446/03:**

Britská mateřská společnost Marks & Spencer prostřednictvím nizozemské holdingové společnosti vlastnila dceřiné společnosti v Belgii, Francii a Německu. Dceřiné společnosti v těchto státech byly od roku 1998 až do jejich prodeje v roce 2001 ve ztrátě. Mateřská společnost ve Velké Británii požádala o započítání ztráty dceřinných společností v rámci tzv. group relief. Podle britského daňového práva je group relief omezeno na dceřinné společnosti, které mají sídlo ve Velké Británii, případně tam disponují pobočkou. Britský soud předložil ESD předběžnou otázku, zda je vyloučení započítání ztrát vytvořených zahraničními společnostmi slučitelné se základními svobodami.

Generální advokát Miguel Poiares Maduro konstatoval porušení svobody usazování ve dvou ohledech.

- znevýhodnění společností se zahraničními dceřinnými společnostmi vůči společnostem se zahraničními pobočkami
- znevýhodnění skupiny společností, které mají v úmyslu založit dceřinou společnost v zahraničí oproti společnostem usazených výhradně v UK

Závěry generálního advokáta:

- V rámci britského group relief musí započítány i ztráty dceřinných společností se sídlem v jiném členském státě.
- Tento odpočet musí být ovšem realizována pouze v případě, že ztrátu není možné odečíst žádným způsobem v státě sídla dceřiné společnosti
  - ⇒ Využití ztráty zahraniční dceřiné společnosti přichází proto v úvahu např. při likvidaci dceřinné společnosti, kdy odečtení její ztráty v zahraničí není již možné.

#### **2. Spor „Cadbury Schweppes“, C-196/04**

Společnost Cadbury Schweppes se sídlem ve Velké Británii vlastnila přímo i nepřímo dceřinné společnosti se sídlem ve Velké Británii, jiných členských státech EU a rovněž v třetích státech. Dvě zprostředkovaně vlastněné dceřinné společnosti, které financovaly další

společnosti, měly sídlo v Irsku v Dublin-Dock-Area (tzv. IFSC-společnosti), kde podléhaly 10% sazbě dani z příjmu. Za použití britského CFC-pravidla zdanila britská finanční správa zisk těchto společností u jejich mateřské společnosti 33% sazbou britské daně z příjmu při započítání daně zaplacené v Irsku

Soudnímu dvoru Evropských společenství byla předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, zda brání články 43, 49 a 56 Smlouvy o ES vnitrostátním takovým daňovým, které za určitých okolností stanoví uložení daně společnosti se sídlem v tomto členském státě ohledně zisků dceřinné společnosti se sídlem v jiném členském státě, kde je nižší sazba daně?

### **3. Bosal, C-168/01**

Směrnici o zdanění mateřských a dceřiných společností vyložená v souladu s článkem 43 SES porušuje takový vnitrostátní předpis, podle kterého jsou při zdanění zisků mateřské společnosti odečitatelné náklady spojené s držbou podílu na základním kapitálu dceřinné společnosti, která má sídlo v jiném členském státě, pouze pokud náklady bezprostředně slouží k dosažení příjmů, které jsou zdanitelné ve státě, kde má sídlo mateřská společnost.

### **5. De Baeck, C-268/03**

Podle rozhodnutí soudu je porušení článků 43 a 48 ES ustanovení daňových předpisů, na základě kterých jsou kapitálové zisky z úplatného převodu akcií nebo podílů představující společenská práva ve společnostech zdanitelné, jestliže k převodu dochází ve prospěch společností usazených v jiném členském státě, zatímco za stejných okolností nejsou zdanitelné, dochází-li k tomuto převodu ve prospěch belgických společností, za předpokladu, že převáděný podíl přiznává svému držiteli nepochybný vliv na rozhodování společnosti a umožňuje mu určovat její jednání.

Článek 56 Es brání ustanovení právního předpisu uvedenému výše, pokud převáděný podíl svému držiteli vliv na rozhodování společnosti a neumožňuje-li mu určovat její jednání.

### **4. Spor Lasteyrie du Saillant, C-9/02**

Hughes de Lasteyrie du Saillant přemístil své bydliště v roce 1988 z Francie do Belgie. V době přemístění svého bydliště vlastnil podstatný vliv na francouzské kapitálové společnosti. Francie při přemístění podrobila zdanění skryté rezervy připadající na podíl, který Lasteyrie du Saillant vlastnil.

ESD konstatoval, že svoboda usazování zakazuje členským státům zdanění skrytých rezerv při přemístění bydliště do jiného členského státu. Soud odmítl ospravedlnění, podle něž zdaněním skrytých rezerv má dojít k zabránění zneužívání svobody přemístění bydliště. Podle ESD přemístění bydliště není samo o sobě žádným zneužívajícím jednáním.

### **5. Spor Manninen, C 319/02**

Ve sporu Manninen se soudila fyzická osoba s hlavní daňovou povinností ve Finsku, která vlastnila akcie švédské společnosti kótované na burze ve Stockholmu.

Dividendy, které osoba s hlavní daňovou povinností ve Finsku obdrží od finské nebo zahraniční společnosti kótované na burze, jsou podle finského daňového práva zdanitelné jako příjmy z kapitálového majetku sazbou 29%. Zákon o daňovém odpočtu poskytuje akcionářům daňový odpočet odpovídající 29/71 z výše dividend, které obdrželi v průběhu dotčeného zdaňovacího období. Cílem odpočtu je zabránit dvojímu zdanění příjmů spojených s výplatou dividend. Daňový odpočet se ovšem uplatní pouze u dividend vyplácených osobám s hlavní daňovou povinností ve Finsku finskými společnostmi.

Soudní dvůr ve sporu rozhodl, že články 56 ES a 58 ES brání právní úpravě, na základě které je nárok osoby s hlavní daňovou povinností v členském státě na daňový odpočet z titulu dividend, které jsou jí vypláceny akciovými společnostmi, vyloučen v případě, že tyto akciové společnosti nemají sídlo v tomto státě.

## **SMĚRNICE UPRAVUJÍCÍ ZDANĚNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB**

Na úrovni Evropské unie je zdanění právnických upraveno pouze ve třech směrnicích, které se týkají spojených osob z různých členských států. Účelem všech tří směrnic je sjednotit zdanění spojených osob z různých členských států, aby jejich zdanění bylo srovnatelně se zdaněním spojených osob z jednoho členského státu. Všechny směrnice musí být samozřejmě respektovány a implementovány do vnitrostátních daňových předpisů.

### **1. Směrnice o fúzích**

Pro účely reorganizace podnikání prostřednictvím fúzí, rozdělení, převodů aktiv a výměn akcií mezi členskými státy byla dne 23. července přijata směrnice 90/434/ES, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (dále jen směrnice o fúzích).

Směrnice obsahuje následující pravidla:

#### **Pravidla platná pro fúze, rozdělení, výměnu akcií**

- při fúzi, rozdělení a převodu aktiv nesmí být zdaněny kapitálové zisky vypočtené jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely
- osvobozené opravné položky nebo rezervy vytvořené převádějí společnosti, které nepocházejí ze stále provozovny v zahraničí, musí být se stejným osvobozením převedeny na stálou provozovnu přijímající společnosti, s tím, že přijímající společnost převezme práva a závazky převádějí společnosti,
- poskytuje-li stát přijímající společnosti možnost převzít ztráty převádějí společnosti, které dosud nebyly vyčerpány pro daňové účely, musí být taková možnost poskytnuta i při převzetí těchto ztrát stálými provozovnami přijímající společnosti na jeho území, použije

Tři výše uvedená pravidla se uplatňují i pro převod aktiv

- zisky přijímající společnosti vyplývající ze zrušení jejího podílu jsou osvobozeny, pokud přijímající společnost drží podíl na základním kapitálu převádějí společnosti
- přidělení cenných papírů představujících základní kapitál přijímající nebo nabývací společnosti společníku převádějí nebo nabyté společnosti výměnou za jeho cenné papíry představující základní kapitál na druhé společnosti při fúzi, rozdělení nebo výměně akcií nemá samo o sobě za následek zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků

#### **Pravidla pro převod stále provozovny**

- patří-li mezi převáděná aktiva při fúzi, rozdělení nebo převodu aktiv stálá provozovna převádějí společnosti, jež se nachází na území jiného členského státu než převádějí společnost, nesmí tento stát zdanit převod provozovny.
- pokud stát převádějí společnosti uplatňuje systém zdanění celosvětových zisků, je tento členský stát oprávněn zdanit jakékoli zisky nebo kapitálové zisky stálé provozovny plynoucí z fúze, rozdělení nebo převodu aktiv. Tento stát ovšem musí na daních, které by, nebyť směrnice o fúzích, byly vyměřeny ze zisků nebo kapitálových zisků v členském státě, v němž se stálá provozovna nachází,

poskytnout úlevu stejným způsobem, jako by tato daň byla skutečně vyměřena a zaplacená.

**Dne 17. února 2005 Rada přijala směrnici 2005/19/ES, která novelizuje směrnici o fúzích. Směrnice 2005/19/ES obsahuje zejména následující změny:**

- do přehledu právních forem, na něž se vztahuje směrnice o fúzích jsou doplněny další formy (např. evropská společnost a evropské družstvo)
- směrnice zahrnuje nový typ transakce: zvláštní druh částečného rozdělení („split off“), při níž jsou převáděny aktiva a pasiva tvořící jednu pobočku na jinou společnost. Přijímající společnost emituje cenné papíry, které jsou převedeny na akcionáře převádějící společnosti
- limit osvobození kapitálových příjmů v souladu se směrnicí 2003/123/SE se postupně snižuje z 25% na 10%
- směrnice nově zavádí zvláštní ustanovení poskytující osvobození při přeměně stálé provozovny v dceřinou společnost
- směrnice zavádí pravidla upravující přesun zapsaného sídla evropské společnosti
- směrnice zavádí zvláštní pravidla pro tzv. daňově transparentní společnosti

**2. Směrnice o zdanění mateřských a dceřiných společností**

Dne 23. července byla přijata směrnice 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých států, která

- odstranila srážkovou daň ze zisku rozdělovaného dceřinou společností její mateřské společnosti (minimální limit podílu na základním kapitálu byl stanoven ve výši 25%)
- zabránila dvojímu zdanění zisků mateřské společnosti, které obdrží od dceřiných společností
  - stát mateřské společnosti je povinen osvobodit tyto zisky, nebo
  - při jejich zdanění musí mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část dlužné daně dceřiné společnosti, která se vztahuje k těmto ziskům

Dne 22. prosince 2003 byla přijata směrnice 2003/123/ES novelizující směrnici o zdanění mateřských a dceřiných společností. Nová směrnice obsahuje tři základní směry

- aktualizace seznamu společností, na které se směrnice vztahuje
- uvolnění podmínek pro osvobození dividend od srážkové daně
- úprava systému eliminujícího dvojího zdanění dceřiných společností

Seznam společností, na které se směrnice vztahuje, se rozšířil např. o družstva, osobní společnosti, fondy a asociace s komerčními aktivitami. Směrnice zahrnuje rovněž evropskou společnost a evropské družstvo.

Směrnice postupně uvolnila podmínky pro osvobození dividend vyplácených mateřským společností. Minimální výše podílu na základním kapitálu se z 25% snížila na

20% od 1. ledna 2005 do 31. prosince 2006

15% od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2008

10% od 1. ledna 2009

Směrnice upřesnila způsob odstranění dvojího zdanění dividend, které obdrží mateřská společnost v jednom členském státě od dceřiné společnosti z jiného členského státu. Při případném zdanění je nově umožněno započítat dlužnou daň všech dceřiných společností přímé dceřiné společnosti.

### **3. Směrnice o zdanění úroků a licenčních poplatků**

Dne 3. června 2003 přijala rada směrnici 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami z různých členských států, jež odstranila srážkovou daň v oblasti úroků a licenčních poplatků v rámci mezinárodní skupiny společností.

Úroky a licenční poplatky, které jsou poskytovány společnosti nebo stále provozovně, jsou podle směrnice osvobozeny od zdanění ve státě, ze kterého jsou vypláceny, přičemž osvobození od daně je poskytováno společností, kterou jsou:

- poplatníkem daně z příjmu právnických osob
- daňovým rezidentem v některém z členských států
- zařazených v seznamu, který směrnici doplňuje (v případě České republiky se jedná o akciovou společnost, společnost s ručením omezeným, veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost a družstvo)

Jako dodatek byly ke směrnici v souvislosti s rozšířením Evropské unie přijaty dvě směrnice, které do seznamu společností zařadily společnosti nových členských států (směrnice 2004/66/ES) a které poskytly některým členským státům přechodné období (směrnice 2004/76/ES) pro odstranění srážkové daně. Česká republika získala přechodné období pro licenční poplatky v délce 6 let.

Vedle těchto směrnice Komise navrhla novelu směrnice, který by do listu společností zařadila evropskou společnost a evropské družstvo. Podle tohoto návrhu by byly členské státy uplatňovat osvobození od daně se pouze v případě, že úroky a licenční poplatky nejsou vyňaty ze zdanění ve státě, kam mají být vypláceny. V opačném případě by stát původu nebyl povinen odstranit srážkovou daň.

### **Přehled citovaných rozsudků**

	<b>Věc</b>	<b>Účastníci řízení</b>	<b>Oblast</b>
1	C-204/90	Bachmann	Volný pohyb osob
2	C-300/90	Komise/Belgie	Volný pohyb osob
3	C-279/93	Schumacker	Volný pohyb osob
4	C-80/94	Wielockx	Volný pohyb osob

5	C-250/95	Futura Participations a Singer	Svoboda usazování
6	C-336/96	Gilly	Volný pohyb osob
7	C-254/97	Baxter	Daně
8	C-307/97	Saint Gobain ZN	Volný pohyb osob
9	<a href="#">C-35/98</a>	Verkooijen	Volný pohyb osob
10	C-251/98	Baars	Volný pohyb osob
11	C-136/00	Danner	Volné poskytování služeb
12	C-385/00	de Groot	Volný pohyb osob
13	C-436/00	X a Y	Svoboda usazování
14	C-168/01	Bosal	Volný pohyb osob
15	C-9/02	De Lasteyrie du Saillant	Svoboda usazování
16	C-315/02	Lenz	Volný pohyb kapitálu
17	C 319/02	Manninen	Volný pohyb kapitálu
18	C-334/02	Komise v. Francie	Volné poskytování služeb
19	C-169/03	Wallentin	Volný pohyb osob
20	C-242/03	Weidert a Paulus	Volný pohyb kapitálu
21	<a href="#">C-268/03</a>	De Baeck	Svoboda usazování
22	C-376/03	D	Volný pohyb kapitálu
23	<a href="#">C-446/03</a>	Marks & Spenser	Daně
24	C-39/04	Laboratoires Fournier	Volné poskytování služeb
25	<a href="#">C-196/04</a>	Cadbury Schweppes	Svoboda usazování