

Masarykova univerzita  
Ekonomicko-správní fakulta

**Studijní obor: Veřejná ekonomika a správa**



# SROVNÁVACÍ STUDIE DAŇOVÝCH SOUSTAV ČESKÉ REPUBLIKY A ESTONSKA

Comparative study of tax systems of the Czech  
Republic and Estonia

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce:  
prof. Ing. Václav Vybíhal, CSc.

Autor:  
Bc. Jan Levý

Brno, 2011

**Masarykova univerzita  
Ekonomicko-správní fakulta**

**Katedra veřejné ekonomie**

**Akademický rok 2009/2010**

## **ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**

**Pro:** Bc. Jan Levý

**Obor:** Veřejná ekonomika a správa

**Studijní směr:** Veřejná ekonomika

**Název tématu:** SROVNÁVACÍ STUDIE DAŇOVÝCH SOUSTAV ČESKÉ  
REPUBLIKY A ESTONSKA

**Comparative study of tax systems of the Czech Republic and  
Estonia**

### **Zásady pro vypracování**

**Problémová oblast:**

Daňové systémy, daňová politika, daňová harmonizace, daňová konkurence, srovnávací analýza, Česká republika, Estonsko.

**Cíle práce:**

Diplomová práce si klade za cíl na základě zevrubného studia daňového systému Estonska analyzovat jeho mechanismy fungování a jednotlivé daňové instrumenty a následně tato fakta srovnat se situací v České republice i z hlediska daňové harmonizace a daňové konkurence. Dále pak u takto získaných poznatků ověřit možnost jejich využití pro případnou formulaci doporučení pro další směřování daňové politiky v České republice.

**Postup práce:**

1. analýza daňového systému Estonska,
2. srovnání s aktuální situací v České republice,
3. možnosti využití získaných poznatků pro formulování změn daňového systému České republiky,
4. v diplomové práci budou využity především analyticko-syntetické metody zkoumání, metoda deskripce, analogie, komparace a další metody.

**Seznam odborné literatury:**

- Široký, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně základních judikátů ESD*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746.
- Kubátová, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
- JARRAS, L., OBERMAIR, G. M. Structures of Tax System in Estonia, Poland, Hungary, the Czech Republic and Slovenia. Final report commissioned by European Commission, DG XXI. Wiesbaden: 2000.
- související legislativa,
- související odborné webové stránky.

**Vedoucí diplomové práce:****prof. Ing. Václav Vybíhal, CSc.**

Jméno a příjmení autora: Jan Levý  
Název diplomové práce: Srovnávací studie daňových soustav České republiky a Estonska  
Název práce v angličtině: Comparative study of tax systems of the Czech Republic and Estonia  
Katedra: veřejné ekonomie  
Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Václav Vybíhal, CSc.  
Rok obhajoby: 2011

## **Anotace**

Cílem diplomové práce *Srovnávací studie daňových soustav České republiky a Estonska* je na základě poznatků zjištěných z komparace daňových systémů těchto zemí formulovat doporučení pro možné změny českého daňového systému. První část práce vymezuje teoretické aspekty zdaňování. Druhá část je zaměřena na harmonizační proces daní v rámci Evropské unie a smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Třetí a čtvrtá část obsahuje analýzu české a estonské daňové soustavy. Poslední část je tvořena srovnávací studií těchto soustav. Práce je završena závěrem, který shrnuje výsledky komparace a přináší doporučení vhodná k implementaci v české daňové soustavě.

## **Annotation**

The goal of the submitted thesis *Comparative study of tax systems of the Czech Republic and Estonia* is to formulate recommendation for the tax system of the Czech Republic on the basis of knowledge received from comparative study of the tax systems of these countries. The first part of thesis defines theoretical aspects of taxation. Second part is focused on harmonization process of taxes in the European Union and on double taxation avoidance agreements. Third and fourth part contains analysis of Czech, respectively Estonian tax systems. Final part is formed by comparative study of these tax systems. Thesis is closed by conclusion, which summarize results of comparative study and brings consequent recommendations for Czech tax system.

## **Klíčová slova**

Česká republika, Estonsko, srovnávací studie, daňová soustava, daňová harmonizace

## **Keywords**

Czech Republic, Estonia, comparative study, tax system, tax harmonization

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci *Srovnávací studie daňových systémů České republiky a Estonska* vypracoval samostatně pod vedením prof. Ing. Václava Vybihala, CSc. a uvedl v ní všechny použité literární a jiné odborné zdroje v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy Masarykovy univerzity a vnitřními akty řízení Masarykovy univerzity a Ekonomicko-správní fakulty MU.

V Brně dne 28. června 2011

---

vlastnoruční podpis autora

## **Poděkování**

Na tomto místě bych velmi rád poděkoval prof. Ing. Václavovi Vybíhalovi, CSc. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této diplomové práce. Velký dík patří také mé rodině za ohleduplnost a podporu, které se mi od ní dostávalo nejen při tvorbě této práce, ale i během celého studia.

# OBSAH

ÚVOD .....	9
<b>1 TEORETICKÉ ASPEKTY ZDAŇOVÁNÍ.....</b>	<b>11</b>
1.1 DEFINICE DANĚ .....	11
1.2 PŘÍSPĚVKY NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ .....	11
1.3 POPLATKY A PŮJČKY .....	12
1.4 FUNKCE DANÍ.....	12
1.5 DAŇOVÉ ZÁSADY .....	14
1.5.1 Zásada daňové spravedlnosti.....	15
1.5.2 Zásada daňové efektivnosti .....	17
1.5.3 Působení daní na makroekonomické agregáty.....	18
1.6 TŘÍDĚNÍ DANÍ.....	19
<b>2 MEZINÁRODNÍ ASPEKTY ZDAŇOVÁNÍ .....</b>	<b>21</b>
2.1 FORMY MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ SPOLUPRÁCE .....	21
2.2 HARMONIZACE PŘÍMÝCH DANÍ .....	22
2.2.1 Směrnice Evropských společenství k přímým daním .....	23
2.3 HARMONIZACE DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	25
2.3.1 Šestá směrnice 77/388/EHS o dani z přidané hodnoty a její novelizace .....	26
2.4 HARMONIZACE SPOTŘEBNÍCH DANÍ .....	26
2.5 SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	28
2.5.1 Metody zamezení dvojího zdanění.....	28
2.5.2 Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Estonskem .....	29
<b>3 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY .....</b>	<b>31</b>
3.1 STRUKTURA DAŇOVÉHO SYSTÉMU ČESKÉ REPUBLIKY .....	31
3.2 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB.....	33
3.2.1 Výpočet daňové povinnosti .....	36
3.2.2 Sociální pojištění .....	39
3.3 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB .....	40
3.4 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	42
3.5 SPOTŘEBNÍ DANĚ.....	44
3.5.1 Energetické daně.....	46
3.6 DAŇ Z NEMOVITOSTÍ .....	47
3.7 DAŇ DĚDICKÁ, DAŇ DAROVACÍ A DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ .....	49
3.8 SILNIČNÍ DAŇ .....	50
<b>4 DAŇOVÝ SYSTÉM ESTONSKÉ REPUBLIKY .....</b>	<b>52</b>
4.1 STRUKTURA DAŇOVÉHO SYSTÉMU ESTONSKÉ REPUBLIKY .....	52
4.2 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB.....	54
4.2.1 Předmět daně.....	54
4.2.2 Daňové odpočty z příjmů rezidentních fyzických osob .....	58
4.2.3 Postup výpočtu daňové povinnosti .....	61
4.3 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB .....	62
4.4 SOCIÁLNÍ DAŇ (SOTSIAALMAK).....	64
4.5 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY (KÄIBEMAK).....	65

4.6	SPOTŘEBNÍ DANĚ (ALKOHOLI-, TUBAKA- JA KÛTUSEAKTSIISI).....	67
4.7	DAŇ Z LOTERIÍ A HAZARDNÍCH HER (HASARTMÄNGUMAKSU) .....	70
4.8	DAŇ Z POZEMKŮ (MAAMAK).....	72
4.9	DAŇ Z TĚŽKÝCH NÁKLADNÍCH VOZIDEL (RASKEVEOKIMAKSU) .....	73
<b>5</b>	<b>KOMPARACE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ.....</b>	<b>74</b>
5.1	ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB.....	74
5.2	ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB .....	77
5.3	MAJETKOVÉ DANĚ.....	78
5.4	NEPŘÍMÉ DANĚ.....	80
	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>84</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ .....</b>	<b>87</b>
	<b>SEZNAM GRAFŮ .....</b>	<b>89</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>89</b>
	<b>SEZNAM SCHÉMAT .....</b>	<b>90</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ.....</b>	<b>90</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>91</b>



## ÚVOD

Česká a Estonská republika jsou země, které i přes svoji vzdálenost mají mnoho společného. Obě země získaly samostatnost ve stejném roce. Za 2. světové války byly okupovány fašistickým Německem a po jejím skončení se staly součástí Východního bloku. Po Sametové revoluci a následném rozpadu Československa v případě České republiky a po znovunabytí samostatnosti Estonské republiky se musely obě země vypořádat s transformací socialistické centrálně řízené ekonomiky na ekonomiku tržní.

Podobně zásadní shodu nalezneme i v nedávné minulosti, kdy oba státy vstoupily do Evropské unie, a to ke stejnému datu – 1. 5. 2004. Přes všechny tyto společné faktory, které na ně působily během moderní historie i přes harmonizační proces daňové oblasti Evropské unie, mají tyto země poměrně odlišně koncipované daňové systémy.

Česká republika se hned po rozpadu Československa v daňové oblasti orientovala západním směrem a zavedla klasický systém vnitrostátního dvojího zdanění podobný systémům ve většině vyspělých zemí Západní Evropy. Tato nová daňová soustava České republiky začala fungovat od 1. ledna 1993.

Naopak Estonsko se vydalo vlastní cestou a současná podoba jeho daňového systému vychází z rozsáhlé daňové reformy z roku 1994, jejímž stěžejním bodem bylo zavedení jednotné sazby daně z příjmů. Další významný krok Estonsko učinilo v roce 2000, kdy upustilo od klasického zdanění příjmů právnických osob a začalo zdaňovat pouze jejich přerozdělovaný zisk.

Nyní, po vstupu obou zemí do Evropské unie, jsou jejich daňové systémy formovány převážně jejich nařízeními a směrnicemi pro daňovou oblast. Obě země upravily svoji legislativu v rámci harmonizačního procesu, který za účelem podpory fungování jednotného vnitřního trhu postupně sbližuje daňové systémy jednotlivých členských zemí. Harmonizace dosáhla pokročilé fáze u nepřímých daní. V oblasti přímých daní však v poslední době vývoj stagnuje. Další vývoj harmonizačního procesu je náročný a vyžaduje diskuzi i kompromisy. Lze ho totiž vnímat jako omezení samostatné národní hospodářské politiky státu.

Odlišné přístupy obou zemí ke konstrukci jejich daňových systémů a jejich následné sbližování po vstupu do Evropské unie tak vytváří zajímavé podmínky pro srovnávací studii.

Tato práce si tak stanovuje za cíl zanalyzovat daňový systém Estonska, srovnat jej s aktuální situací v České republice a na základě takto získaných poznatků formulovat doporučení pro možné změny daňového systému České republiky.

Těmto cílům odpovídá i struktura práce. Ta je rozdělena na pět hlavních částí. První z nich vymezuje základní teoretické aspekty zdaňování, jako například definici daně, funkce daní či daňové zásady. Druhá část se věnuje mezinárodním aspektům zdaňování. Kromě velmi stručného vymezení forem mezinárodní daňové spolupráce je vzhledem k členství obou sledovaných států v Evropské unii jejím hlavním obsahem popis harmonizačního procesu daní v rámci Evropské unie. Druhá část je zakončena souhrnem teoretických aspektů smluv o

zamezení dvojího zdanění a rozbořem smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou a Estonskou republikou. Třetí část obsahuje analýzu daňových instrumentů daňového systému České republiky. Čtvrtá část se pak zabývá stejnou problematikou, avšak pro případ Estonské republiky. Hlavní důraz je v těchto kapitolách kladen na daně z příjmů, ale náležitá pozornost je přikládána všem daním. Poslední, pátá, kapitola pak obsahuje vlastní srovnávací studii daňových soustav sledovaných států včetně konkrétních příkladů. Práce je uzavřena závěrem obsahujícím shrnutí srovnávací studie a dále zde formulují doporučení pro Českou republiku na základě poznatků zjištěných během zpracovávání celé práce v souladu s vymezenými cíly.

V diplomové práci jsem využil metodu literární rešerše a metodu obsahové analýzy relevantních pramenů, a to zejména v prvních dvou kapitolách. Obsah třetí a čtvrté kapitoly byl vypracován zejména za využití analyticko-syntetické metody zkoumání a metody deskripce. V poslední kapitole je využita metoda komparace. V závěru práce je pak použita metoda syntézy a na základě metody indukce a analogie jsou formulována doporučení.

Práci jsem vypracoval na základě odborné literatury a zejména za využití právních předpisů. Analýzu estonského daňového systému jsem zpracoval zcela na základě oficiálního anglického překladu estonské legislativy.

# 1 TEORETICKÉ ASPEKTY ZDAŇOVÁNÍ

První kapitola této práce je věnována základním teoretickým aspektům daní a daňové politiky. Je zde definována daň a její vymezení oproti příspěvkům na sociální pojištění a poplatkům. Dále jsou zde uvedeny funkce daní, požadavky na ně kladené a možnosti jejich členění.

## 1.1 Definice daně

*„Daň lze definovat jako povinnou, nenávratnou a zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností.“<sup>1</sup>*

Neúčelovostí daně můžeme rozumět skutečnost, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat konkrétní vládní projekt, ale že se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se budou financovat různé veřejné potřeby. Neekvivalentnost pro poplatníka znamená, že nemá nárok na protihodnotu ve výši odpovídající jeho platbě. Některé daně mají dokonce za cíl omezit rozdíly v důchodech jednotlivců na společensky přijatelnou míru.

Mezi daně můžeme zahrnout i cla, jelikož mají charakter povinné neúčelové platby do státního rozpočtu, placené při přechodu zboží nebo služby přes státní hranici. V dnešní době se setkáváme prakticky pouze s dovozními cly, jejichž účelem je omezení dovozu určitého zboží či služeb do země nebo k cenovému zvýhodnění domácí produkce. Mají tedy ochranný charakter.

## 1.2 Příspěvky na sociální zabezpečení

Příspěvky na sociální zabezpečení a příspěvky na jiné druhy zákonného pojištění (např. zdravotní) jsou z hlediska zařazení mezi daně sporné. Některé učební texty tyto příspěvky řadí mezi nedaňové příjmy. V současnosti je však trend spíše opačný.

Např. Strecková a kol.<sup>2</sup> vychází ve své učebnici ze současné metodiky tvorby státního rozpočtu, kde je pojistné na sociální zabezpečení řazeno mezi příjmy daňové, což podle nich odpovídá i ekonomické podstatě těchto finančních vztahů. Vančurová a Váchová<sup>3</sup> uvádí, že pokud pojistné plyne do veřejného rozpočtu nebo státních fondů, splňuje všechny atributy daně.

Kubátová<sup>4</sup> uvádí, že tyto příspěvky nesplňují přesně podmínky pro zařazení do kategorie daní, avšak mají některé vlastnosti, které je daním velmi přibližují. Mezi daně je řadí především

---

<sup>1</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 16.

<sup>2</sup> STRECKOVÁ, Y. a kol. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. s. 125.

<sup>3</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 54-55.

<sup>4</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 16-17.

povinnost jejich placení, přičemž výši příspěvku určuje převážně výše důchodu, z něhož se platí – podobně jako u daně. Jedná se též o platby povinné, určené zákonem. Nedaňový charakter příspěvků je dán jejich částečnou ekvivalencí, kdy jejich výše do určité míry závisí na výši plnění (podobně jako u poplatku). V České republice jsou příspěvky na sociální pojištění příjmem státního rozpočtu, kdežto příspěvky na zdravotní pojištění plynou do zvláštního fondu, do něhož však přispívá i státní rozpočet. Právě i toto propojení s rozpočtem narušuje koncepci chápání příspěvků jako nedaňových příjmů. Mezi daně je řadí i klasifikace Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj.

### 1.3 Poplatky a půjčky

Pokud hovoříme o daních, nesmíme opomenout ani poplatky a půjčky. Jsou to příjmy státního rozpočtu, které mají s daněmi podobný charakter. Liší se od nich mírou naplnění jednotlivých charakteristik uvedených v definici daně.

**Poplatky** jsou platby, které povinně uhrazují fyzické a právnické osoby za úkony či jinou činnost státních a místních orgánů, ke které dal poplatník podnět. Svým pojetím se poplatky od daní liší tím, že u nich existuje určitá míra protihodnoty. Shodnou charakteristikou s daněmi je tedy jejich nenávratnost.<sup>5</sup>

V případě **místních poplatků** placených do rozpočtů obcí jako je například poplatek ze psa se podle Kubátové<sup>6</sup> „*nedá hovořit o poplatcích v pravém slova smyslu, neboť mají všechny atributy místních daní a v jiných zemích jsou tak i nazývány.*“

**Půjčka** je úvěrový příjem veřejného rozpočtu. Jde o návratnou, nepovinnou a nepravidelnou platbu účelového nebo neúčelového charakteru – podle toho, zda ji vláda přijala s úmyslem financovat určitý projekt, nebo zda je jejím cílem vyrovnat deficit rozpočtu. Půjčky jsou realizovány zejména prostřednictvím upsání státních, obecních a dalších dluhopisů. Na rozdíl od daně a poplatku je půjčka návratná včetně poskytnutí úroku.<sup>7</sup>

### 1.4 Funkce daní

Od daní, jakožto nástroje hospodářské politiky státu, se požaduje více, než jen schopnost plnit veřejné rozpočty. Moderní daně plní nebo by alespoň měly plnit celou řadu funkcí.

**Funkce alokační** se uplatňuje tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů, kterou se stát skrze daň snaží usměrnit. Za příčiny takového tržního selhání jsou pokládány: existence veřejných statků, statků pod ochranou, externalit a nedokonalá konkurence.<sup>8</sup> Vhodným nastavením daně tak stát může zvýhodnit či znevýhodnit spotřebu nebo výrobu

---

<sup>5</sup> STRECKOVÁ, Y. a kol. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. s. 125.

<sup>6</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 16.

<sup>7</sup> dtto s. 18.

<sup>8</sup> dtto s. 19.

určitých statků (např. odpočet zaplacených příspěvků na penzijní připojištění od základu daně z příjmů, resp. spotřební daň z tabáku nebo alkoholických nápojů).<sup>9</sup>

**Funkce redistribuční** vychází z faktu, že prvotní rozdělení důchodů ve společnosti na základě tržních mechanismů nemusí být pro společnost akceptovatelné. V tom případě pak daně představují vhodný nástroj pro zmírnění rozdílů v příjmech jednotlivých subjektů tím, že se více vybírá od bohatších a stát následně skrze transfery zvyšuje příjmy chudším. Stejně tak může být redistribuční funkce uplatněna i mezi podnikatelskými subjekty, kde půjde o přerozdělení z bohatších do chudších regionů či ve prospěch perspektivnějších odvětví.<sup>10</sup>

**Funkce stimulační** využívá citlivost daňových subjektů na výši zdanění. Daň je subjekty zpravidla vnímána jako újma. Snaží se proto upravit své chování tak, aby byla jejich daňová povinnost co nejnižší. Stát tak může skrze různé formy daňových úspor či zvýšená zdanění ovlivnit tržní chování jednotlivých subjektů (např. možnost snížení základu daně o ztrátu z podnikání či vysoké zdanění tabákových výrobků).<sup>11</sup>

**Funkce stabilizační** by měla vést ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Pracuje na principu vyššího odčerpávání v období konjunktury, kdy pomáhá předcházet přehřátí ekonomiky a vytváří rezervu pro období stagnace či recese, kdy nižší zdanění pomáhá ekonomiku nastartovat. Využití stabilizační funkce daní je podmíněno rozpočtovou kázní a v praxi často z politických příčin selhává. Samotná stabilizační role fiskální politiky je však předmětem sporů. Odpůrci tvrdí, že snaha po stabilizaci je právě tou příčinou, která vyvolává nestabilitu.<sup>12</sup>

**Funkce fiskální** je všeobecně považována za funkci základní a nejdůležitější. Jde o již zmíněné získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou následně financovány veřejné výdaje. „*Fiskální funkce je historicky nejstarší a je obsažena ve všech třech výše uvedených funkcích. U funkce alokační jde o získání prostředků na financování oblastí trhem podceněných, u funkce redistribuční jde o získání financí pro chudé. Při plnění stabilizační funkce reguluje vláda výši daňových příjmů podle hospodářského cyklu. Význam daní jakožto příjmů veřejných rozpočtů vyjadřuje jejich podíl na celkových příjmech, který v České republice dosahuje více než 90 %.*“<sup>13</sup>

Fiskální funkce daně by měla být vždy naplněna. Ve výjimečných případech však nalezneme daně, které fiskální funkci neplní, jako např. ekologická daň uložená na produkt ohrožující životní prostředí, která má za cíl vymýtit výrobu a spotřebu daného produktu.<sup>14</sup>

---

<sup>9</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR. 2010. s. 11.

<sup>10</sup> dtto s. 11 - 12.

<sup>11</sup> dtto s. 12.

<sup>12</sup> dtto s. 12.

<sup>13</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 19.

<sup>14</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR. 2010. s. 11.

## 1.5 Daňové zásady

Daňová teorie, tedy úvahy o tom, co daň je a jaká by měla být, má velmi dlouhou historii. První zmínky můžeme nalézt již ve starověku ve filozofických dílech Aristotela. Ve středověku se daňová teorie rozvíjela v rámci náboženských učeních (např. Tomáš Akvinský). K postupnému přerodu středověkých názorů v novověké přispěli merkantilisté. Úvahy všech těchto intelektuálů zanechaly stopy i v současných daňových teoriích. První moderní názory však vyslovili až francouzští fyziokrati a především pak angličtí klasičtí ekonomové v čele s Adamem Smithem, který mimo jiné formuloval základní požadavky na daně ve svých slavných „Daňových kánonech“. Daně by podle něj měly splňovat zásady:

- spravedlnosti – poddaní by měli přispívat na správu státu úměrně svým možnostem (důchodu);
- určitosti – daň, kterou jednotlivci platí, by měla být stanovena přesně a ne libovolně,
- výhodnosti pro poplatníka – daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kde se to poplatníkovi asi nejlépe hodí;
- úspornosti – každá daň by měla být propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, co daň skutečně přináší do státní pokladny.

Jak uvidíme dále, požadavky kladené na dobrý daňový systém se ani v současnosti od názorů Smitha příliš neliší. Jeho principy jsou uznávány dodnes. Rozdílný je stupeň rozpracovanosti jednotlivých zásad.

Například Kubátová<sup>15</sup> ve své knize uvádí pět kritérií „dobrých daní“, mezi která řadí:

- efektivnost;
- pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů (daňové stimuly);
- spravedlnost;
- správné působení na makroekonomické agregáty;
- právní perfektnost a politická průhlednost.

Strečková a kol.<sup>16</sup> uvádí jako požadavky na dobré daně: spravedlnost, ekonomickou efektivnost, administrativní jednoduchost, flexibilitu, správné působení na makroekonomické agregáty a politickou průhlednost a právní perfektnost. Tedy výčet postihující stejné principy, odlišný pouze v členění a názvech.

**Zásada právní perfektnosti a politické průhlednosti** klade na daňový systém zejména požadavek transparentnosti, „*tedy aby jednotlivec věděl, za jakým účelem daně platí, neboť pak může politický systém bezprostředněji odrážet preference jednotlivců.*“<sup>17</sup>

K nespravedlnosti rovněž dochází, pokud se státu podaří nad poplatníkem získat informační převahu. Z hlediska této zásady jsou vhodnější daně, u kterých je zřejmé, kdo je ve

---

<sup>15</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 43.

<sup>16</sup> STRECKOVÁ, Y. a kol. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. s. 136.

<sup>17</sup> dtto s. 136.

skutečnosti platí (přímé daně), než daně, u kterých dochází k daňovým přesunům (nepřímé daně).<sup>18</sup>

Na vliv daní na pracovní aktivitu, výši úspor, investice a ochotu přijímat riziko podnikání je nahlíženo ze dvou pohledů. Prvním je snaha tyto veličiny stimulovat v souladu se záměry hospodářské politiky (např. pomocí daní stimulovat výši investic. Druhý se snaží, aby daně byly z tohoto hlediska neutrální a nezpůsobovaly nežádoucí distorze. Oba přístupy mají za cíl zvýšení efektivnosti ekonomiky. Obecným předpokladem je, že daně ekonomickou aktivitu tlumí, neboť subjekty po zdanění příslušnou oblast opouštějí. V praxi mohou mít výsledky jednotlivých daňových opatření složitější implikace. Výsledný efekt zdanění je dán působením důchodového a substitučního efektu daně. Zásada **pozitivního vlivu na chování ekonomických subjektů** tedy klade na daňový systém požadavek snahy o stimulaci ekonomické aktivity jedinců nebo alespoň omezení negativních vlivů zdanění. Nejvíce destimulační efekt má progresivní důchodová daň, následuje důchodová daň proporcionální a po té daň paušální. Nepřímé daně mohou také tlumit ekonomickou aktivitu avšak jejich působení je zmírněné vzhledem k jejich relativní skrytosti.<sup>19</sup>

Zbylým daňovým zásadám, které jsou dlouhodobě považovány za nejpodstatnější, se blíže věnuji v následujících podkapitolách.

### 1.5.1 Zásada daňové spravedlnosti

Nejen v minulosti, ale i dnes je spravedlivé zdanění nejpalčivějším problémem daňové teorie. Klíčovou otázkou je stanovení spravedlivého podílu jednotlivce na nákladech vlády. Ve snaze tuto otázku zodpovědět se v daňové teorii vyvinuly dva koncepty spravedlnosti – princip prospěchu a princip platební schopnosti.

**Princip prospěchu** (též ekvivalence) vychází ze směnné teorie daňové. Při stanovení výše daní vychází z hlavního účelu jejich vybírání, tj. financování veřejných výdajů. Podle tohoto principu by měli být tedy jedinci zdaněni úměrně prospěchu, který mají z veřejných výdajů.<sup>20</sup>

Poplatník, který má ze státních služeb větší prospěch, by tak měl platit daň větší a naopak. Někdy však může docházet ke sporu o to, kdo má ze služeb státu větší prospěch. Např. A. Smith se domníval, že čím větší je důchod, který pobírá poplatník pod ochranou státu, tím větší má být i daň. Můžeme se ale setkat i s opačným názorem. Podle jeho zastánců si bohatší jedinci mnohé služby sjednávají na vlastní účet a větší prospěch ze služeb státu mají tedy chudší občané. Daň uložená na základě této úvahy by pak byla regresivní.<sup>21</sup>

Princip prospěchu se využívá při stanovení poplatků za služby veřejného sektoru (např. použití dálnice). V daňovém systému se tedy uplatňuje u daní, které se podobají poplatkům

---

<sup>18</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 44.

<sup>19</sup> ditto s. 87-95.

<sup>20</sup> STRECKOVÁ, Y. a kol. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. s. 137.

<sup>21</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 103.

(např. u silniční či ekologických daní). Je částečně užíván i u příspěvků na sociální a zdravotní pojištění, které mají smíšený charakter daní a poplatků.<sup>22</sup>

Princip prospěchu spojuje jako jediný z principů spravedlnosti stránku příjmů a výdajů jak veřejných, tak i jednotlivých poplatníků. Je distribučně neutrální. I po zdanění je na tom každý poplatník stejně, jako před ním, neboť došlo pouze k ekvivalentní výměně mezi ním a veřejným sektorem a vzájemné poměry poplatníků nejsou daní narušeny. Spravedlnost distribuce neovlivní ani přijetí nové daně, bude-li založena na základě principu prospěchu.<sup>23</sup>

Většina z veřejných výdajů však nemůže být na principu prospěchu založena. Ať už proto, že charakter kolektivních statků (např. obrana státu, právní systém, infrastruktura) nedovoluje jejich spotřebu mezi poplatníky rozdělit, nebo proto, že mnohé veřejné výdaje jsou založeny na solidaritě a jejich existence by s tímto principem ztratila smysl.<sup>24</sup>

**Princip platební schopnosti** (též berní způsobilosti) je nejpoužívanějším principem spravedlivého zdanění. Podle něj mají jednotlivci platit daně podle toho, jaká je jejich schopnost platit. Základním problémem tohoto principu je otázka, jak onu platební schopnost měřit, jak stanovit daňovou základnu. Ta musí splňovat podmínku kvantitativní vyjádřitelnosti a tak se nejčastěji v praxi za daňovou základnu používá důchod, majetek a spotřeba, i když ani jedna nepostihuje postavení člověka komplexně.<sup>25</sup>

Základní všeobecně přijímané koncepty, z nichž vychází daňová spravedlnost podle principu platební schopnosti, jsou koncepty horizontální a vertikální spravedlnosti. Pro dosažení daňové spravedlnosti musí oba koncepty platit současně.

**Spravedlnost horizontální** znamená, že dva jedinci, kteří jsou na tom v relevantních aspektech stejně, by měli platit stejnou daň. Problémem je vymezit relevantní aspekty, které zároveň definují daňovou základnu. Mohou to být: důchod, bohatství, spotřeba, ale i celková schopnost atd.<sup>26</sup>

V reálných daňových systémech však existují případy nedůsledného uplatnění horizontální spravedlnosti nejčastěji z důvodu dosahování kompromisů mezi základními daňovými principy. Někteří ekonomové jsou též zastánci názoru, že by bylo spravedlivější kritérium celkové potenciální výdělkové schopnosti.<sup>27</sup>

**Spravedlnost vertikální** znamená, že jedinec, který je na tom v relevantních aspektech lépe, by měl platit vyšší daň. I tento koncept má však v praxi několik problému. Prvním problémem je seřazení poplatníků podle jejich platební schopnosti. Druhým pak určení o kolik má být daň vyšší u jednotlivců s vyšší platební schopností. Zda využít sazbu lineární či progresivní, resp. jak progresivní. V ekonomické literatuře existuje celá řada přístupů a pouze na základě

---

<sup>22</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 104.

<sup>23</sup> dtto s. 104.

<sup>24</sup> dtto s. 104.

<sup>25</sup> STRECKOVÁ, Y. a kol. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. s. 138.

<sup>26</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 105.

<sup>27</sup> STRECKOVÁ, Y. a kol. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. s. 139.



ekonomických argumentů nelze vybrat optimum. Situaci vždy ovlivňují mimoekonomické aspekty – sociální, filozofické, politické a právní.<sup>28</sup>

### 1.5.2 Zásada daňové efektivity

Na efektivnost daňového systému lze pohlížet z pohledu nákladů na správu daní státem (tzv. užší pojetí) a z aspektu vlivu daní na ekonomické chování subjektů (tzv. širší pojetí). Celkové daňové břemeno, které nesou soukromé subjekty, se skládá z daňového výnosu, administrativních nákladů (přímých a nepřímých) a z tzv. nadměrného daňového břemene (ztráty z mrtvé váhy).<sup>29</sup>

Náklady spojené s daněmi na straně veřejného sektoru jsou označovány jako **administrativní náklady přímé**. Jde o všechny náklady státní správy spojené s organizací daňového systému, evidencí daňových poplatníků, výběrem daní a kontrolou v této oblasti. Patří sem ale i náklady z jiných oblastí veřejného sektoru, pokud nějak souvisejí s daňovým systémem (např. náklady statistického úřadu na pořízení informací pro daňové úřady). Jako takové, jsou přímé administrativní náklady relativně snadno zjistitelné, jelikož jsou jejich jednotlivé položky evidovány v příslušných státních institucích. Podle Kubátové nejsou vzhledem k vybraným daním podstatné – dosahují výše řádově % z vybraných daní.<sup>30</sup>

Správní náklady rostou se složitostí daňového systému (např. počet daní, daňových sazeb, výjimek při placení daně). Mohou také nadměrně narůstat, vzhledem k tendenci veřejného sektoru k neefektivitě. Naproti tomu však specializace institucí veřejného sektoru umožňuje dosahovat výhod z rozsahu.<sup>31</sup>

**Nepřímé administrativní náklady** (tzv. náklady vyvolané) nese soukromý sektor, kterému vznikají v souvislosti s existencí daní. Patří sem zejména náklady spojené s vedením specifických forem účetnictví, nutných pro prokazatelnost informací v daňovém řízení, platy a odměny příslušných pracovníků atp. Jako takové je lze vyčíslit jen velmi obtížně.<sup>32</sup> Jejich výše však rozhodně není zanedbatelná. Jak uvádí Kubátová<sup>33</sup> např. částečné odhady u daně důchodové, provedené v USA, vyčíslují vyvolané náklady ve výši 7 % z vybrané daně.

I v případě nepřímých administrativních nákladů platí, že rostou se složitostí daně. Mohou růst současně s náklady přímými (např. zavedení další sazby u daně z přidané hodnoty způsobí růst nákladů v obou sektorech), ale mohou růst, i když přímé náklady klesají a naopak. K takovým jevům dochází v případech, kdy je jednomu sektoru odňata určitá povinnost a je přesunuta na sektor druhý.<sup>34</sup>

---

<sup>28</sup> STRECKOVÁ, Y. a kol. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. s. 139.

<sup>29</sup> dtto s. 140.

<sup>30</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 46.

<sup>31</sup> dtto s. 46.

<sup>32</sup> STRECKOVÁ, Y. a kol. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. s. 140.

<sup>33</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 47.

<sup>34</sup> dtto s. 47.

Pro svůj skrytý charakter jsou nepřímé administrativní náklady často ze strany státní správy podceňovány a může se stát, že překročí únosnou mez. Příkladem může být zavedení daně z příjmů z výplat pojištění dožití, kdy vyčíslila Česká spořitelna od 1. 1. 1993 náklady spojené s výběrem této daně dokonce ve výši několikanásobku vybrané daně. To je jeden z důvodů hovořící proti přenášení velkého podílu administrativních nákladů ze státu na občany.<sup>35</sup>

Druhým je regresivita administrativních nákladů vzhledem k velikosti daňového základu a též důchodu poplatníků. Ve velkých podnicích činí náklady na vyplnění daňového přiznání jen zlomek zisku, zatímco u malých podnikatelů to může být relativně mnohem více. Posledním argumentem pak je již zmíněná skutečnost že, státní instituce pracující hromadně mohou dosáhnout značných úspor.<sup>36</sup>

Kromě administrativních nákladů nese společnost ještě jiný, skrytější druh nákladů snižujících efektivnost ekonomiky. Jsou to **náklady na distorze**, jež vyvolává téměř každá daň.

Zavedení nové daně způsobuje změny v relativních cenách, v relativních výnosech a užitech. Tyto změny následně působí na chování lidí, kteří se snaží docílit co nejvyššího užítka a co nejnižšího daňového zatížení - snaží se daním vyhnout. I když se jim podaří vyhnout dani, nemají možnost vyhnout se újmě způsobené daní.<sup>37</sup>

Jako příklad Kubátová uvádí daň z oken zavedenou v 18. stol. v Anglii. Této dani se mnozí vyhnuli prostě tím, že okna v domě zardili, či stavěli domy s méně okny. Přesto utrpěli ztrátu užítka, který okna v domě přináší. Tato ztráta nebyla nikomu prospěšná a to ani státu, který daň zavedl. Proto se ztráta takového druhu nazývá absolutní neboli ztráta mrtvé váhy nebo též **nadměrné daňové břemeno**. Nadměrné proto, že kromě něho nesou poplatníci, kteří daň platí, také břemeno daně zaplacené státu. Vede tudíž k neefektivnosti.<sup>38</sup>

Jedinou daní nepřinášející nadměrné břemeno – neboť poplatník její placení svým chováním nemůže nijak ovlivnit – je daň z hlavy neboli daň paušální. Paušální daň je nedistorzní a nevyvolává substituci (upustíme-li od volného pohybu osob).

### 1.5.3 Působení daní na makroekonomické agregáty

Daňová politika je využívána jako součást národohospodářské politiky v zájmu stabilního vývoje ekonomiky. Některé daně fungují jako tzv. vestavěné stabilizátory.

Stabilizační funkci daní vysvětluje Kubátová<sup>39</sup> na příkladu progresivní daně z příjmů. V období konjunktury se poplatníci díky růstu příjmů dostávají do pásem vyšších daňových sazeb. Roste podíl zdaněných důchodů a tempo růstu poptávky soukromého sektoru je nižší

---

<sup>35</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 47.

<sup>36</sup> dtto s. 47.

<sup>37</sup> dtto s. 47.

<sup>38</sup> dtto s. 47.

<sup>39</sup> dtto s. 118 - 119.

než tempo růstu národního důchodu. V obdobích recese dochází k opačnému procesu. Podíl zdaněných důchodů klesá a tím je zabráněno podstatnějšímu poklesu poptávky a následně národního důchodu.

V obdobích inflačního růstu působí daňová progresse stejně jako v období konjunktury, tj. nárůst daňových příjmů, snížení růstu osobních důchodů a následné utlumení spotřebitelské poptávky. Důsledkem je snížení agregátní poptávky a následné omezení tempa růstu inflace. Vláda se pak může rozhodnout, zda využije toto příznivé působení daní na inflaci, nebo omezí negativní vliv inflace na velikost disponibilních soukromých důchodů zavedením indexace na daňová pásma nebo odčitatelné položky. Při absenci indexace působí automatické stabilizátory ve funkci tzv. fiskální brzdy.

Jako automatické stabilizátory působí též příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, na státní politiku zaměstnanosti a obecně i všechny veřejné příjmy a výdaje, které mají vyšší podíl na produktu v období konjunktury než v období krize. Potenciálně stabilizačními daněmi jsou ty, které jsou pružné vzhledem k hrubému domácímu produktu. Kromě již zmíněné progresivní daně z příjmů a příspěvků na pojištění se jedná o daň ze zisků podniků a daně spotřební, obrátové a výdajové. Bez stabilizačního účinku jsou pak daně majetkové.<sup>40</sup>

## 1.6 Třídění daní

Daně je možné klasifikovat z různých hledisek. Jejich velmi ucelený přehled ve své knize uvádí Kubátová.<sup>41</sup> Radí sem dělení dle dopadu, objektu, veličiny, adresnosti, druhu sazby, daňového určení a institucionální členění. Základním a jednoznačně nejčastěji využívaným je členění podle dopadu. Z hlediska svého významu v dnešní době charakteristické globalizačními trendy, je pak dále důležité institucionální členění, které přináší možnost přesného srovnání daňových systémů různých států.

### Třídění podle dopadu

Podle vazby na důchod poplatníka rozlišujeme daně:

- přímé;
- nepřímé.

**Přímé daně** platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Jedná se o daně z důchodu a daně majetkové, případně o daně z hlavy.

U **daní nepřímých** se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt a to zpravidla prostřednictvím zvýšení ceny. Radíme sem daně ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty a také cla. V České republice je rozdíl mezi daněmi přímými a nepřímými zohledněn v daňovém zákonodárství i terminologicky, kdy je subjekt u daní přímých nazýván poplatník, zatímco u daní nepřímých

---

<sup>40</sup> KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. s. 125 - 127.

<sup>41</sup> dtto s. 19 - 25.

jsou subjekty dva: plátce, který odevzdává daň finančnímu úřadu a poplatník, který ji fakticky platí v podobě vyšší ceny.

### **Institucionální třídění**

Slouží ke statistickému zpracování údajů o příjmech veřejných rozpočtů, které provádějí různé národní či mezinárodní instituce. Slouží k řídicím a srovnávacím účelům. Patří sem např. klasifikace daní Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, Mezinárodního měnového fondu či třídění daní podle bilance příjmů a výdajů státního rozpočtu České republiky.

## 2 MEZINÁRODNÍ ASPEKTY ZDAŇOVÁNÍ

Česká i Estonská republika jsou členskými státy Evropské unie. Jako takové musí ve své daňové legislativě dostát svým závazkům vůči Evropské unii a řídit se jejími nařízeními a směrnici vztahujícími se na tuto oblast. Na formování a podobu daňových systémů jednotlivých národních států má však vliv i interakce s daňovými systémy ostatních, nečlenských států. Kapitola se tak stručně věnuje i jednotlivým formám mezinárodní daňové spolupráce a bilaterálním (resp. multilaterálním) smlouvám o zamezení dvojího zdanění, které jsou nástrojem daňové koordinace nejen mezi členskými státy Evropské unie.

### 2.1 Formy mezinárodní daňové spolupráce

Druhá polovina 20. století byla charakteristická nástupem globalizace a přechodem k celosvětovému trhu. Rozrostl se mezinárodní obchod a vznikly velmi silné nadnárodní společnosti. Při přesunech kapitálu docházelo ke střetávání různých daňových systémů. Jednotlivé země, které měly vybudovány vlastní daňové systémy odvozené od svých národních tradic a zvyklostí, musely při zvyšování objemu mezinárodního obchodu reagovat na daňové systémy obchodních partnerů.

Za současné situace, která je specifická globalizací, nadnárodními korporacemi a rozsáhlými přesuny pracovních sil i komodit mezi jednotlivými státy, musí nutně docházet ke spolupráci vlád v daňové oblasti už jen z důvodů omezení daňových úniků. Tato spolupráce může znamenat první krok ke sblížení daňových systémů jednotlivých zemí.

Stupně mezinárodní spolupráce v daňové oblasti podle hloubky sladění jednotlivých daňových systémů rozděluje Široký<sup>42</sup> na:

- daňovou koordinaci;
- daňovou aproximaci;
- daňovou harmonizaci se třemi fázemi.

**Daňová koordinace** představuje první krok ke sladění daňových systémů. Je charakterizována jako vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. V rámci procesu koordinace jsou uzavírány dohody či doporučení s cílem zamezení praní špinavých peněz, omezení škodlivé daňové konkurence. Cílem je snaha o stanovení minimálního standardu transparentnosti a výměny informací v daňové oblasti. Za typický výsledek daňové koordinace můžeme považovat např. vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Koordinace se netýká jen členských států Evropské unie, ale je široce využívána i ve státech Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj či v jiných seskupeních.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> ŠIROKÝ, J. Daň v Evropské unii. s. 27.

<sup>43</sup> dtto s. 28.

**Daňová harmonizace** znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace se může týkat jak konstrukcí daní, tak i jejich administrativy (např. inkaso daně, povinnosti plátce, daňová kontrola). Harmonizace každé daně probíhá vždy ve třech fázích:

- určení daně, která má být harmonizována;
- harmonizace daňového základu;
- harmonizace daňové sazby.

V Evropské unii jsou za specifický nástroj sbližování daňových systémů považovány i judikáty Soudního dvora evropské unie. I když jsou většinou směřovány do národní legislativy formou rozsudků žalob subjektů tuzemského práva, svou interpretací dávají i výklad komunitárního práva společný pro všechny členské státy. Takové rozsudky Soudního dvora Evropské unie jsou označovány jako tzv. negativní daňová harmonizace.<sup>44</sup>

V souvislosti s okolnostmi, které harmonizační procesy v současnosti zpomalují či dokonce zastavují, se používá i termín **aproximace daňových systémů**. Termín má vyjadřovat směr daňové spolupráce, kterým nutně nemusí být v konečném cíli sladěnost daňových soustav, ale pouze jejich přiblížení se k sobě navzájem.<sup>45</sup>

Přes všeobecně uznávanou a nezpochybňovanou potřebnost daňové spolupráce, existují poměrně silné tlaky zastánců **daňové konkurence**. Podle jejich koncepcí daňová koordinace, případně harmonizace, musí mít své limity, jejichž překročení znamená neefektivnost celého systému a zbytečně vynaložené prostředky. V souladu s liberálními teoriemi považují přílišné vládní zásahy (které daňová harmonizace předpokládá za zbytečné). Poukazují na možné přínosy volné soutěže daňových systémů pro zvýšení ekonomických stimulů jednotlivých daní a úsporu prostředků veřejných rozpočtů. Daňová konkurence však nemůže být chápána jako naprostý protiklad daňové harmonizace. I Evropská komise připouští pozitiva, která může přinést diferencovaná výše daňové kvóty v jednotlivých členských zemích Evropské unie.<sup>46</sup>

## 2.2 Harmonizace přímých daní

Spolupráci členských zemí Evropské unie v oblasti přímých daní je možné z hlediska úspěšnosti a hloubky rozdělit do dvou oblastí. Zatímco při poskytování vzájemných daňových informací, zamezování dvojího zdanění a boji proti tzv. daňovým rájům dosáhly státy Evropské unie významné shody a sladění, samotný harmonizační proces stagnuje.

I když harmonizaci přímých daní je věnován samostatný článek Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, v současnosti spíše probíhá jejich harmonizace prostřednictvím Judikátů evropského soudního dvora (tzv. negativní harmonizace). Za příčiny

---

<sup>44</sup> ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. s. 28-29.

<sup>45</sup> dtto s. 29

<sup>46</sup> dtto s. 29.

tohoto stavu Široký<sup>47</sup> označuje rozdílné účetní systémy členských zemí, kdy na jedné straně existuje tzv. daňové účetnictví, ve kterém se hospodářský výsledek neliší od daňového základu a účetnictví, kdy se od účetně vypočítaného hospodářského výsledku dojde ke zdanitelnému základu až po mnoha úpravách. Dále pak vidí problém v neochotě členských států k další harmonizaci, kterou považují za zásahy do suverénních záležitostí, do vnitřní politiky při možném využívání především firemních daní jako nástroje hospodářské politiky.

### 2.2.1 Směrnice Evropských společenství k přímým daním

Harmonizace přímých daní neprobíhá v Evropské unii zdaleka tak důsledně, jako je tomu u daní nepřímých. Stěžejních předpisů Evropských společenství v oblasti přímého zdaňování není mnoho. První zmínku v legislativě o harmonizaci můžeme nalézt v čl. 98 ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957. Měla však spíše deklaratorní a politický význam. Hlavní důraz kladly členské státy na zamezení dvojího zdanění a omezení daňových úniků.

Za první významnější krok při koordinaci přímých daní lze považovat přijetí tzv. **pravidla tržního odstupu** (ALS – Arm's length Standard) z roku 1963, pomocí kterého se stanovují transferové ceny v transakcích mezi spojenými osobami na základě cen uplatňovaných při podobných transakcích mezi nezávislými subjekty.<sup>48</sup>

Zásadní přelom přinesla až **směrnice 77/799/EHS** o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní, která zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních. Hlavním cílem směrnice je zamezit mezinárodním daňovým únikům, vyhýbaní se daňové povinnosti a identifikace umělých přesunů zisků ve skupinách nadnárodních podniků. Tato směrnice byla několikrát novelizována a postupně rozšířena i na daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daně z pojistného.<sup>49</sup>

K 1. 1. 1993 vstoupila v platnost **směrnice 90/434/EHS** (tzv. Směrnice o fúzích), která přinesla možnost odkladu daňové povinnosti plynoucí z kapitálových výnosů při sloučení nebo rozdělení společnosti, při převodu aktiv či výměně akcií. Zavádí unifikovaný systém zdanění fúze a rozdělení firem, které nemají za následek zdanění kapitálových zisků stanovených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou použitou pro účely stanovení daňové povinnosti. Směrnice též stanovuje povinnost stejného posuzování fúze společností se sídlem pouze v jednom členském státě a fúze společností se sídly ve dvou (a více) členských státech.<sup>50</sup>

Směrnice o fúzích byla změněna **směrnici 2005/19/ES**, která přinesla zejména zavedení nových právních forem společností – evropská společnost a evropská družstevní společnost. Tyto typy firem mohou bez daňových znevýhodnění přemísťovat svá sídla mezi členskými

---

<sup>47</sup> ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. s. 61.

<sup>48</sup> dtto s. 65-66.

<sup>49</sup> dtto s. 66-70.

<sup>50</sup> dtto s. 87-90.

státy. Dále eliminovala daňové překážky při transformaci pobočky firmy na dceřinou společnost a zavedla nový institut, tzv. split-off, kdy společnost převede pobočku do již existující nebo nově zavedené sesterské společnosti.<sup>51</sup>

Prvním dnem roku 1993 nabyla účinnosti též **směrnice 90/435/EHS o společném zdanění mateřských a dceřiných společností**. Ta odstraňuje dvojí zdanění zisku vypláceného společnostmi sídlícími v jednom členském státě mateřské společnosti sídlící v jiné členské zemi. Norma byla novelizována směrnicí 2003/123/ES, která zapracovala statuty výše zmíněných nových forem společností a rozšířila ustanovení i na rozdělování zisků získaných stálou provozovnou a rozdělování zisků firem stálým provozovnám se sídlem v jiných státech než mateřská či dceřiná společnost. V několika krocích také snížila procento podílu sloužící k vymezení mateřské společnosti k jiné společnosti z původních 25 % na nyníšších 10 %.<sup>52</sup>

**Směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru** se týká fyzických osob. Jejím cílem je zamezit krácení daně osobám, kterým plynou úrokové příjmy z jiných členských států. Směrnice se týká úroků z vkladů a cenných papírů, závazků jakékoliv formy a úrokových příjmů plynoucích z nástrojů kolektivního investování. Netýká se dividend.<sup>53</sup>

Poslední právní normou harmonizace přímých daní je **směrnice 2003/49/ES o zdaňování úroků a licenčních poplatků**. Zavádí unifikovaný systém zdaňování úrokových příjmů a licencí mezi firmami patřícími do jedné skupiny. Eliminuje srážkovou daň a daň z úroků a z licenčních poplatků mezi propojenými firmami z rozdílných členských států.<sup>54</sup>

Významnou úlohu při stanovení priorit a možností dalšího rozvoje harmonizace přímých daní sehrál také tzv. **Rudingův výbor** (Ruding Committee), který byl ustanoven v roce 1990 s cílem zjistit, zda rozdílné firemní daně způsobují distorze na společném trhu Evropské unie, a pokud ano, zda je možné je odstranit pouze působením daňové konkurence, či zda je nutné přijímat k jejich odstranění společnou legislativu. Provedená šetření dokázala existenci bariér volného pohybu kapitálu ovlivňujících pohyb zahraničních investic způsobených různou konstrukcí daní ze zisku firem v jednotlivých členských zemích.<sup>55</sup>

Na závěry Rudingova výboru reagovala Komise, která se však se všemi navrhovanými opatřeními a doporučeními neztotožnila. Komise tak nadále v oblasti přímých daní preferuje:

- eliminaci dvojího zdanění příhraničních příjmových toků;
- provádění opatření, která jsou nezbytná pro zajištění fungování jednotlivého vnitřního trhu;

---

<sup>51</sup> ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. s. 90-94.

<sup>52</sup> dtto s. 94-97.

<sup>53</sup> dtto s. 97-100.

<sup>54</sup> dtto s. 100.

<sup>55</sup> dtto s. 71.



- legislativní ošetření daňových toků mezi členskými státy, harmonizaci zdaňování nadnárodních společností a omezování prostorů pro daňové úniky pomocí nástrojů sekundárního práva.

Je zřejmé, že všechny koncepce další harmonizace přímých daní v Evropské unii vyžadují politický konsenzus a budou představovat složitý a náročný proces.

### 2.3 Harmonizace daně z přidané hodnoty

Oproti daním přímým, kde harmonizační proces stagnuje, je oblast nepřímých daní předmětem intenzivních jednání členských států již od samého začátku ekonomické integrace. Harmonizace nepřímých daní je totiž naprosto nezbytná pro zajištění fungování společného trhu, který je založen na volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu. V první fázi harmonizace obrátových daní šlo především o zavedení daně z přidané hodnoty jako unifikovaného systému nepřímého zdanění ve všech členských zemích. Ve fázi druhé pak o harmonizaci legislativy daně z přidané hodnoty včetně přiblížení sazeb daní.

Celý proces byl prováděn skrze dlouhou řadu směrnic, které jsou kromě svého číselného označení identifikovány i řadovými číslovkami, které jsou součástí jejich oficiálního názvu. **První směrnice 67/227/EHS** definovala daň z přidané hodnoty jako obrátovou všeobecnou daň ze spotřeby stanovenou procentem z prodejní ceny. **Druhá směrnice 67/228/EHS** pak definovala předmět daně z přidané hodnoty a vymezila základní pojmy (např. místo zdanitelného plnění, dodání zboží, osoba podléhající dani). Podlé této směrnice má být daň z přidané hodnoty aplikována na úplatné dodání zboží a poskytování služeb na území daného státu osobou podléhající dani a na dovoz zboží.<sup>56</sup>

Dalším podstatným a pro harmonizaci daně z přidané hodnoty nejdůležitějším dokumentem byla **Šestá směrnice 77/388/EHS**, jejímž cílem bylo další prohloubení harmonizace národních úprav daně z přidané hodnoty, zrušení zdaňování dovozů a realizace financování Evropských společenství z vlastních zdrojů včetně odvodu národních výnosů daně z přidané hodnoty. Jako takové je jí věnována následující subkapitola.<sup>57</sup>

Z dalších základních dokumentů oblasti je nutno zmínit **směrnici 92/77/EHS**, která stanovila minimální sazby daně z přidané hodnoty. Po složitých diskuzích mezi členskými státy byl za základní vybrán model se dvěma druhy daňových sazeb – základní a sníženou. Ještě komplikovanější jednání probíhala ohledně pásem, ve kterých by se obě vymezené daňové sazby měly pohybovat. S účinností od 1. 1. 1993 zavedla tato směrnice minimální hranice daňových pásem 15 % pro základní sazbu a 5% pro jednu až dvě snížené sazby. Významná je též **směrnice 94/680/EHS**, která zrušila daňové hranice uvnitř Evropských společenství. Nákup soukromých osob je tak zdaňován výhradně v zemi původu a systém dovozů a vývozů

---

<sup>56</sup> ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. s. 121-122.

<sup>57</sup> dtto s. 122.

mezi členskými státy navzájem byl nahrazen intrakomunitárním plněním (s výjimkou třetích zemí).<sup>58</sup>

### 2.3.1 Šestá směrnice 77/388/EHS o dani z přidané hodnoty a její novelizace

Zavedení První a Druhé směrnice bylo pouze prvním stupněm zavádění harmonizované daně z přidané hodnoty. I po jejich zavedení se jednotlivé národní systémy lišily rozdílnou úpravou zdaňování zemědělské produkce, rozsahem a podmínkami osvobození od daně, a zejména odlišným zdaňováním služeb. **Šestá směrnice 77/388/EHS o dani z přidané hodnoty** odstranila většinu z těchto rozličných ustanovení národních úprav, zavedla konkrétní jednotná pravidla daně z přidané hodnoty a omezila členským státům prostor pro vlastní odchylnou národní úpravu daně. Sjednocuje tak výklad základních pojmů u daně z přidané hodnoty - předmět daně, zdanitelné plnění, osoby povinné k dani a místo zdanitelného plnění. Umožnila také zajištění financování Společenství tzv. třetím vlastním zdrojem vycházejícím z výnosů daně z přidané hodnoty v členských státech.<sup>59</sup>

Šestá směrnice následně prodělala mnoho novelizací a několikrát byla podstatným způsobem změněna. Z důvodu přehlednosti a srozumitelnosti, byla proto v roce 2006 přepracována a nahrazena novou **směrnicí 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty** (tzv. **Recast**). Ta se tak od 1. 1. 2007 stala novým platným základním dokumentem harmonizace daně z přidané hodnoty. Text směrnice vymezuje především předmět daně, teritoriální působnost, osoby povinné k dani, zdanitelné transakce, místo plnění zdanitelných transakcí, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, sazby daně, osvobození od daně, odpočet daně, osoby povinné platit daň, povinnosti osob povinných platit daň, zvláštní režimy, zjednodušující postupy a ustanovuje Výbor pro daň z přidané hodnoty.<sup>60</sup>

Pro harmonizaci DPH jsou též neméně důležité i přílohy směrnice 2006/112/ES, které mj. vymezují položky, které mohou být zařazeny do snížené sazby daně. Výčet jednotlivých příloh a stručný přehled jejich obsahu uvádím v Příloze B této práce. Ne všechny členské země využívají možností daných těmito přílohami směrnice, a to zejména z důvodu národních fiskálních zájmů.

## 2.4 Harmonizace spotřebních daní

Právní základ pro harmonizační proces v oblasti spotřebních daní vychází z čl. 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, který opravňuje Radu přijímat rozhodnutí směřující ke sladění právních předpisů týkajících se i spotřebních daní.

Důvodem harmonizačních snah je i v této oblasti vliv zdanění na vzájemný obchod mezi státy a možnost narušení hospodářské soutěže skrze rozdílné daňové zatížení v jednotlivých státech. V počátku bylo zásadním problémem stanovení okruhu výrobků, které by měly být

---

<sup>58</sup> ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. s. 123-124.

<sup>59</sup> dtto s. 125-127.

<sup>60</sup> dtto s. 127-128.

podrobeny spotřebním daním, neboť v mnoha státech existoval rozdílný systém akcíků a byl zdaňován podstatně širší okruh zboží. **Směrnice 72/43/EHS** stanovila povinnost členských států přijmout systém spotřebních daní, jejichž **předmětem** jsou **minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno**. Veškeré další akcíky v jednotlivých státech měly být zrušeny s výjimkou daní, které nevyžadují hraniční kontroly nebo další dodatečné náklady mezinárodního obchodu. I v oblasti spotřebních daní byl zvolen princip zdanění podle země určení, tj. že výrobek je zdaňován v zemi spotřeby příslušnými národními sazbami daně. Dovozece je naopak povinen zaplatit daň podle sazeb ve své zemi.<sup>61</sup>

Dalším důležitým dokumentem je **směrnice 92/12/EHS**, která stanovila obecný režim pro výběr daně, upravila oblasti výroby, zpracování, držení a přepravy akcízkovaných výrobků. Zavedla také tzv. autorizované daňové sklady, mezi kterými se mohou akcízkované výrobky pohybovat po celém území Společenství bez povinnosti platit daň a Jednotný celní sazebník.<sup>62</sup>

Zdanění spotřeby minerálních olejů je předmětem směrnice **92/81/EHS**. Zatímco u ostatních akcíků se jedná o zdanění spotřeby, zdanění energetických produktů a energií představuje i zdanění vstupů. Směrnice na základě Jednotného celního sazebníku klasifikuje jednotlivé druhy minerálních olejů. Jednotlivé sazby akcíků pak stanovuje navazující **směrnice 92/82/EHS**. Zásadní změny do této oblasti přinesla **směrnice 2003/96/ES**, která v reakci na přijetí Kjótského protokolu restrukturalizuje zdaňování energetických produktů a elektrické energie (stanovuje minimální sazby akcíků z energetických produktů podle účelu použití).<sup>63</sup>

Zdanění spotřeby lihu a alkoholických nápojů upravuje **směrnice 92/83/EHS**. Vzhledem k tradici v jednotlivých členských státech jsou lihovinové akcíky pro účely stanovení minimální sazby rozděleny podle „historického principu“ na pivo, víno, ostatní fermentované nápoje, meziproducty a alkohol. Minimální sazby pro jednotlivé druhy lihu a lihovin pak stanovuje **směrnice 92/84/EHS**.<sup>64</sup>

Oblast akcíků z cigaret a tabákových výrobků je upravena **směrnici 95/59/ES**, která v sobě sjednocuje texty směrnic 72/464/EHS a 79/32/EHS o daních jiných než obrátových, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. První z nich se vztahuje na cigarety, druhá rozděluje zbylé tabákové výrobky do skupin pro účely stanovení odlišných minimálních sazeb daně. Atypický způsob zdanění je použit u daně z cigaret, kde se jedná o tzv. složený akcíků. Skládá se z kombinace jednotkové daně a daně procentní. Minimální sazby akcíků stanovují **směrnice 92/79/EHS a 92/80/EHS**.<sup>65</sup>

Minimální sazby spotřebních daní pro jednotlivé druhy akcízkovaných produktů uvádím v příloze C této práce.

---

<sup>61</sup> ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. s. 153.

<sup>62</sup> dtto s. 153-154.

<sup>63</sup> dtto s. 158-159.

<sup>64</sup> dtto s. 159-160.

<sup>65</sup> dtto s. 161.

## 2.5 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Historie smluv o zamezení dvojího zdanění spadá daleko před vznik evropských integračních uskupení. První smlouvy byly podepsány v poslední třetině 19. století. Na rozdíl od harmonizačního systému Evropské unie, se také netýkají pouze jejích členských zemí. Pro členské státy jsou však důležitými předpisy z hlediska koordinace daňové politiky v oblasti rozdílného daňového rezidentství.

Podstatou mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je vyloučit mezinárodní dvojí, trojí či vícenásobného zdanění na straně jedné a na straně druhé zamezit daňovým únikům. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění daňovou povinnost nezakládají, ale pouze modifikují povinnost založenou a obsaženou v daňových zákonech smluvních států.<sup>66</sup>

Mezinárodní dvojí (resp. vícenásobné) zdanění příjmů a majetku vniká v důsledku kolize dvou nebo více daňově-právních systémů různých států a jako takové je nežádoucí, jelikož snižuje zisk a nemotivuje ekonomické subjekty k aktivitám na území jiných států.

V současnosti existují ve světě samostatné daňové smlouvy, které lze z hlediska rozsahu příjmů, jež jsou předmětem daně, rozdělit na **smlouvy omezené**, ve kterých je řešena pouze problematika úzkého okruhu specifických příjmů nebo majetku a **smlouvy komplexní**, které pokrývají veškeré druhy příjmů nebo majetku. Mezi omezené daňové smlouvy patří nejčastěji smlouvy obsahující problematiku zamezení dvojího zdanění příjmů z mezinárodní letecké, námořní a silniční dopravy.<sup>67</sup>

Zpočátku se smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavíraly nahodile a bez ucelené koncepce. Praxe však ukázala nutnost jednotného výkladu mezinárodních daňových smluv a potřebu jednotné terminologie. Cílem mezinárodních organizací bylo vytvořit určitý vzor smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterým by se řídily smluvní státy. Po zpracování různých doporučení a námětů došlo v roce 1963 na půdě Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj k přijetí rozsáhlé vzorové dohody o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (OECD Model Tax Convention). Tato vzorová dohoda posloužila také jako základ pro dohody o zamezení dvojího zdanění mezi jednotlivými členskými státy Evropské Unie.<sup>68</sup>

### 2.5.1 Metody zamezení dvojího zdanění

Mezi nejdůležitější ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění patří určení metody zamezení dvojího zdanění. V praxi může být použita jak jedna metoda na všechny druhy příjmů, tak i více metod pro různé druhy příjmů. Metody zamezení dvojího zdanění můžeme rozdělit na dvě skupiny:

- metody založené na vynětí zahraničních příjmů ze zdanění;

---

<sup>66</sup> VYBÍHAL, V. Zdaňování příjmů fyzických osob 2010, praktický průvodce. 6. vydání. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3426-2. s. 168.

<sup>67</sup> dtto s. 175.

<sup>68</sup> ŠIROKÝ, J. Daň v Evropské unii. s. 102.

- metody založené na zápočtu zahraniční daně.

**Metoda vynětí** zahraničních příjmů ze zdaňování má dvě základní formy – vynětí úplné a vynětí s výhradou progresse. Podstatou metody je, že pro účely stanovení daňové povinnosti v zemi rezidenta se příjem dosažený v zahraničí vyjme, tj. vůbec nezahrne do daňového základu. Pokud se takový příjem již dále vůbec nebere v úvahu, jedná se o **vynětí úplné**. Nejčastěji je však metoda vynětí aplikována ve formě **vynětí s výhradou progresse**, kdy se sice ve státě příjemce do daňového základu nezahrne příjem ze zahraničí, ale pro výpočet celkové daňové povinnosti se použije sazba daně z daňového pásma odpovídající souhrnu všech příjmů, tedy i těch zahraničních.<sup>69</sup>

Podle **metody zápočtu** zahraniční daně na tuzemskou daňovou povinnost se ve státě příjemce zahrnou do daňového základu jak příjmy z tuzemska, tak příjmy ze zahraničí a z takto stanoveného daňového základu se vypočítá daň. Od ní se následně odpočítá daň zaplacená v zahraničí. Tato metoda má také dvě varianty, které se liší podle způsobu zápočtu daně zaplacené v zahraničí. Podle jednodušší metody **zápočtu plného** se od celkové daně vypočítané v tuzemsku odčítá celá částka daně zaplacené v zahraničí bez ohledu na v zahraničí uplatněnou sazbu daně. Aby však stát příjemce nedoplácel na vyšší úroveň zdanění příjmů v zahraničí, je obvykle používána varianta **zápočtu prostého**, kdy se daň zaplacená v zahraničí započte na daňovou povinnost v tuzemsku, maximálně však do výše daně, která by v tuzemsku připadala na zahraniční příjem.<sup>70</sup>

*Metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění byly především koncipovány pro daňové systémy uplatňující při zdanění příjmů fyzických osob klouzavě progresivní stupnici s několika pásmy. V žádné z vyspělých zemí Evropské unie ani v mimoevropských vyspělých zemích nebyla zavedena jednotná sazba daně, přičemž je v těchto zemích běžně využíváno klouzavě progresivní stupnice zdaňování příjmů s různou úrovní progresse. V České republice byla zavedena od 1. 1. 2008 jednotná sazba daně ve výši 15 %, čímž došlo k významnému snížení dopadu metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění na celkovou daňovou povinnost poplatníka.<sup>71</sup>*

### 2.5.2 Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Estonskem

Ode dne 26. května 1995 platí bilaterální smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou a Estonskou republikou. Její vyhlášení nalezneme ve Sbírce zákonů pod číslem 184/1995 Sb., a jeho opravu ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 17/2004 Sb. m. s.

Podle výše uvedeného členění smluv o zamezení dvojího zdanění se jedná o smlouvu komplexní, která svým členěním odpovídá vzorovému typu smlouvy vytvořeného Organizací pro ekonomickou spolupráci a rozvoj.

---

<sup>69</sup> ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. s. 104-105.

<sup>70</sup> dtto s. 105.

<sup>71</sup> VYBÍHAL, V. Zdaňování příjmů fyzických osob 2010, praktický průvodce. s. 180.

Podle Čl. 2 se smlouva vztahuje v České republice na daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a daň z nemovitostí. V Estonské republice pak na daň z příjmů a daň z pozemků. Tato smlouva se bude také vztahovat na daně stejného nebo podobného druhu, které budou ukládány po podpisu této smlouvy vedle nebo místo současných daní.

Vyloučení dvojího zdanění je v Čl. 23 odst. 2. pro rezidenta České republiky formulováno následovně: „*Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do základu, ze kterého se takové daně ukládají, příjmy nebo majetek, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy rovněž zdaněny v Estonsku, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku daně zaplacené v Estonsku. Toto snížení však nepřesáhne takovou část české daně vypočtenou před snížením, která poměrně připadá na příjmy nebo majetek, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny v Estonsku.*“<sup>72</sup> Jedná se tedy o uplatnění **metody prostého zápočtu**. Estonská republika pro své rezidenty používá tutéž metodu.

---

<sup>72</sup> Čl. 23 odst. 2. sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 184/1995 Sb., Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Estonskem.

### 3 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY

Dnešní daňová soustava České republiky je výsledkem daňové reformy, která si za hlavní cíle kladla přizpůsobení daní novým tržním vztahům panujícím v ekonomice a harmonizaci daňového systému, tak aby se stal porovnatelný se systémy obvyklými v západní Evropě. K hlavní změně došlo prostřednictvím zákonů přijatých v roce 1992 a nová daňová soustava začala fungovat od 1. ledna 1993.<sup>73</sup> Dalším výrazným faktorem formujícím současnou podobu daňového systému byl a je vstup České republiky do Evropské unie a nutnost řídit se jejími směrnici a nařízeními pro daňovou oblast.

Daňové příjmy jsou objemově nejvýznamnějším příjmem veřejných rozpočtů. V širším pojetí je mezi ně zařazováno kromě daní také clo, poplatky, pojistné na sociální zabezpečení včetně příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění. Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu činil v České republice za rok 2010 50,75 %, příjmy ze sociálního pojištění měly podíl 35,57 % (celkem tedy 86,32 %).

#### 3.1 Struktura daňového systému České republiky

Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům vyspělých a obzvláště evropských zemí. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře z nepřímých a přímých daní. Můžeme však pozorovat trend, kdy podíl výnosů přímých daní na celkovém inkasu daní postupně klesá na úkor daní nepřímých (např. růst základní i snížené sazby daně z přidané hodnoty mezi lety 2007 až 2010).

Mezi **daně přímé** patří daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daně z nemovitostí (pozemků a staveb), silniční daň a daně dědická, darovací a z převodu nemovitostí. Mezi **daně nepřímé** patří daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daň ekologická. Daňový systém dotvářejí cla regulovaná celním kodexem Evropské unie a také řada správních a místních poplatků. Strukturu daňového systému znázorňuje obrázek 3.1 na následující straně.

Mezi **poplatky** na státní úrovni můžeme zařadit správní poplatky (např. za vydání pasu), soudní poplatky či poplatek za užívání dálnic (tzv. dálniční známka). Místní poplatky představují de facto daně ukládané na místní úrovni. Konstrukce a uložení místního poplatku je při respektování zákonných omezení v pravomoci obce samotné. Patří sem např. poplatek ze psů, za užívání veřejného prostranství, z ubytovací kapacity, za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí města, za provoz systému shromažďování sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů a další.

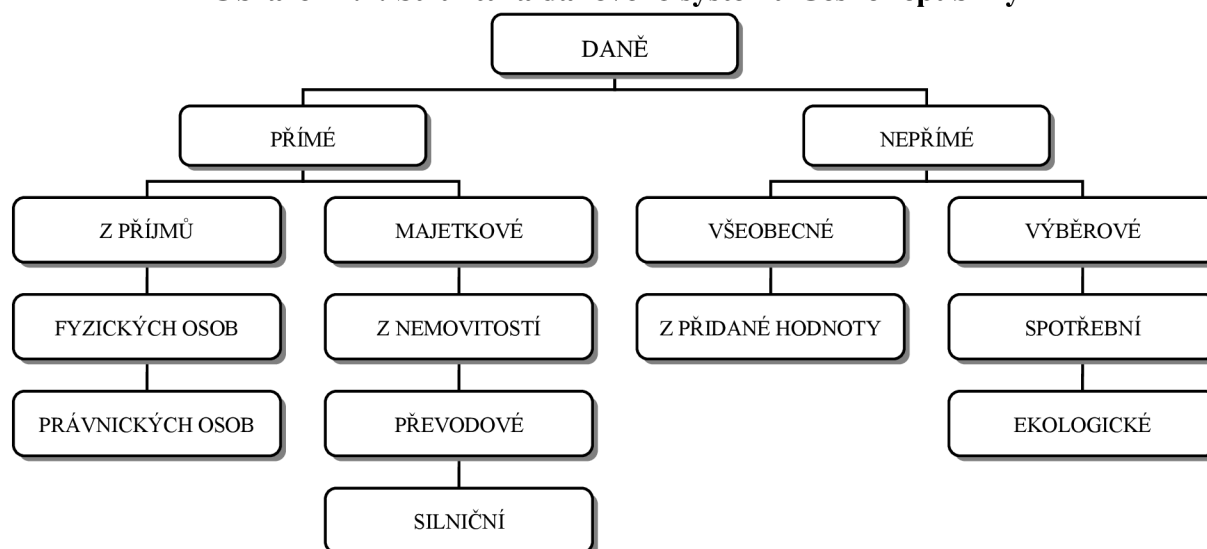
**Podíl výnosů jednotlivých daní** na celkových daňových příjmech ilustruje graf 3.1 na následující straně. Největší podíl připadá na daň z přidané hodnoty, následují spotřební daně a

---

<sup>73</sup> STRECKOVÁ, Y. a kol. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. s. 128.

daně z příjmů. Nejmenší podíl mají majetkové daně a ostatní daňové příjmy (v grafu složené z ostatních daňových příjmů, poplatků za uložení odpadů, cla, a správních poplatků).

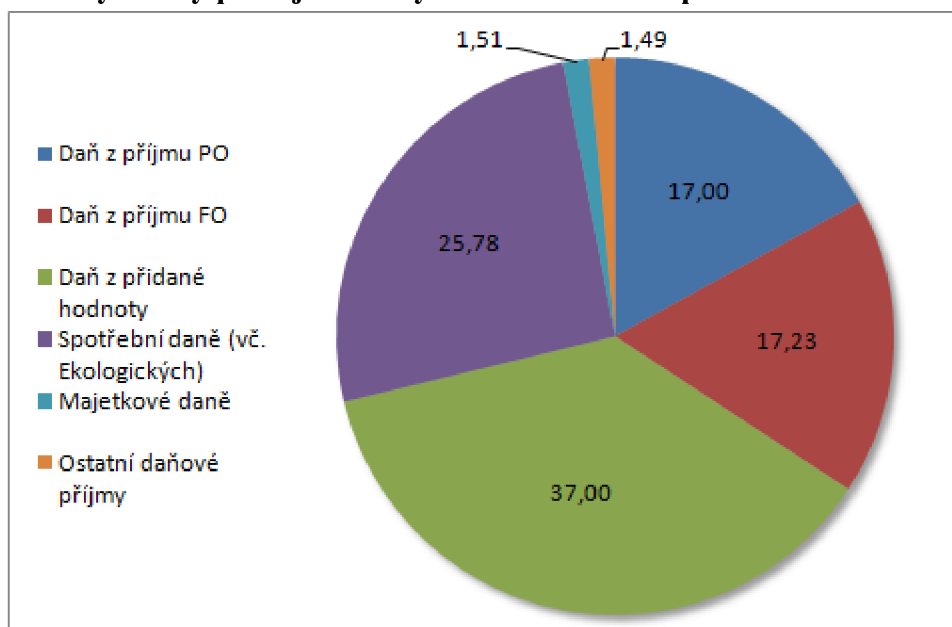
**Obrázek 3.1: Struktura daňového systému České republiky**



Zdroj: FOJTÍKOVÁ, J. *Daňový systém (distanční studijní opora)*. MU: Brno, 2008. s. 17.

**Rozpočtové určení daní** je upraveno v zákoně č. 243/200Sb., o rozpočtovém určení daní ve znění pozdějších předpisů a ve vyhlášce č. 316/2008 Sb., o podílu jednotlivých obcí na stanovených procentních částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a dani

**Graf 3.1: Výnosový podíl jednotlivých daní v České republice za rok 2010 (v %)**



Zdroj: Upřesněné výsledky pokladního plnění státního rozpočtu České republiky za rok 2010 (vč. tzv. dodatkového období) [online]. Vystaveno 10. 1. 2011 [cit. 2011-3-25]. Dostupné na WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove\\_zpravy\\_ministerstva\\_59843.html?year=2011](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_ministerstva_59843.html?year=2011)>.



z příjmů. Je přehledně znázorněno ve schématu v příloze A. Ve schématu není zohledněn Státní fond dopravní infrastruktury, jeho daňové určení se skládá z celostátního hrubého výnosu silniční daně a 9,1 % celostátního hrubého výnosu spotřební daně z minerálních olejů.

## 3.2 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Osobní důchodová daň je nezbytnou součástí každého moderního daňového systému. Jsou na ni kladeny nejvyšší požadavky, neboť musí zohlednit sociální postavení poplatníků a umožnit redistribuci důchodu.

**Poplatníky daně** jsou podle § 2 zákona o daních z příjmů všechny fyzické osoby, které dělíme do dvou skupin a to na rezidenty a nerezidenty. **Rezidentem** je fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště. Dále je jím i osoba, která zde nemá bydliště, avšak zdržuje se na našem území alespoň 183 dní v roce. Daňový rezident podléhá dani z příjmů fyzických osob svými celosvětovými příjmy (jak příjmy z České republiky, tak i příjmy ze zahraničí). Osoby, které nespádají do skupiny rezidentů, jsou **daňovými nerezidenty** a dani podléhají pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky – mají tzv. **omezenou povinnost**.

**Předmětem daně** jsou všechny příjmy fyzických osob s výjimkou příjmů, které nejsou jejím předmětem. Předmětem daně mohou být příjmy peněžní, nepeněžní i dosažené směnou. Patří sem:

### **Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky**<sup>74</sup>

Příjem ze závislé činnosti je příjem ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského a obdobného poměru, v němž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu (zaměstnavatele) je povinen dbát příkazů plátce. Patří sem též příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností. Dále pak tantiémy (tj. odměny členům kolektivních statutárních orgánů a jiných orgánů právnických osob) a náhrady za příjmy ze závislé činnosti.

Na roveň příjmů ze závislé činnosti staví daň i funkční požitky, což jsou funkční platy a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce a další náležitosti spojené s výkonem funkce představitelů státní moci, některých státních orgánů a soudců, odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v orgánech obcí, v jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, občanských a zájmových sdruženích, komorách a v jiných orgánech a institucích.<sup>75</sup>

### **Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti**<sup>76</sup>

Jsou to zpravidla příjmy plynoucí z nezávislé činnosti poplatníka. Mezi příjmy z podnikání patří příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství dosahované podnikatelem,

---

<sup>74</sup> § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>75</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 145.

<sup>76</sup> § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

příjmy ze živnosti (příjmy osob podnikajících na základě živnostenského zákona) a příjmy z jiného podnikání (tedy z podnikání podle zvláštního zákona – nap. Lékaři, advokáti, auditoři atd.).

Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti zahrnují příjmy za užití nebo poskytnutí průmyslového a jiného duševního vlastnictví a autorských práv včetně autorských honorářů (příjmů za umělecká a literární díla, z tvorby softwarových produktů a příjmy obdobné) a příjmy z výkonu nezávislého povolání (např. profesionální sportovci, architekti) včetně příjmů soudních znalců, tlumočnicků, zprostředkovatelů kolektivních sporů, rozhodců atd.

### **Příjmy z kapitálového majetku<sup>77</sup>**

Jsou převážně tvořeny z držby finančního majetku. Většina těchto příjmů ze zdrojů na území České republiky tvoří samostatné základy daně a zdaňují se srážkou u zdroje. Jejich oddělené zdanění je vhodné vzhledem k jejich charakteru frekventovaných, ale nevelkých příjmů.<sup>78</sup> Patří sem podíly na zisku kapitálových společností a družstev a dividendy, podíly na zisku tichého společníka, úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách; úroky z vkladů na běžných účtech, které nejsou určeny k podnikání, výnosy z vkladních listů, úrokové výnosy z obligací apod.

### **Příjmy z pronájmu<sup>79</sup>**

Zahrnují příjmy z pronájmu nemovitostí, bytů nebo jejich částí, nebytových prostor a také příjmy z pronájmu movitých věcí. Pokud je však příjem z pronájmu movitých věcí pouze občasný, považuje se za ostatní příjem. Dílčím základem daně jsou výše uvedené příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Poplatník může také uplatnit výdaje paušálem ve výši 30% z příjmů. Do základu daně patří i nepeněžní nájemné, například formou úhrady opravy pronajaté nemovitosti nájemcem ve sjednané výši místo vlastníka.<sup>80</sup>

### **Ostatní příjmy<sup>81</sup>**

Ostatní příjmy zahrnují všechny zdanitelné příjmy, které nebyly zachyceny v předchozích dílčích základech daně. Patří sem příležitostné příjmy a to zejména z pronájmu movitého majetku, z činností přinášejících nahodilé příjmy, které nejsou považovány za podnikání ani za samostatnou výdělečnou činnost a také příjmy ze zemědělské výroby, pokud se nejedná o podnikatele. Dále pak příjmy z prodeje majetku, přijatý důchod, výživné (pokud se nejedná o výživné podle zákona o rodině) a také výhry ze sportovních a veřejných soutěží a výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách.

Mezi **příjmy vyňaté** z předmětu daně náleží příjmy z dědictví, příjmy získané darováním s výjimkou darů získaných v souvislosti se závislou činností a funkčními požitky nebo

---

<sup>77</sup> § 8 zákona č. 558/1992 Sb., o daních z příjmů.

<sup>78</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 152-153.

<sup>79</sup> § 9 zákona č. 558/1992 Sb., o daních z příjmů.

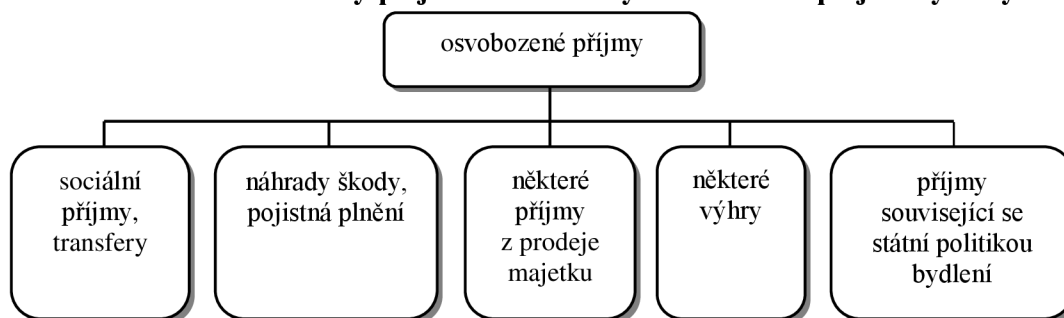
<sup>80</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 154.

<sup>81</sup> § 10 zákona č. 558/1992 Sb., o daních z příjmů.

s podnikáním a jinou samostatnou výdělečnou činností, přijaté úvěry a půjčky s některými výjimkami (např. příjmy věřitele z vrácené půjčky nebo úvěru, které nabyl úplatným postoupením pohledávky vzniklé na základě této půjčky nebo úvěru).<sup>82</sup>

Mnoho příjmů, které jsou předmětem daně, jsou od daně osvobozeny. Jedná se o rozsáhlý výčet s více než 50 druhy osvobozených příjmů. Jejich základní řazení ukazuje následující obrázek.

**Obrázek 3.2: Základní druhy příjmů osvobozených od daně z příjmů fyzických osob**



Zdroj: Vančurová. Daňový systém ČR 2010. s. 139.

Objemem nejpodstatnější podíl na osvobozených příjmech mají **příjmy sociální** a z nich pak zejména dávky z veřejných rozpočtů. Jejich osvobození minimalizuje míru přerozdělování prostřednictvím veřejných rozpočtů. Používá se tak např. u dávek státní sociální podpory, z nemocenského a veřejného zdravotního pojištění. Dále jsou většinou osvobozena studijní stipendia, příspěvky od nadací, občanských sdružení, atd. Největší podíl na rozpočtových výdajích mají pravidelně vyplácené důchody (starobní a invalidní). Aby nebyla jejich osvobozením od daně příliš narušena daňová spravedlnost, je pravidelný důchod osvobozen pouze do výše 36násobku minimální mzdy (tj. 288 000 Kč) za zdaňovací období.<sup>83</sup>

**Náhrady škody** ve své podstatě pouze nahrazují ztráty na majetku či důchodu a proto je převážná většina z nich od daně osvobozena. Osvobození se však nevztahuje na náhrady škody a pojistná plnění, které mají přímý vztah k podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k pronájmu.<sup>84</sup>

Mezi osvobozenými jsou dále **příjmy z prodeje majetku**, avšak s mnoha výjimkami. Tou zásadní je, že se nesmí jednat o majetek použitý k podnikání (tj. obchodní majetek). V případě prodeje osobního majetku může být motivem kromě běžné obměny věcí i dosažení zisku. Objektivně je rozlišovat nelze, proto některé prodeje majetku podléhají tzv. časovému testu - příjem je pak osvobozen, pokud od nákupu do prodeje proběhla určitá doba (např. u motorového vozidla 1 rok).<sup>85</sup>

<sup>82</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 138-139.

<sup>83</sup> dtto s. 139.

<sup>84</sup> dtto s. 139-140.

<sup>85</sup> dtto s. 140.

### 3.2.1 Výpočet daňové povinnosti

Prvním krokem pro vyměření daňové povinnosti je výpočet dílčích základů daně podle §§ 6 až 10 zákona o dani z příjmů. Od součtu těchto dílčích základů daně jsou následně odečteny nezdanitelné části daně podle § 15 a odčitatelné položky podle § 34. Výsledkem těchto úprav je základ daně. Poplatník může dále uplatnit slevy na dani podle §§ 35 až 35d. Po jejich uplatnění získáme výši daně po slevách, případně výši daňového bonusu.

**Schéma 3.1: Výpočet daňové povinnosti daně z příjmů fyzických osob**

<b>suma dílčích základů daně</b>
- nezdanitelná část základu daně
- odčitatelné položky
= základ daně (zaokrouhlený na stovky korun dolů)
x sazba daně
= částka daně před slevami
- slevy na dani
<b>= daň po slevách (daňový bonus)</b>

Zdroj: VYBÍHAL, V. Zdaňování příjmů fyzických osob 2010. s. 36-38., konstrukce vlastní.

Určení jednotlivých dílčích základů daně probíhá dle následujícího schématu:

**Tabulka 3.1: Určení dílčích základů daně z příjmů fyzických osob**

<b>příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků</b>
+ pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem
= dílčí základ daně příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků
<b>příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti</b>
- výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
= dílčí základ daně příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (nebo záporný rozdíl mezi příjmy a výdaji)
<b>příjmy z pronájmu</b>
- výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
= dílčí základ daně z příjmů z pronájmu (nebo záporný rozdíl mezi příjmy a výdaji)
<b>příjmy z kapitálového majetku</b>
= dílčí základ daně příjmů z kapitálového majetku
<b>ostatní příjmy</b>
- výdaje na dosažení příjmů (podle druhů příjmů do výše daného druhu příjmů)
= dílčí základ daně ostatní příjmy

Zdroj: Vančurová. Daňový systém ČR 2010. s. 158.

Rozdělení schématu do tří skupin odpovídá rozdílnému postavení jednotlivých dílčích základů daně při tvorbě základu daně. Nejpodstatnější je dílčí základ ze závislé činnosti a funkčních požitků. Zde není možné uplatnit žádné výdaje, navíc je příjem navýšen i o sociální pojistné, které hradí zaměstnavatel. Tento příjem jako jediný v České republice neodpovídá pravidlu, že zdaňován má být jen disponibilní příjem.

Druhá skupina, do které jsou zařazeny dílčí základy daně příjmy z podnikání a příjmy z pronájmu, je z hlediska uznávání výdajů nejvelkorysejší. Lze zde uplatnit výdaje na

dosažení, zajištění a udržení příjmů podle obdobných pravidel jako u daně z příjmů právnických osob. Rozdíl mezi příjmy a výdaji může být i záporný. Fyzické osoby také mohou v rámci této skupiny, pokud je to pro ně výhodnější, uplatnit výdaje paušálem, tedy jako určité procento z dosažených příjmů. Výše paušálu se pohybuje v rozmezí 30 až 80 % v závislosti na druhu činnosti (např. 30 % z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů nebo 80 % pro příjmy z řemeslné živnosti). Cílem zavedení možnosti uplatnění výdajů paušálem bylo snížení administrativních nákladů spojených s prokazováním skutečné výše výdajů a daňová podpora podnikatelů.

V poslední skupině jsou zařazeny dílčí základy daně příjmy z kapitálového majetku a ostatní příjmy. V prvním případě není možné uplatnění výdajů, ve druhém je uplatnění velmi omezené. Platí pro ně, že nemohou nabývat záporných hodnot.

**Základ daně** z příjmů fyzických osob získáme součtem všech pěti dílčích základů daně. Ty však sčítáme bez nejvýznamnějšího, tj. dílčího základu ze závislé činnosti a funkčních požitků. Výsledný součet může být menší než nula a o tuto zápornou hodnotu můžeme kompenzovat velikost dalších dílčích základů, ale právě s výjimkou dílčího základu ze závislé činnosti a funkčních požitků. Základ daně tak nemůže být nižší než dílčí základ daně ze závislé činnosti a funkčních požitků.

#### **Nezdanitelná část daně a odpočitatelné položky**

Při výpočtu základu daně dochází k jeho úpravám pomocí řady odpočtů. Nezdanitelné části daně, které byly konstruovány na principu solidarity a zohledňovaly rodinnou, sociální a zdravotní situaci poplatníka, byly od roku 2006 převedeny do systému uplatňování slev na dani a snižují tedy daňovou povinnost poplatníka. Od 1. 1. 2005 je také daňové zvýhodnění na dítě uplatňováno formou slevy na dani nebo daňového bonusu či kombinací obojího. Odečítají se od základu každý nezávisle na ostatních.<sup>86</sup>

Nezdanitelná část daně a odpočitatelné položky jsou vynaloženými výdaji poplatníka. Jelikož poplatník s většími příjmy má větší volnost rozhodování ve spotřebě, může ji upravovat tak, aby odpočtů využil a ty by pak mohli působit degresivně. Aby nedocházelo k působení v tomto směru, jsou u těchto odpočtů využívány limity. Pro jejich uplatnění je také nutné splňovat požadavek, aby se jednalo o výdaje hrazené poplatníkem (ne tedy např. zaměstnavatelem).<sup>87</sup>

Pro všechny odpočty, které mají charakter výdajů osobní spotřeby, platí, že pokud základ daně poplatníka není natolik velký, aby jich mohl za zdaňovací období zcela využít, odpočty propadnou. Jinak je tomu u daňové ztráty, kde nárok za přesně stanovených omezení lze přenést do dalších zdaňovacích období. Daňová ztráta (a odpočet výdajů na projekty výzkumu vývoje) se od ostatních odpočtů liší tím, že je možno o ni snížit nikoli základ daně, ale pouze souhrn dílčích základů daně s výjimkou dílčího základu daně příjmů ze závislé činnosti a

---

<sup>86</sup> VYBÍHAL, V. Zdaňování příjmů fyzických osob 2010, praktický průvodce..

<sup>87</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 157-159.

funkčních požitků. Vyměřenou daňovou ztrátu může poplatník uplatnit kdykoliv v nejdříve pěti následujících zdaňovacích obdobích a to najednou nebo po libovolných částech.<sup>88</sup>

Vzhledem k rozsahu problematiky, uvádím nezdanitelné části daně a odpočitatelné položky pouze schematicky a s výší limitu.

### Sazba daně

Základ daně snížený o nezdanitelnou část daně a odpočitatelné položky se zaokrouhlí na celé stokoruny dolů a vynásobí sazbou daně. Ta byla v případě daně z příjmů fyzických osob v letech 1993 až 2007 klouzavě progresivní. Od roku 2008 je lineární ve výši 15 %.

**Tabulka 3.2: Nezdanitelné části základu daně, odpočty a jejich limity**

Nezdanitelná část základu daně/odpočet	Limit
úroky z úvěru na bytové potřeby	300 000 Kč <sup>89</sup>
dary na veřejně prospěšné účely	Min. 1 000 Kč Max. 10% základu daně
příspěvky na penzijní připojištění	12 000 Kč <sup>90</sup>
pojistné na soukromé životní pojištění	12 000 Kč
zaplacené členské příspěvky člena odborové organizace	relativní 1,5 % zdanitelných příjmů ze závislé činnosti a zároveň absolutní 3 000 Kč
úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání	10 000 Kč, pro zdravotně postižené vyšší
výdaje na realizaci výzkumu a vývoje	100 % vynaložených výdajů
daňová ztráta	-

Zdroj: Vlastní konstrukce autora.

### Slevy na dani

Daňový poplatník dále může uplatnit celou řadu daňových slev. Patří sem tzv. klasické slevy na dani z titulu zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností (§ 35 zákona o daních z příjmů), dále slevy na dani z titulu poskytnutí příslibu investiční pobídky (§ 35a a § 35b zákona o daních z příjmů), slevy na dani nahrazující tzv. nezdanitelné části základu daně (§ 35ba zákona o daních z příjmů) a daňové zvýhodnění na vyživované dítě (§§ 35c a 35d zákona o daních z příjmů)

Nejdůležitější pro většinu obyvatelstva jsou slevy podle § 35, které umožňují snížit daň například o částku:

- 23 640 Kč na poplatníka;
- 24 840 Kč na manželku (manžela) žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000,- Kč. Do příjmů se nezahrnují např. dávky státní sociální podpory, dávky sociální péče, dávky v hmotné nouzi příspěvek na péči atp.;
- 2 520 Kč, pobírá-li poplatník důchod pro invaliditu 1. nebo 2. stupně;
- 5 040 Kč, pobírá-li poplatník důchod pro invaliditu 3. stupně;

<sup>88</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 162.

<sup>89</sup> V tomto případě ne pro jednotlivé poplatníky, ale pro jednu domácnost.

<sup>90</sup> Vzhledem k příspěvkům státu, lze jako dopočet uplatnit zaplacené příspěvky převyšující 6.000,- Kč.

- 16 140 Kč, jeli poplatník držitelem průkazu ZTP/P;
- 4 020 Kč u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo výcvikem do dovršení věku 26 let (doktorské studium do 28 let).

Daňové zvýhodnění na vyživované dítě může uplatnit ve výši 11 604 Kč poplatník, který v domácnosti vyživuje alespoň jedno dítě a to formou slevy na dani, daňového bonusu, nebo kombinací obojího.

**Zdaňovacím obdobím** pro daň z příjmů fyzických osob je kalendářní rok. Daňové přiznání musí poplatník podat do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (do 31. 3.). Četnost a výše zálohy na daň se stanovuje podle výše poslední známé daňové povinnosti a to buď pololetně (do 150 000 Kč) nebo čtvrtletně. Pokud daňová povinnost nepřekročila 30 000 Kč, zálohy na daň se neplatí.

### 3.2.2 Sociální pojištění

Pojistné sociálního pojištění představuje v České republice největší veřejný příjem. Systém sociálního pojištění se v České republice skládá z několika subsystémů. Patří sem veřejné zdravotní pojištění, které slouží ke krytí výdajů na financování nutné zdravotní péče v rozsahu daném zákonnými pravidly. Nemocenské pojištění, které má nahradit chybějící příjmy osobám krátkodobě neschopným výdělečné činnosti pro nemoc či úraz. Důchodové pojištění, zabezpečující osoby v dlouhodobé nebo trvalé neschopnosti pracovat (stáří, invalidita). Poslední součástí je státní politika zaměstnanosti, která poskytuje ochranu v případech nezaměstnanosti.

Ekvivalentem základu daně je u sociálního pojištění **vyměřovací základ**. Tohoto názvu se užívá, jelikož je využíván nejen pro výpočet sociálního pojistného, ale i pro stanovení velikosti dávky, na kterou má osoba nárok v případě čerpání ze systému sociálního pojištění. Vyměřovací základy se pohybují v ohraničeném intervalu, neboť je stanoven minimální i maximální vyměřovací základ.

**Minimální vyměřovací základ** pro zaměstnance je používán pouze u zdravotního pojištění, který je stejně jako minimální mzda stanoven na 8 000 Kč. U osob samostatně výdělečně činných je používán i pro sociální zabezpečení a je stanoven jako polovina 12násobku průměrné měsíční mzdy za kalendářní rok, tj. 148 440 Kč pro rok 2011. Od roku 2008 byl zaveden pro všechny účastníky sociálního pojištění **maximální vyměřovací základ**, který do roku 2007 existoval jen pro osoby samostatně výdělečně činné. Jeho výše se odvozuje od statisticky sledované průměrné mzdy. V současnosti činí 72násobek průměrné mzdy za kalendářní rok, tj. 1 781 280 Kč pro rok 2011.

**Sazby sociálního pojištění** jsou určeny jako procenta z hrubé měsíční mzdy (resp. vyměřovacího základu). Zaměstnanci jsou povinni odvádět příspěvky na veřejné zdravotní pojištění ve výši 4,5 % a na důchodové pojištění ve výši 6,5 %. Zaměstnavatel pak na veřejné zdravotní pojištění 9 %, nemocenské pojištění 2,3 %, důchodové pojištění 21,5 % a státní politiku zaměstnanosti 1,2 %. Osoby samostatně výdělečně činné, osoby bez zdanitelných

příjmů a státní pojištěnci odvádí příspěvky na veřejné zdravotní pojištění ve výši 13,5 % z vyměřovacího základu. Dále pak 28 % na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti. Pokud se dobrovolně přihlásí k nemocenskému pojištění, odvádí na něj 2,3 %.

### 3.3 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je poměrně mladou daní v moderních daňových systémech. V posledních desetiletích se vedou na teoretické úrovni spory o to, zda je její existence vůbec vhodná či nutná. Vlastníky právnických osob jsou v konečných důsledcích vždy fyzické osoby. Někteří teoretikové jsou tedy toho názoru, že by ji bylo možné odstranit a ponechat zdanění příjmů právnických osob až na okamžik, kdy se tento příjem stane příjmem konečného vlastníka. Argumenty pro její existenci zase například uvádějí, že stanovit základ daně právnických osob je jednodušší a proto jsou i lepší možnosti jeho kontroly. Dále, že zdanění právnických osob umožňuje mnohem dříve dopravit daň z příjmů do veřejného rozpočtu, nebo že právnická osoba má své specifické cíle, které mohou být odlišné od cílů jejich vlastníků a proto zdanění příjmů právnických osob umožňuje ovlivňovat její chování společensky vhodným způsobem.<sup>91</sup>

Význam daně z příjmů právnických osob se postupně snižuje i vzhledem k mobilitě kapitálu v současné globalizované ekonomice. Zvýšená snaha o zdanění kapitálu právnických osob nemusí vést ke zvýšení daňových výnosů, ale spíše k přesunu kapitálu do jiného státu s nižším zdaněním. Z hlediska daňové harmonizace tato daň podléhá koordinaci jen v částech mezinárodního zdanění a rozdělení základů daně mezi více zúčastněných států. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že je tato daň jedním z hlavních nástrojů daňové konkurence mezi státy.<sup>92</sup>

**Poplatníkem daně z příjmů právnických osob** jsou podle § 17 zákona o daních z příjmů osoby, které nejsou fyzickými osobami a organizační složky státu podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění zákona č. 492/2000 Sb. Od daně jsou osvobozeny ústřední banka České republiky a veřejná nezisková zdravotnická zařízení. Opět se zde setkáváme s rozdělením na daňové rezidenty a nerezidenty. **Daňovým rezidentem** je poplatník, který má na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Rezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. **Nerezidentem** je pak poplatník, který má své sídlo mimo území České republiky. Jeho daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Pro účely daně jsou poplatníci dále rozděleni z hlediska účelu jejich založení. Daň z příjmů právnických osob je zaměřena na **podnikatelské subjekty**, tj. ty, které byly založeny za účelem podnikání. Takové osoby podléhají dani veškerými příjmy z činnosti a z nakládání

---

<sup>91</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 83-85.

<sup>92</sup> dtto s. 86-87.



s majetkem. Existuje i řada právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem dosažení zisku, tedy **nepodnikatelské subjekty**. Ty podléhají dani v omezeném rozsahu a mají také odlišná pravidla pro úpravu základu daně.

**Předmětem daně podnikatelských subjektů** jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem poplatníka. Předmětem nejsou zejména příjmy získané darováním a zděděním majetku. **Předmět daně nepodnikatelských subjektů** tvoří příjmy z podnikatelských aktivit, reklam, členských příspěvků a příjmy z nájemného. Dále příjmy z činností vyplývajících z poslání nepodnikatelských subjektů, pokud jsou dosažené příjmy podle jednotlivých druhů činností vyšší než související výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Od daně je osvobozená celá řada příjmů, které jsou taxativně vymezeny v § 19 zákona o daních z příjmů. Mezi **osvobozené příjmy podnikatelských subjektů** patří mimo jiné např. přijaté úhrady družstev za užívání bytů a garáží, příjmy malých vodních elektráren a alternativních energetických zdrojů a to v roce uvedení do provozu a následujících 5 letech. Do osvobozených příjmů nepodnikatelských subjektů pak např. členské příspěvky přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, občanskými sdruženími, politickými stranami a hnutími, vymezené příjmy u registrovaných církví a náboženských společností atd.

Pro zjištění **základu daně** se u právnických osob vychází z výsledku hospodaření před zdaněním. Postup výpočtu daňové povinnosti je znázorněn v následujícím schématu.

**Tabulka 3.3: Určení základu a výpočet daně z příjmů právnických osob**

<b>ÚČETNÍ HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK PŘED ZDANĚNÍM</b>
- příjmy, které nejsou předmětem daně (§18)
+výdaje s těmito příjmy související (§23)
- osvobozené příjmy (§ 19)
+výdaje s těmito příjmy související (§23)
- příjmy, které jsou součástí samostatných základů daně pro zdanění sazbou dle § 36 nebo § 21 odst. 4
+případné výdaje s těmito příjmy související (§23 odst. 4 písm. a, b)
+ výdaje, které nejsou nezbytně nutné na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů
+ /- rozdíl mezi daňovými odpisy a odpisy uplatněnými v účetnictví
- /+ další úpravy dle § 23 zvyšující/snižující výsledek hospodaření
<b>ZÁKLAD DANĚ ČI DAŇOVÁ ZTRÁTA</b>
- <b>odčitatelné položky (§34)</b>
-daňová ztráta (max. 5 zdaňovacích období)
-100 % výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje
-50 % vypořádání vyplacené oprávněným osobám
<b>ZÁKLAD DANĚ SNÍŽENÝ O POLOŽKY ODČITATELNÉ OD ZÁKLADU DANĚ</b>
- hodnota poskytnutých darů dle § 20 odst. 8 (nemohou nepodnikatelské subjekty)
- 30 % ze základu daně upraveného o položky dle § 34 u nepodnikatelských subjektů
Snížený základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)
*sazba daně (§ 21) ve výši 19 % (nebo 5 % u investičních, podílových a penzijních fondů)
<b>DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB</b>
- slevy na dani dle §§ 35, 35a a 35b
<b>DAŇ PO SLEVÁCH (CELKOVÁ DAŇOVÁ POVINNOST)</b>
- zaplacené zálohy (§ 38a)
<b>DOPLATEK/PŘEPLATEK DANĚ</b>

Zdroje: FOJTÍKOVÁ, J. *Daňový systém (distanční studijní opora)*. s. 82.; Z. č. 586/1992 Sb.

### **Daňově uznatelné náklady**

Při transformaci hospodářského výsledku na daňový základ je třeba upravit účetní výnosy a náklady. Aby mohl být účetní náklad uplatněn a považován za náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů musí splňovat požadavky věcné a časové souvislosti nákladu se zdanitelnými příjmy, nutnosti pro dosažení, zajištění a udržení příjmů a zaúčtování v prokázané výši a ve výši stanovené zákonem.

Velmi významným nákladem pro poplatníky daně je **daňové odpisování** dlouhodobého majetku. Využití daňového odpisování není povinné. Poplatník je nemusí vůbec uplatnit, nebo může začátek daňového odpisování posunout či odpisování přerušit. K neuplatnění se poplatník rozhoduje většinou tehdy, kdyby uplatnění odpisů vedlo k daňové ztrátě a nedovolilo by mu uplatnit položky snižující základ daně a slevy na dani v plné výši.

V případě, že poplatník bude chtít daňové odpisování uplatnit, musí se rozhodnout pro rovnoměrné či zrychlené odpisování. Při rovnoměrném odpisování jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny roční odpisové sazby pro první rok a další roky odpisování. Při zrychleném odpisování se v první polovině odpisování majetku odepíše větší část jeho hodnoty v porovnání s druhou. Doba odpisování se podle konkrétní odpisové skupiny pohybuje v rozmezí 3 až 50 let. Odpisovat lze do výše vstupní ceny majetku.

### **Správa daně**

Zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok či účetní období (zdaňovací období nemusí mít vždy 12 měsíců). Výpočet daně musí poplatník uvést v daňovém přiznání, které právnické osoby podávají do konce 3. měsíce po skončení zdaňovacího období, tj. v případě kalendářního roku 31. března. Právnické osoby podléhající povinnému auditu podávají daňová přiznání až do konce 6. měsíce po skončení zdaňovacího období. I u daně z příjmů právnických osob je nutné platit zálohy na daň, jejich výše a periodicita se obdobně jako u fyzických osob stanovuje na základě výše poslední známé daňové povinnosti.

## **3.4 Daň z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Spolu s daní z příjmů patří k nejdůležitějším pilířům české daňové soustavy. V České republice byla zavedena od 1. ledna 1993, kdy nahradila dřívější daň z obrátu a daň dovozní. Na rozdíl od daně z obrátu se daň z přidané hodnoty vybírá na každém stupni výroby a odbytu a postihuje pouze přidanou hodnotu.<sup>93</sup>

Mechanismus daně pracuje se vstupy a výstupy. Vstupy jsou představovány nákupy pro produkci a daň zaplacená v jejich ceně se nazývá daní na vstupu. Výstupy představují prodeje ekonomicky činné osoby a daň z nich vybraná je nazývána daní na výstupu. Daňová povinnost je pak rozdílem mezi sumou daně na výstupu a tzv. odpočtem daně. Odpočet daně je upravená suma daně na výstupu. Pokud je rozdíl kladný, je nazýván vlastní daňovou

---

<sup>93</sup> FOJTÍKOVÁ, J. Daňový systém (distanční studijní opora). MU: Brno, 2008. s. 108.

povinností, kterou je subjekt povinen odvést státu. Je-li záporný, jde o nadměrný odpočet, který představuje nárok subjektu vůči státu.<sup>94</sup>

**Předmětem daně** je podle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty zdanitelné plnění uskutečněné osobou povinnou k dani za úplaty s místem plnění v tuzemsku. Zdanitelným plněním je:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti;
- poskytnutí služby;
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie;
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného státu Evropské unie a to i osobou, která není povinnou k dani;
- dovoz zboží za podmínek daných zákonem o dani z přidané hodnoty.

Zákon taktéž stanovuje, co se za zdanitelné plnění nepovažuje, tedy co je z předmětu daně vyjmutu. Patří sem např. prodej nebo vklad podniku nebo jeho části, pokud se nejedná o hmotný majetek, vydání majetku v restituci a bezúplatné poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu v ceně nižší než 500 Kč, kromě zboží, které je předmětem spotřební daně. Dále není předmětem daně přeúčtování energií, vody a služeb, které plátce pořídil od jiného plátce a neuplatnil při jejich pořízení nárok na odpočet daně anebo je pořídil od neplátce a přijatá úhrada nepřevyšuje částku, za kterou je pořídil.

Pro posouzení zda plnění podléhá dani v tuzemsku či nikoliv je podstatné také místo zdanitelného plnění. Pokud se místo zdanitelného plnění nachází v tuzemsku, pak takové plnění podléhá u plátce dani na výstupu, popřípadě je osvobozeno od daně bez nároku nebo s nárokem na odpočet. Je-li místo plnění mimo tuzemsko daň se podle zákona o dani z přidané hodnoty v České republice neuplatní, ale plátcí může vzniknout povinnost přiznat a zaplatit daň v zemi, kde je místo plnění.

**Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně na vstupu** jsou zpravidla vůči tuzemským osobám. Tato plnění jsou taxativně vyjmenována podle druhu (např. většina finančních a pojišťovacích činností, rozhlasové a televizní vysílání, poštovní služby, výchova a vzdělávání atd.). **Osvobozená plnění s nárokem na odpočet** (podle § 63) jsou převážně poskytována osobám v jiných zemích, včetně států Evropské unie. Patří sem např. dodání zboží do jiného členského státu a vývoz zboží, přeprava osob, dovoz zboží atd.

Daň z přidané hodnoty se týká všech. Různé osoby však existence daně ovlivňuje a zavazuje v jiné míře. Většina lidí (spotřebitelé) je pouze pasivními účastníky procesu výběru daně neboli osobami nepovinnými k dani. Z hlediska výběru daně je však důležitější skupina osob vykonávající ekonomickou činnost, tedy skupina osob povinných k dani. **Plátcem daně** je pak osoba povinná k dani, která je registrována k dani z přidané hodnoty v České republice. Registrace k dani je povinná, pokud obrat osoby povinné k dani překročí tzv. **registrační limit**, který tvoří 1 000 000 Kč za nejvýše 12 kalendářních měsíců po sobě následujících. Plátce daně se musí registrovat u svého místně příslušného finančního úřadu a odvádět daň ze svých zdanitelných plnění. Má také nárok na uplatnění odpočtu daně obsažené v cenách na

---

<sup>94</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 259.

vstupu. Plátcem daně z přidané hodnoty se může z vlastní vůle stát i osoba povinná k dani, která registrační limit nepřekročila. Musí však uskutečňovat plnění, která se zahrnují do obratu. V opačném případě je podle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty osobou osvobozenou od uplatňování daně z přidané hodnoty.<sup>95</sup>

**Základem daně** je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Základ daně zahrnuje i spotřební daň, clo a daň z energií, dotace k ceně, vedlejší související výdaje (např. balné, cena přepravy atd.) poskytované spolu se zbožím a materiál poskytnutý v ceně služby. Naopak se základ daně snižuje o slevu poskytnutou při dodání.

**Sazba daně** je lineární a diferencovaná. Má dvě úrovně – základní sazbu ve výši 20 % a sníženou sazbu ve výši 10 %. Pro zboží i služby se používá základní sazba, pouze u zboží a služeb, které je taxativně vyjmenováno v příloze č. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty se užívá snížená sazba. Ze zboží sem patří například základní potraviny, léky, některé zdravotnické potřeby, knihy, noviny a časopisy, kde reklama nepřesahuje 50 % plochy a další. Mezi služby se sníženou sazbou patří například ubytovací služby, pravidelná přeprava osob, zdravotní a sociální péče, kulturní činnosti a další. Pro zařazení do správné sazby daně je rozhodující zařazení zdanitelného plnění, ke kterému zákon o dani z přidané hodnoty používá klasifikace Harmonizovaný systém a Standardní klasifikace produkce.

V současné době vzhledem k plánované reformě penzijního systému probíhá politická diskuze o sjednocení sazeb daně z přidané hodnoty.

### 3.5 Spotřební daně

Spotřební daně patří mezi nejstarší daně, které vždy pro stát představovaly významný zdroj příjmů. Je jimi zatížen prodej či spotřeba úzké skupiny výrobků z důvodů přínosu pro státní rozpočet, zdravotních či ekologických.<sup>96</sup> Spotřební daně v České republice zatěžují pět skupin tzv. vybraných výrobků. Jedná se o minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky (cigarety, tabák, doutníky a cigarillos). **Předmětem daně** jsou tedy vybrané výrobky na daňovém území České republiky (resp. Evropské unie) vyrobené nebo na daňové území České republiky (resp. Evropské unie) dovezené.

V rámci Evropské unie jsou **spotřební daně harmonizovány** podobně jako daň z přidané hodnoty. Směrnice Evropské unie pevně stanovují předmět spotřebních daní, možnosti osvobození a minimální sazby daně (kterou Česká republika splňuje). V prevenci daňových úniků je harmonizován i vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit. Vzhledem k tomu, že je harmonizována pouze minimální sazba daně, existují mezi jednotlivými členskými státy rozdíly ovlivněné zaměřením produkce daného státu a tradic spotřeby. Proto je uplatňován princip zdanění v zemi spotřeby. Aby nedocházelo k daňovým únikům, je přesně stanoven

<sup>95</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 263-266.

<sup>96</sup> dtto s. 244.

daňový dohled nad pohybem zboží před okamžikem zdanění a využíván princip zajištění daně. Okamžik vzniku daňové povinnosti se liší od okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Vznik daňové povinnosti je spojen s okamžikem výroby produktu. Povinnost daň přiznat a zaplatit se pak váže k okamžiku uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu na území konkrétního státu Evropské unie. V době mezi těmito dvěma okamžiky je výrobek v režimu tzv. **podmíněného osvobození od daně**. To je umožněno využíváním **daňových skladů**, tj. objektů, ve kterých se výrobky vyrábějí, zpracovávají, skladují, přijímají nebo odesílají a které jsou zabezpečeny proti daňovým únikům. Daňový dohled provádí celní orgány a využívají přitom průvodních dokladů a zajištění daně.<sup>97</sup>

Kromě podmíněného osvobození zná daň ze spotřeby i **osvobození trvalé**, které se týká mimo jiné např. minerálních olejů používaných jako pohonné hmoty pro mezinárodní i vnitrostátní leteckou přepravu, mezinárodní vodní přepravu (s výjimkou soukromých rekreačních plavidel), líh používaný jako materiál na výrobu léčiv a potravinářských výrobků a líh obecně denaturovaný. Nárok na osvobození je většinou nutné uplatnit písemně před dnem vydání výrobků uživateli na základě zvláštního povolení Celního ředitelství.

**Plátcí spotřebních daní** jsou zejména provozovatelé daňových skladů, dále pak osoby, které jsou oprávněnými příjemci nebo výrobci vybraných výrobků a také osoby, kterým vznikla povinnost přiznat daň při dovozu zboží. Provozovatelům daňových skladů vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň při uvedení vybraných výrobků do volného oběhu, při ztrátě nebo znehodnocení výrobků či při porušení podmínek podmíněného osvobození od spotřební daně.

Každý plátce spotřebních daní, kterému vznikla u jeho výrobku povinnost přiznat a zaplatit daň, je povinen částku daně zahrnout do ceny výrobku. Velikost spotřební daně je určena velikostí základu daně a sazbou daně. **Základ daně** u spotřebních daní tvoří množství vybraného výrobku a u cigaret také cena pro konečného spotřebitele.

### **Sazby spotřebních daní**

Jednotky množství se odlišují podle skupiny vybraných výrobků. Konkrétní spotřební daň se vypočte vynásobením základu daně příslušnou sazbou a u cigaret součtem dvou složek spotřební daně. Sazby vybraných výrobků jsou pevné a diferencované podle skupin výrobků. V rámci skupin vybraných výrobků jsou sazby dále rozdělené podle různých vlastností výrobků. Sazby daně u cigaret jsou kombinací sazby pevné a valorické, tento systém je doplněn o existenci minimální sazby daně z cigaret v Kč na 1 ks.

### **Daň z piva**

U spotřební daně z piva je sazba rozdělena podle velikosti subjektu, který produkt vyrobil a kterému vznikla daňová povinnost. Velikost pivovarů je dána ročním výstavem piva. Sazba je stanovena v Kč na 1 hektolitr a každé procento extraktu původní mladiny. Daň chrání prostřednictvím snížených sazeb daně malé nezávislé pivovary. Ty jsou v § 82 zákona č.

---

<sup>97</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 244-247.

353/2003 Sb. vymezeny jako pivovary, které jsou právně i hospodářsky nezávislé na jiných a jejichž celková roční produkce je nižší než 200 000 hektolitrů.

**Tabulka 3.4: Vybrané sazby spotřebních daní**

Druh vybraného výrobku	Sazba daně
<b>Lih</b>	
Lih, lihoviny a destiláty	28 500 Kč/hl etanolu
Lih v ovocných destilátech z pěstitelského pálení	14 300 Kč/hl etanolu
<b>Víno</b>	
Vína tichá	0 Kč/hl
Vína šumivá	2 340 Kč/hl
Meziprodukty	2 340 Kč/hl
<b>Minerální oleje</b>	
Motorové benzíny nízkoolovnaté	12 840 Kč/1 000 l
Motorové nafty a petroleje	10 950 Kč/1 000 l

Tabákové výrobky	Sazba pevná	Sazba procentní
Cigarety	1,07 Kč/ks	28 %
Tabák ke kouření a ostatní	1 340 Kč/kg	
Doutníky a cigarillos	1,15 Kč/kus	

Zdroj: Vančurová. Daňový systém ČR 2010. s. 244.

### 3.5.1 Energetické daně

Od roku 2008 jsou v České republice v souladu se směrnicemi Evropské unie podle části 45 až 47 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů uvalovány daně ze spotřeby ekologického charakteru zatěžující energetické produkty a elektřinu. Stejně jako daně spotřební jsou uvalovány jednorázově při prodeji konečnému spotřebiteli. Jejich smyslem je snížení spotřeby energie a tím i emisí CO<sub>2</sub> v souladu s mezinárodními úmluvami. Správu těchto daní vykonávají taktéž celní orgány. **Základem daně** u energetických daní je množství daného média vyjádřené ve fyzikálních jednotkách.

**Tabulka 3.5: Sazby daně z piva (Kč/hl)**

Základní sazba	Malé nezávislé pivovary				
	do 10 000 hl	10 000 až 50 000 hl	50 000 až 100 000 hl	100 000 až 150 000 hl	150 000 až 200 000 hl
32	16	19,20	22,40	25,60	28,80

Zdroj: Vančurová. Daňový systém ČR 2010. s. 251.

### Daň ze zemního plynu

Předmětem daně ze zemního plynu a některých dalších plynů (které před rokem 2008 podléhala dani z minerálních olejů) jsou plyny určené pro pohon motorů, výrobu tepla a další použití (např. pro stacionární motory atp.). Plátcem je osoba dodávající na území České republiky plyn konečnému spotřebiteli. Základem daně je množství plynu v MWh spáleného tepla. Sazby daně jsou pevné na jednotku množství a rozdělené podle účelu použití.

### Daň z pevných paliv

Předmětem daně jsou pevná paliva, zejména tedy černé a hnědé uhlí. Tato paliva podléhají dani, pokud jsou určena nebo nabízena k prodeji nebo použita pro výrobu tepla. Základem daně je množství paliv v GJ spáleného tepla v původním vzorku (jinak 1 t paliva = 33GJ). Sazba daně je stanovena na 8,50 Kč/GJ.

**Tabulka 3.6: Sazby daně ze zemního a dalších plynů**

Účel použití zemního plynu a dalších plynů	Sazba daně
zemní plyn určený pro pohon motorů	0 Kč/MWh <sup>98</sup>
ostatní plyny určené pro pohon motorů	264,80 Kč/MWh
plyn pro výrobu tepla	30,60 Kč/MWh

Zdroj: Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část 45 § 6.

### Daň z elektřiny

Předmětem daně je elektrická energie, plátcem pak dodavatel, který je držitelem povolení k nabytí energetických produktů bez daně a dodává elektřinu konečnému spotřebiteli (bez tohoto povolení). Základem daně je množství elektřiny v MWh, sazba daně pak činí 28,30 Kč/MWh.

## 3.6 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Dělí se na dvě relativně samostatné části a to na daň z pozemků a daň ze staveb.

**Předmětem daně z pozemků** jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí. Z toho jsou vyňaty lesní pozemky, na kterých se nacházejí ochranné lesy a lesy zvláštního určení, vodní plochy s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb, pozemky určené pro obranu státu a v rozsahu půdorysu také pozemky zastavěné stavbami (i v případě, že tyto stavby nejsou předmětem daně ze staveb).

**Osvobození** od daně z pozemků taxativně upravuje § 4 výše uvedeného zákona. Mezi osvobozenými pozemky najdeme např. pozemky ve vlastnictví státu, obcí a krajů. Pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou sloužící církvím, sdružením občanů či obecně prospěšným společnostem. *Obecně lze důvody pro osvobození od daně z nemovitostí shrnout na: veřejně prospěšné využití, ochranu životního prostředí, omezenou možnost využití a vlastnictví určitého typu subjektu.*<sup>99</sup>

**Poplatníkem daně** z pozemku je vlastník pozemku. U pozemku ve vlastnictví státu je poplatníkem organizační složka státu, státní organizace zřízená podle zvláštních právních předpisů či právnická osoba, která má právo trvalého užívání. U pozemků pronajatých je poplatníkem nájemce.

<sup>98</sup> Platí do roku 2011. Do roku 2020 se má sazba postupně zvyšovat na 264,80 Kč/MWh.

<sup>99</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 317

**Základem daně** je skutečná výměra pozemků v m<sup>2</sup> zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období. U pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů je základem cena půdy zjištěná násobením skutečné výměry pozemku v m<sup>2</sup> průměrnou cenou půdy stanovenou ve vyhlášce Ministerstva zemědělství č. 613/1992 Sb. U pozemků hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je základem cena pozemků zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo součin skutečné výměry pozemku v m<sup>2</sup> a částky 3,80 Kč.

Sazba daně z pozemků je odvislá od způsobu využití, umístění a kvality pozemku (viz tabulka níže).

**Tabulka 3.7: Základní sazba daně z pozemků**

Druh pozemku	Sazba daně
orná půda, chmelnice, vinice a zahrady ovocných sadů	0,75 %
trvalé travní porosty, hospodářské lesy a rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb	0,25 %
zastavěné plochy a nádvoří	0,20 Kč/1 m <sup>2</sup>
stavební pozemky	2 Kč/1 m <sup>2</sup>
ostatní plochy	0,20 Kč/1 m <sup>2</sup>

Zdroj: §6 zákona č. 338/ 1992 Sb., o dani z nemovitostí.

Základní sazba daně je dále násobena koeficientem, který je odvislý od počtu obyvatel v dané obci. Jeho rozpětí stanovuje členění koeficientů v ustanovení písmene a) § 6 zákona a pohybuje se od 1,0 v obcích do 1000 obyvatel až po 4,5 v Praze. Tento koeficient mohou obce obecně závaznou vyhláškou zvýšit nebo snížit o jednu až tři kategorie. Koeficient pro Prahu lze zvýšit na 5,0.

**Předmětem daně ze staveb** jsou stavby a byty a nebytové prostory evidované v katastru nemovitostí. Jedná se o všechny stavby (i dočasné) podléhající kolaudaci, kolaudačnímu souhlasu nebo oznámení stavebnímu úřadu. Aby neunikly zdanění díky porušení právních předpisů, jsou do předmětu daně zahrnuty i stavby užívané bez kolaudace.<sup>100</sup>

Do předmětu daně ze staveb nepatří stavby upravující vodní tok, přehrady, stavby vodovodních řadů a vodárenských objektů, kanalizačních objektů, stavby na ochranu před povodněmi, stavby k zavlažování a odvodňování pozemků, stavby rozvodů energií a stavby sloužící veřejné dopravě (silniční, železniční a vodní komunikace).

Od daně je podobně jako u daně z pozemků **osvobozena** celá řada staveb a to z těch samých důvodů, které byly uvedeny výše. Výčet osvobozených staveb je velmi podobný jako u osvobozených pozemků. Patří sem tedy např. Stavby ve vlastnictví státu, krajů, obcí, církví a náboženských společností, stavby sloužící školám, k hromadné přepravě osob atd.

<sup>100</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 314



**Tabulka 3.8: Základní sazba daně ze staveb**

Druh stavby	Sazba daně
obytné domy, byty a nebytové prostory, stavby pro podnikatelskou činnost – zemědělská prvovýroba, lesní a vodní hospodářství	2 Kč/1 m <sup>2</sup>
stavby pro individuální rekreaci, ostatní stavby	6 Kč/1 m <sup>2</sup>
samostatné garáže	8 Kč/1 m <sup>2</sup>
Stavby pro podnikatelskou činnost – průmysl, stavebnictví, doprava, energetika a ostatní zemědělská výroba, ostatní podnikatelská činnost	10 Kč/1 m <sup>2</sup>

Zdroj: § 11 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.

**Základem daně** ze stavby je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m<sup>2</sup> (u bytů a nebytových prostor, pak výměra podlahové plochy v m<sup>2</sup> vynásobená koeficientem 1,2). Sazba daně se liší podle druhu a způsobu využití stavby (viz tabulka výše).

### 3.7 Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí

#### Poplatníci daní

Poplatníkem daně dědické je dědic, který nabytí dědictví nebo jeho část ze závěti či ze zákona, u daně darovací pak nabyvatel (v případě, že se nejedná o osobu s pobytem nebo společnost se sídlem v tuzemsku pak dárce). U daně z převodu nemovitostí je poplatníkem převodce. V případě nabití exekuce, vyvlastnění a podobných situací nabyvatel. Pokud se jedná o výměnu nemovitostí, jsou poplatníky převodce i nabyvatel.

#### Předměty daní

U daně dědické a darovací je předmětem nabytí majetku děděním (resp. bezúplatné nabytí majetku). Majetkem pro účely těchto daní jsou věci nemovité, byty a nebytové prostory a věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české i cizí měně, pohledávky, majetková práva jiné majetkové hodnoty. U daně z převodu nemovitostí je předmětem daně úplatný převod nebo přechod vlastnictví či podílu k nemovitostem.

#### Základy daní

U daně dědické je jí cena majetku nabytého dědicem snižena o prokazatelné dluhy zůstavitele (přecházející na dědice), cenu majetku osvobozenou podle tohoto zákona, přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele, odměnu a hotové výdaje notáře pověřeného soudem k vyřízení dědictví, dědickou dávku prokazatelně zaplacenou jinému státu z nabytí majetku děděním v cizině.

Základem daně darovací je cena majetku snižena o prokázané dluhy a ceny jiných povinností, které se vážou k předmětu daně, majetku osvobozeného podle tohoto zákona a clo a daň placené při dovozu.

Základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, platná v den nabytí nemovitosti nebo cena sjednaná, pokud je vyšší než cena zjištěná.

### **Rozdělení poplatníků do skupin**

Pro účely výpočtu těchto tří daní jsou podle § 11 osoby zařazeny do tří skupin vyjadřujících vztah poplatníka k zůstaviteli, dárci nebo nabyvateli. Do I. skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manželé. Do II. Skupiny patří příbuzní v řadě pobočné (sourozenci, synovci, neteře, strýcové, tety) a osoby, které s nabyvatelem, dárcem nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu 1 roku před převodem nebo smrtí zůstavitele ve společné domácnosti. Do III. Skupiny pak patří ostatní fyzické a právnické osoby.

### **Osvobození od daní**

V případech daní dědické a darovací je osvobozeno veškeré nabytí majetku bez limitu, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině. V případě osob ve třetí skupině jsou u obou daní osvobozeny movité věci osobní potřeby, vklady na účtech v České republice, peněžní prostředky a cenné papíry. Jedná se o osvobození částečné, daň se tedy vybírá pouze z částky nad osvobozený limit, který činí 20 000 Kč. Od daně darovací je u těchto osob dále osvobozeno příležitostné bezúplatné nabytí movitého majetku a jiného majetkového prospěchu, jehož hodnota nepřesahuje 3 000 Kč. U právnických osob je uplatňováno osvobození od daně dědické i darovací, jedná-li se o bezúplatný převod na veřejně prospěšné účely (obdobně i u fyzických osob provozujících školská a zdravotnická zařízení).

U daně z převodu nemovitostí je osvobození poskytováno například při některých prvních úplatných převodech novostaveb, při převodech v souvislosti s rozdělováním a slučováním obcí, s likvidací státních podniků, při některých převodech vlastnictví bytových družstev apod.<sup>101</sup>

### **Sazby daní**

Sazba daně dědické a darovací vychází z klouzavě progresivních stupnic (§§ 12, 13 a 14), stanovených pro každou skupinu obyvatel. Např. pro osoby ve III. skupině začíná sazba při základu daně do 1 mil. Kč na 7 %. V případě daně dědické se výsledná částka ještě násobí koeficientem 0,5. Sazba daně z převodu nemovitostí činí pro osoby ve všech třech skupinách 3 % ze základu daně.

## **3.8 Silniční daň**

Silniční daň upravuje zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Cílem uplatňování daně je vytvoření finančních zdrojů na údržbu, opravy, rekonstrukce a výstavbu silniční sítě, které jsou soustředěny ve Státním fondu dopravní infrastruktury. V České republice je daň zaměřena na osoby využívající motorová vozidla k podnikání. Klasifikace Organizace pro hospodářskou spolupráci a pomoc silniční daň řadí mezi daně nepřímé ze spotřeby, naopak klasifikace Mezinárodního měnového fondu zase mezi daně přímé, majetkové.

**Předmětem daně** jsou silniční motorová vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, používaná k podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti. Bez ohledu na účel

---

<sup>101</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. s. 341.

využívání pak vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená k přepravě nákladů. Do předmětu daně nepatří speciální vozidla užívaná především k pracovním funkcím, která se po silnici pohybují výjimečně (např. zemědělské a lesnické traktory, pracovní stroje).

Od silniční daně jsou **osvobozena** vozidla jednostopá, se třemi koly, nebo vozidla na elektrický a hybridní pohon a dále vozidla na paliva LPG, CNG a E85. V osvobození od daně se dále projevuje veřejný zájem. Jsou tedy osvobozena vozidla složek integrovaného záchranného systému a obecní policie, dále pak vozidla zabezpečující osobní dopravu na vnitrostátních linkách včetně městské hromadné dopravy, atd.

**Základ daně** tvoří u osobních automobilů zdvihový objem válců v motoru v cm<sup>3</sup>, u ostatních vozidel nejvyšší povolená hmotnost v tunách a počet náprav a u návěsů součet největších povolených zatížení náprav v tunách a počet náprav.

**Sazby daně** upravuje § 6 výše zmíněného zákona. Sazby jsou dány absolutními částkami, které jsou diferencované podle druhu vozidel. Jsou stanoveny v roční výši pro každé jednotlivé vozidlo. Sazba může být snížena (např. o 25 % u vozidel určených pro činnost výrobní povahy v rostlinné výrobě) i zvýšená (z ekologických důvodů pro vozidla s datem první registrace do 31. 12. 1989).

Poplatníci daně mohou dále uplatnit ekologicky motivované **slevy na dani**, pokud se vozidlo účastní kombinované dopravy v systému silnice – železnice a silnice – voda. Výše slevy se pohybuje od 25 % (do 60 jízd) do 90 % (více než 120 jízd).

## 4 DAŇOVÝ SYSTÉM ESTONSKÉ REPUBLIKY

Současná podoba daňového systému Estonské republiky byla převážně zformována rozsáhlou daňovou reformou, která proběhla v roce 1994 s cílem transformovat původní socialistickou ekonomiku v moderní a prosperující tržní ekonomiku, přizpůsobit daně novým tržním vztahům v ekonomice a přiblížit daňový systém moderním standardům. Estonsko je v určitých směrech daňové politiky evropským průkopníkem a dalo by se říci i reformátorem. Stěžejním bodem této reformy tak bylo zavedení jednotné sazby daně z příjmů, která vyvolala a dodnes vyvolává debaty jak v Estonsku samotném, tak i v celé Evropě. Další významná reforma pak proběhla v roce 2000, kdy Estonsko upustilo od klasického zdanění příjmů právnických osob a začalo zdaňovat pouze jejich přerozdělovaný zisk. Nejvýznamnějším faktorem ovlivňujícím současnou podobu daňového systému Estonska je jeho vstup do Evropské unie k 1. 5. 2004 a tedy i nutnost řídit se jejími směrnici a nařízeními pro daňovou oblast.

**Tabulka 4.1: Přehled základních statistických charakteristik země za rok 2010**

Charakteristika	Hodnota
Počet obyvatel	1 340 194
Rozloha	45 227 km <sup>2</sup>
Měna	euro <sup>102</sup>
Hrubý domácí produkt	14 500,9 milionů eur
Export	1 087,9 milionů eur
Import	1 175,2 milionů eur
Hrubý domácí produkt na obyvatele	10 800 eur
Ekonomický růst	3,1 %
Míra nezaměstnanosti	16,9 %
Průměrná měsíční mzda	792 eur

Zdroj: Estonský statistický úřad.

### 4.1 Struktura daňového systému Estonské republiky

Daňový systém Estonské republiky je ve srovnání s daňovými systémy ostatních evropských zemí velmi specifický. V oblasti nepřímých a majetkových daní je velmi podobný moderním systémům vyspělých zemí. V oblasti zdanění příjmů je však konstruován zcela odlišně. Nejenže na rozdíl od většiny zemí Západní Evropy Estonsko využívá jednotnou sazbu daně, ale také osvobodilo od daně veškerý příjem právnických osob. Dani z příjmů podléhá pouze rozdělovaný nebo domněle distribuovaný zisk. Na základě srovnání charakteristik daňových systémů (jako např. celkový počet vybíraných daní, počet výjimek a rozdílných přístupů k výpočtu daňové povinnosti atp.) dokonce Světová banka označila Estonsko jako zemi s nejjednodušším daňovým systémem v rámci celé Evropské unie.

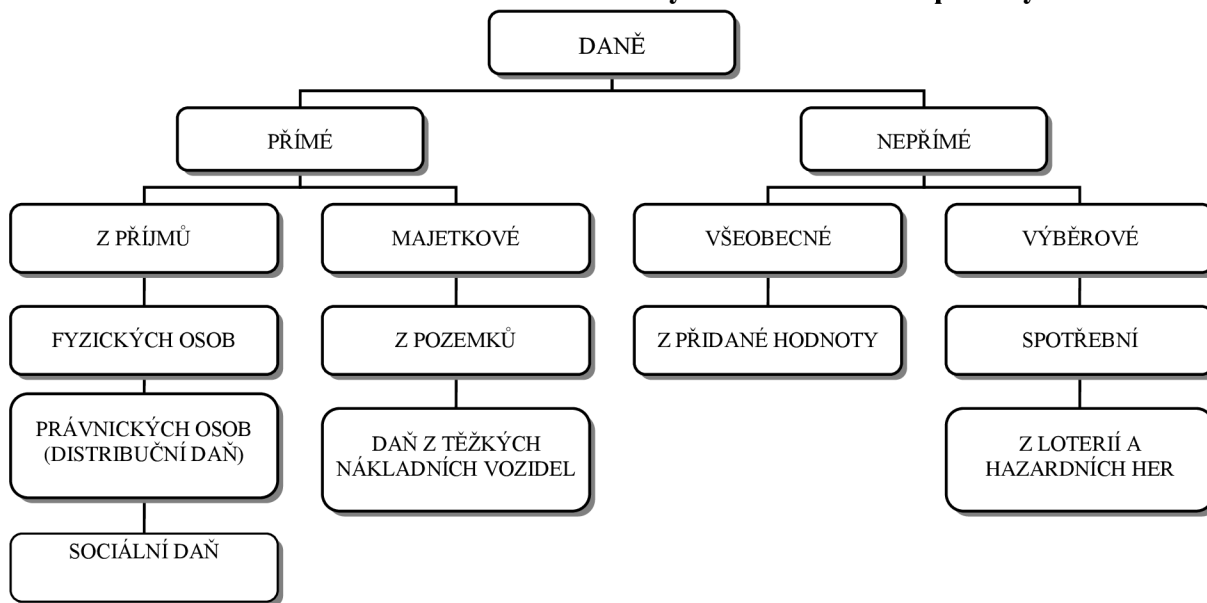
---

<sup>102</sup> Estonsko vstoupilo do eurozóny k 1. 1. 2011. Pevně stanovený kurz Estonské koruny k euru je 15,6466 Estonských korun za 1 euro.

Obecná pravidla estonského daňového systému jsou upravena přímo v estonské ústavě, jejíž text umožňuje ukládat a vybírat daně a poplatky i orgánům územních samospráv. Základním dokumentem, který upravuje daňovou oblast v Estonské republice, je pak **Zákon o zdanění RT I 2002, 26, 150; Maksukorralduse seadus**, který určuje práva, povinnosti a odpovědnost daňových autorit a osob povinných k dani. Dále pak procesní specifika daňových řízení a postupy řešení daňových sporů. Správu daní vykonává Daňový a celní úřad (Maksu- ja Tolliamet).

Daně ukládané státem jsou v rámci Estonské legislativy rozděleny na přímé a nepřímé. Mezi **přímé daně** patří daň z příjmů, sociální daň, daň z pozemků a daň z těžkých nákladních vozidel. Mezi **nepřímé daně** pak patří daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daň z loterií a hazardních her. Daňový systém Estonská dále dotváří cla a místní daně, mezi které patří: daň z prodeje; daň z lodí; daň z reklamy; daň z uzavírek ulic a cest; daň z motorových vozidel; daň ze zvířat a daň ze zábavních služeb. Tyto oblasti však nejsou v této práci vzhledem k jejímu zaměření a rozsahu zpracovány. Strukturu daní ukládaných na centrální úrovni znázorňuje následující obrázek.

**Obrázek 4.1: Struktura daňového systému Estonské republiky**



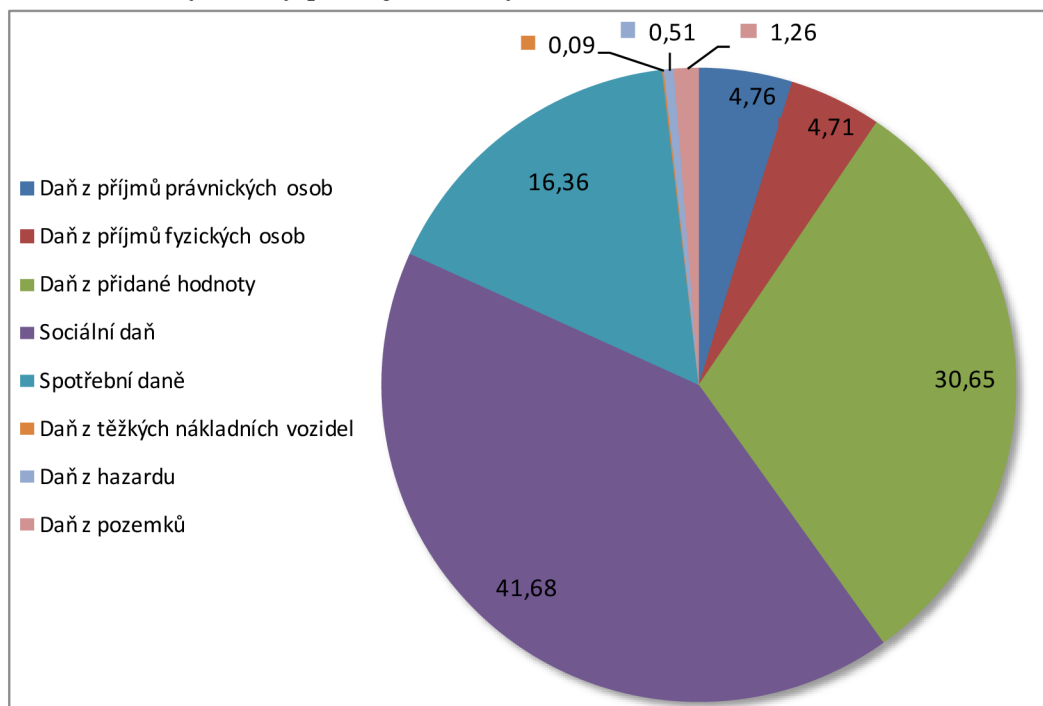
Zdroj: Vlastní konstrukce autora.

**Podíl výnosů jednotlivých daní** na celkových daňových příjmech ilustruje graf 4.1 na následující straně. Největší podíl připadá na sociální daň, následují daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Nejmenší podíl má daň z těžkých nákladních vozidel následovaná daní z loterií a hazardních her a daní z pozemků. Ani příjmové daně nejsou z hlediska podílu na celkových příjmech příliš významné.

**Rozpočtové určení daní** je v případech, kdy daň nenáleží celým svým výnosem státnímu rozpočtu, specifikováno v rámci zákona o příslušné dani. Daň z příjmů odváděná fyzickými osobami plyne z 11,4 % kraji (maakond), ve kterém má poplatník bydliště. Zbývající část a

ostatní odvody daně z příjmů plynou státu. Výnosy spotřební daně náleží státu, 3,5 % z výnosu spotřební daně z alkoholu a tabáku náleží Kulturní nadaci Estonska (Eesti Kultuurkapital). Celý výnos daně z pozemků plyne do rozpočtu příslušného kraje. Rozpočtové určení daně z loterií a hazardních her je vysvětleno v příslušné kapitole. Ostatní daně plynou pouze do státního rozpočtu.

**Graf 4.1: Výnosový podíl jednotlivých daní v Estonsku za rok 2010 (v %)**



Zdroj: Estonský statistický úřad, konstrukce vlastní.

## 4.2 Daň z příjmů fyzických osob

Zdanění příjmů fyzických osob upravuje zákon o dani z příjmů RT I 1999, 101, 903; Tulumaksuseadus.

**Poplatníky daně** jsou všechny fyzické osoby, které zákon dělí do dvou skupin, a to na rezidenty a nerezidenty. **Rezidentem** je fyzická osoba, která má na území Estonské republiky bydliště, nebo osoba, která zde bydliště nemá, avšak zdržuje se na území Estonské republiky alespoň 183 dní v dvanácti po sobě následujících kalendářních měsících. Daňový rezident podléhá dani z příjmů svými celosvětovými příjmy (tzn. jak příjmy z Estonské republiky, tak i příjmy ze zahraničí). Osoby, které nespádají do skupiny rezidentů, jsou **daňovými nerezidenty** a dani podléhají pouze příjmy ze zdrojů na území Estonské republiky.

### 4.2.1 Předmět daně

Je definován v § 12 jako příjmy fyzických osob za zdaňovací období ze všech zdrojů v Estonsku i mimo ně. Jednotlivé skupiny zdaňovaných příjmů vyjmenovávají následující §§

13 až 22. Tyto paragrafy zároveň vymezují i druhy příjmů, které jsou v rámci daných skupin příjmů **od daně osvobozeny**. Do předmětu daně tedy patří:

### **1) Příjmy ze zaměstnání (§ 13)**

Do této skupiny patří veškeré výdělkové výplácené zaměstnanci nebo státnímu zaměstnanci včetně mezd, platů, dalších odměn, náhrad za dovolenou podle § 46 Služebního zákona (RT I 1995, 16, 228; Avaliku teenistuse seadus) a náhrad mzdy v rámci ukončení pracovního poměru. Nemocenské dávky a náhrady za dovolenou vyplácené ze státního rozpočtu. Příjmy vyplácené členovi vedení nebo dozorčí rady danou právnickou osobou za výkon jeho úředních povinností. Příjmy získané na základě smlouvy o poskytování služeb, autorizačních dohod nebo jiných smluv podle závazkového práva.

Do daňového základu patří i kompenzace vyplácené v důsledku pracovního úrazu nebo nemoci z povolání, pokud takové kompenzace nejsou vypláceny v rámci pojištění.

Odstavec (3) § 12 vyjmenovává široké spektrum plateb, náhrad a požitků, které jsou od daně osvobozeny. Z nejdůležitějších uveďme například: náhradu za využívání osobního automobilu zaměstnance k pracovní činnosti vyplácenou zaměstnavatelem do limitu 0,3 eura za kilometr nebo 256 eur za měsíc; náhradu vyplácenou postiženým osobám za užívání motorového vozidla k dopravě do práce v případech, kdy nemohou využít hromadnou dopravu, a to se stejnou limitací jako v předchozím případě; porodné vyplácené zaměstnanci, a to do výše 5/12 základního daňového odpočtu (viz daňové odpočty); úhrady cestovních výdajů, nákladů na ubytování a diet vyplácené zaměstnancům při služebních cestách do výše limitu 77 eur na den při služební cestě v rámci Estonska a 128 eur v případě zahraniční cesty.

### **2) Příjmy z podnikání (§ 14)**

Zdaněny jsou veškeré příjmy z podnikatelské činnosti bez ohledu na čas jejich přijetí. Podnikatelskou činnost definuje odstavec (2) jako nezávislou ekonomickou či profesní činnost osoby, včetně profesní činnosti notářů, soudních zřízenců a tlumočnicků, jejímž cílem je realizace zisku skrze produkci, prodej nebo zprostředkování zboží a služeb nebo jiných činností včetně uměleckých či vědeckých. Za podnikatelskou činnost je možné považovat i některé druhy nájmu a pronájmu majetku specifikovaných v § 16. Naopak se za podnikatelskou činnost nepovažuje převod cenných papírů vlastněných fyzickou osobou.

Osoby samostatně výdělečně činné, které jsou registrovány v obchodním rejstříku, mohou od svého příjmu z podnikání uplatnit daňové odpočty z příjmů z podnikání podle §§ 32 až 35. Výdaje vynaložené před registrací osoby samostatně výdělečně činné mohou být od příjmu z podnikání odečteny, pokud se vztahují k její registraci, nebo k získání potřebných licencí k zahájení podnikatelské činnosti.

### **3) Zisky z převodu majetku (§ 15)**

Tato skupina zdanitelných příjmů zahrnuje zisky z prodeje nebo výměny jakýchkoliv přenositelných a peněžně ocenitelných věcí včetně nemovitostí; movitého majetku; cenných papírů; akcií; vkladů v komanditních, veřejných obchodních a obchodních společnostech; podílových listů investičních fondů; pohledávek; předkupních práv; užívacích práv; hypoték;

obchodních závazků; registrovaných cenných papírů na movité věci a jiných věcných či vlastnických práv.

V případě snížení základního kapitálu obchodních společností, vkladů v komanditních nebo veřejných obchodních společnostech, nebo v případě zpětného odkupu či vrácení akcií nebo vkladů a v jiných podobných případech, je předmětem daně ta část plateb z vlastněného kapitálu, která převyšuje náklady na pořízení podílu (akcie, vkladu). Obdobně je postupováno i v případě příjmů plynoucího z likvidace právnické osoby, ve které má poplatník podíl.

Od daně z příjmů je v rámci této skupiny osvobozeno zejména: dědictví; příjmy z převodu movitého majetku v osobním užívání; vrácený majetek v rámci reformy vlastnictví (restituce).

#### **4) Příjmy z nájemného a licenčních poplatků (§16)**

V rámci této skupiny jsou definovány příjmy z nájmu a pronájmu nemovitostí, movitého majetku a duševního vlastnictví, které spadají do předmětu daně. Daň je tedy uvalena na příjmy z nájmu či pronájmu nemovitostí, movitého majetku či jejich částí a na úplaty za zatížení nemovitostí přednostním právem, právem užívání, právem osobního užívání nebo reálným břemenem.

Z oblasti duševního vlastnictví dochází ke zdanění poplatků za možnost užívat autorská práva k literárním, uměleckým nebo vědeckým dílům (včetně kinematografických filmů a videí, záznamů rozhlasových nebo televizních programů či počítačových programů) a poplatků za právo na užívání patentu, ochranné známky, průmyslového vzoru nebo užitého vzoru, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu. Předmětem daně jsou i poplatky za převod práva užívat výše uvedené duševní vlastnictví.

Zdaněny jsou i poplatky za právo na užívání průmyslových, obchodních nebo vědeckých zařízení či informací týkajících se průmyslových, obchodních nebo vědeckých zkušeností i poplatky za převod práva k jejich užívání.

#### **5) Úroky (§ 17)**

Tato skupina příjmů zahrnuje veškeré úroky nabíhající z úvěrů, cenných papírů, nebo jiných dluhových cenných papírů, a to včetně částek vypočtených na základě dluhových cenných papírů, o které jsou původní dluhové cenné papíry navýšeny. Za úroky nejsou považovány částky splatné v případě zpoždění platby, nebo jiného plnění závazku.

Daň z příjmů není účtována u úroků vyplácených fyzickým osobám úvěrovými institucemi (bankami), které mají sídlo ve smluvním státě Dohody o Evropském hospodářském prostoru, nebo u úroků vyplácených skrze nebo na účet stálé provozovny nerezidentní úvěrové instituce nacházející se v některém ze smluvních států Dohody o Evropském hospodářském prostoru.

#### **6) Příjmy z dividend (§ 18)**

Daň je ukládána na všechny dividendy a jiné způsoby rozdělování zisku obdržené rezidentní fyzickou osobou od zahraničních právnických osob v peněžní i nepeněžní formě. Daň není ukládána na dividendy, ze kterých byla daň z příjmů na podílu ze zisku, na základě kterého je dividenda vyplácena, zaplácena nebo sražena v zahraničí. Dividenda je v odstavci (2)



definována jako platba, která je vytvářena z čistého zisku nebo nerozděleného zisku z předešlých let na základě usnesení příslušného orgánu právnické osoby a příjemcova podílu v právnické osobě.

Pokud je rezidentní fyzická osoba akcionářem, nebo členem organizace či sdružení osob nebo spolujednatel aktiv, které nemají statut právnické osoby, je daň z příjmů ukládána na čistý zisk daného subjektu. Výplaty obdržené při snižování základního kapitálu společnosti, nebo při zpětném odkupu akcií či likvidaci právnické osoby, jsou zdaňovány podle § 15.

#### **7) Výživné, důchody, stipendia, granty, dávky, ceny a výhry v loteriích (§ 19)**

Do předmětu daně patří důchody; dávky včetně dávek obdržených na základě Zákona o rodičovském příspěvku (RT I 2003, 82, 549; Vanemahüvitise seadus); stipendia a granty; kulturní, sportovní a vědecké ceny; výhry v loteriích; náhrady a diety vztahující se k sportovnímu nasazení nebo náhrady a diety vyplácené uměleckými sdruženími umělcům v rámci služebních cest souvisejících s jejich tvůrčí činností. Zdanění podléhá i výživné náležející fyzické osobě na základě rozhodnutí soudu nebo notářsky ověřené či certifikované dohody podle Zákona o rodinném právu (RT I 2009, 60, 395; Perekonnaseadus).

Od daně jsou v rámci této skupiny osvobozena: stipendia a granty vyplácené podle zákona či ze státního rozpočtu a dávky vyplácené podle zákona, kromě stipendií, grantů a dávek vyplácených ve spojení s podnikáním, zaměstnáním nebo členstvím ve vedení či dozorčí radě právnické osoby; mezinárodní a státní kulturní, vědecké a sportovní ceny schválené vládou; obdržené dary; některé loterijní výhry.

#### **8) Pojistná odškodnění a platby z penzijních fondů (§§ 20 a 21)**

Předmětem daně jsou nemocenské dávky vyplácené při dočasné pracovní neschopnosti, podpora v nezaměstnanosti a částky vyplácené pojištěnci nebo oprávněné osobě na základě smlouvy o životní pojistce s investičním rizikem do 12 let od jejího vzniku, u které byl uplatněn daňový odpočet zaplaceného pojistného.

Zdaněny jsou dále i výplaty z povinného penzijního pojištění držiteli podílového listu nebo jeho právnímu následníkovi a výplaty pojištěnci na základě pojistné smlouvy podle Zákona o penzijních fondech (RT I 2001, 79, 480; Kogumispensionide seadus). Dále výplaty z doplňkového penzijního pojištění držiteli podílového listu nebo jeho právnímu následníkovi na základě pojistné smlouvy na doplňkové penzijní pojištění. Přičemž výplaty z penzijního pojištění a dobrovolného penzijního pojištění jsou zdaňovány 10% srážkovou daní v případech: výplat pojištěnci po dovršení 55 let věku, ale ne dříve než 5 let od uzavření smlouvy; výplat pojištěnci v případě jeho trvalé pracovní neschopnosti; výplat v případě likvidace pojišťovny nebo penzijního fondu.

Od daně z příjmů je v rámci této skupiny osvobozena penze pravidelně vyplácená pojištěnci na základě pojistných smluv uvedených výše po dovršení 55 let věku nebo v případě jeho trvalé pracovní neschopnosti za podmínky, že je ve smlouvě stanoveno, že budou takové dávky vypláceny ve stanovené či vzrůstající výši alespoň každé tři měsíce až do smrti pojištěnce. Dále pak odbytné vyplácené při ukončení životní pojistky; výplata pojistného

odškodnění na základě životní pojistky nebo pojistné smlouvy o doplňkovém penzijním pojištění v případě smrti pojištěnce a výplaty ostatních pojistných odškodnění, které nejsou v paragrafech 20 a 21 specifikovány.

#### **9) Příjem právnických osob se sídlem v území s nízkou daňovou sazbou (§ 22)**

Dani z příjmů fyzických osob podléhá i příjem právnických osob se sídlem v území s nízkou daňovou sazbou (definováno v § 10, jako cizí země s velmi nízkou nebo žádnou sazbou ukládanou na zisk právnických osob), které jsou ovládané estonskými rezidenty, a to bez ohledu na to, zda právnická osoba zisk mezi poplatníky daně rozdělila nebo ne.

Právnická osoba je považována za ovládanou estonskými rezidenty, pokud jedna nebo více estonských fyzických osob vlastní alespoň 50% podíl akcií, hlasů nebo nároků na zisk dané právnické osoby. Příjem takto ovládané zahraniční právnické osoby je považován za zdanitelný, pokud konkrétní poplatník daně z příjmů fyzických osob vlastní alespoň 10% podíl v dané společnosti.

Předmětem daně je pak část hrubého příjmu zahraniční právnické společnosti v poměru odpovídajícímu podílu poplatníka daně v této společnosti. Ten má pak právo uplatnit výdaje spojené s podnikatelskou činností zahraniční právnické osoby ze zdanitelného příjmu této osoby podle §§ 32 až 35, a to v poměru odpovídajícímu jeho podílu v dané právnické osobě.

#### **4.2.2 Daňové odpočty z příjmů rezidentních fyzických osob**

Tyto odpočty mohou uplatňovat všechny rezidentní fyzické osoby a také fyzické osoby, které jsou rezidenty jiných členských států Evropské unie, za předpokladu, že nejméně 75 % svých zdanitelných příjmů za zdaňovací období získali ze zdrojů v Estonsku a podávají zde daňové přiznání (dále jen poplatník).

Odpočty jsou stanoveny buď pevnou částkou, nebo mají stanovený maximální limit vyjádřený v procentech celkových příjmů poplatníka za zdaňovací období snížené o ostatní odpočty. Daňové odpočty definované v §§ 25 až 27 jsou také v § 28 omezeny pevným limitem 3 196 eur v jejich součtu za zdaňovací období a proporčním limitem 50 % celkových příjmů poplatníka za zdaňovací období po snížení o odpočty související s podnikáním.

Do daňových odpočtů z příjmů rezidentních fyzických osob tedy patří:

##### **Základní daňový odpočet (§ 23)**

Představuje základní odpočitatelnou položku od příjmů rezidentní fyzické osoby za zdaňovací období. Její výše je od 1. 1. 2011 stanovena na 1 728 eur. Při splnění určitých podmínek může daňový poplatník uplatnit tzv. zvýšený základní odpočet.

Prvním takovým případem je zvýšený základní daňový odpočet při péči o dítě, který může uplatnit rodič, zákonný zástupce nebo jiná osoba pečující o dítě ve smyslu Zákona o rodině, pečující o alespoň dvě nezletilé děti ve věku do 17 let. Zvýšený základní daňový odpočet lze v daném zdaňovacím období uplatnit za každé dítě do 17 let věku, počínaje druhým dítětem. Odpočet je uplatnitelný od roku, kdy se dítě narodí, nebo je ustanoven jeho opatrovník, nebo

vznikne vyživovací povinnost, a to až do 17 let věku dítěte, pokud je zdanitelný příjem dítěte nižší než základní sleva za zdaňovací období.

Zvýšený základní daňový odpočet může také uplatnit poplatník pobírající penzi vyplácenou smluvním státem Dohody o Evropském hospodářském prostoru; povinně kapitálově krytou penzi podle právních předpisů tohoto státu, nebo důchod podle smlouvy o sociálním zabezpečení, a to ve výši obdržených důchodů, ne však více než 2 304 eur za zdaňovací období.

Poslední možností uplatnění zvýšeného základního odpočtu vzniká pokud, poplatník obdrží odškodnění za pracovní úraz nebo nemoc z povolání, a to ve výši obdržené náhrady, ne však více než 768 eur za zdaňovací období. Tuto zvýšenou základní slevu však nemůže fyzická osoba uplatnit, pokud je náhrada vyplacena jako pojistné plnění.

### **Výživné (§ 24)**

Poplatník má nárok od svých zdanitelných příjmů odečíst výši výživného, které zaplatil během zdaňovacího období, pokud je toto výživné předmětem daně z příjmů podle § 19, nebo se jedná o částky vyplacené k uspokojení nároků na výživné, které byly převedeny státu.

### **Úroky z úvěru na bydlení (§ 25)**

Poplatník má nárok od svých zdanitelných příjmů odečíst úroky z úvěru nebo finanční půjčky, kterou získal za účelem nabytí vlastnictví domu a bytu nebo pořízení pozemku pro stavbu rodinného domu, které zaplatil během zdaňovacího období úvěrové instituci registrované v některém ze smluvních států Dohody o Evropském hospodářském prostoru. Za takovou akvizici se pokládá i výstavba, rozšíření a rekonstrukce stavební práce<sup>103</sup> ve smyslu Stavebního zákona (RT I 2002, 47, 297; Ehitusseadus) a výměna či úprava inženýrských sítí, změna dispozice nebo technické zhodnocení budovy na základě stavebního povolení nebo projektové dokumentace. Nelze současně uplatnit odpočet úroků z úvěru nebo finanční půjčky na pořízení více domů či bytů.

### **Výdaje na vzdělávání (§ 26)**

Poplatník má nárok od svých zdanitelných příjmů odečíst náklady na vzdělávání sebe nebo vzdělávání osoby mladší 26 let specifikované v § 101 Zákona o rodinném právu, pokud jsou hrazeny vzdělávající se osobou nebo jejím zákonným zástupcem.

Výdaje na vzdělávání jsou odpočitatelné, pokud studium probíhá ve vzdělávacích institucích zřízených státem nebo místní samosprávou, na veřejných vysokých školách, na soukromých školách, které jsou držiteli akreditace pro daný studijní program a které jsou zaregistrovány v Estonském vzdělávacím informačním systému (Eesti Hariduse Infosüsteemis), nebo mají právo poskytovat vyšší vzdělání. Stejně tak jsou výdaje uznatelné,

---

<sup>103</sup> Termín „stavební práce“ je definován v § 2 Stavebního zákona jako věc, která je výsledkem lidské činnosti, a která je spojena se svým podloží. Dělí se na budovy a inženýrské stavby.

pokud studium probíhá v zahraničních vzdělávacích institucích s rovnoprávným postavením s výše uvedenými.

Výdaje na vzdělávání, jež vzdělávající se osoba hradí ze stipendia nebo grantu, které jsou osvobozeny od daně z příjmů, nemohu být od příjmů fyzické osoby odečteny.

### **Dary (§ 27)**

Poplatník má nárok od svých zdanitelných příjmů odečíst dary, které poskytl během zdaňovacího období neziskovým či církevním organizacím; institucím sociální péče, vědeckým, kulturním, sportovním či vzdělávacím institucím zřizovaných státem nebo místní samosprávou; správě chráněné krajinné oblasti či veřejné vysoké škole. Dary lze odečíst až do výše 5 % příjmů poplatníka snížených o ostatní daňové odpočty. Dary mohou mít jak peněžní tak i nepeněžní formu. V případě nepeněžitých darů, jsou tyto oceněny tržní cenou. Pokud má dar podobu prodeje nemovitosti za zvýhodněnou cenu, je pro účel této daně ohodnocen jako rozdíl mezi zvýhodněnou a tržní cenou nemovitosti. Služby, které jsou poskytovány bezplatně nebo za cenu nižší než tržní nejsou považovány za dar a není tedy možné odečíst jejich hodnotu od příjmů poplatníka.

### **Pojistné a akvizice podílových listů penzijních fondů (§ 28)**

Poplatník má nárok od svých zdanitelných příjmů za zdaňovací období odečíst:

- Tu část pojistného zaplaceného pojistiteli, který je držitelem licence k provozování své činnosti vydané smluvním státem Dohody o Evropském hospodářském prostoru, v rámci smlouvy o doplňkovém penzijním pojištění, která splňuje podmínky § 63 Zákona o penzijních fondech (RT I 2001, 79, 480; Kogumispensionide seadus), nebo podobných pojistných smluv, jejichž účelem je zajistit výplatu pojistné částky jako penze.
- Výdaje vynaložené na získání podílových listů dobrovolného penzijního připojištění v rámci Estonska nebo smluvních států Dohody o Evropském hospodářském prostoru fungujícího na principech popsanych v zákoně o penzijních fondech.

Tyto odpočty mohou dosáhnout maximální výše 15 % příjmů poplatníka za zdaňovací období, snížených o ostatní daňové odpočty.

### **Daňové odpočty z příjmů z podnikatelské činnosti (§§ 32 až 35)**

Všechny certifikované výdaje spojené s podnikáním vynaložené poplatníkem během zdaňovacího období lze odečíst od poplatníkových příjmů z podnikání. Za výdaje spojené s podnikáním se považují takové výdaje, které byly vynaloženy za účelem dosažení zisku ze zdanitelné podnikatelské činnosti, nebo byly nezbytné pro udržení či rozvoj podnikatelské činnosti a jejich vztah k této činnosti je jasně odůvodnitelný. Pokud se výdaje vynaložené poplatníkem vztahují k podnikání pouze částečně, lze odečíst jen tu část, která se týká čistě podnikatelské činnosti.

Osoba samostatně výdělečně činná může, kromě výše uvedených odpočtů, dodatečně odečíst až 2 877 eur za zdaňovací období ze zisků, které jí plynou z prodeje nezpracovaných zemědělských produktů, které vyprodukovala nebo dřeva získaného z jí náležícího pozemku.

V § 34 je stanoven výčet nákladů, které nelze od příjmů z podnikání odečíst. Jedná se zejména o pokuty, penále a výdaje, které upravuje jiná část zákona.

Pokud celková výše daňových odpočtů z příjmů z podnikatelské činnosti převyší příjmy z podnikání za zdaňovací období, odečte se část ve výši příjmů. Zbylá část představuje daňovou ztrátu, kterou může poplatník přenést až do sedmi následujících zdaňovacích období. V případě stejného scénáře v dalších obdobích může být daňová ztráta kumulována. Vždy je však potřeba dodržovat časovou souslednost a ta část daňové ztráty, která je přenášena déle než sedm zdaňovacích období propadá.

### 4.2.3 Postup výpočtu daňové povinnosti

Konstrukce daně z příjmů je v zásadě velmi jednoduchá. Stejně tak je relativně jednoduchý i postup výpočtu daně. Prvním krokem pro určení daňové povinnosti je stanovení zdanitelných příjmů fyzické osoby, tedy základu daně. Ten získáme součtem příjmů poplatníka uvedených v §§ 13 až 22.

Následuje snížení takto získaného základu daně o možné daňové odpočty podle §§ 23 až 28. Základní daňový odpočet a výživné lze odečíst bez limitu. Výše následujících odpočtů je však již omezena. Skupinu odpočtů skládající se z úroků z úvěru na bydlení, výdajů na vzdělávání a darů, je nutné samostatně sečíst a porovnat se stanoveným limitem. Pokud suma těchto odpočtů převyšuje limit, lze je odečíst pouze do výše limitu. Poslední možnou skupinu odpočtů představuje pojistné a akvizice podílových listů penzijních fondů. Tu lze odečíst až do výše 15 % příjmů poplatníka snížených o ostatní odpočty.

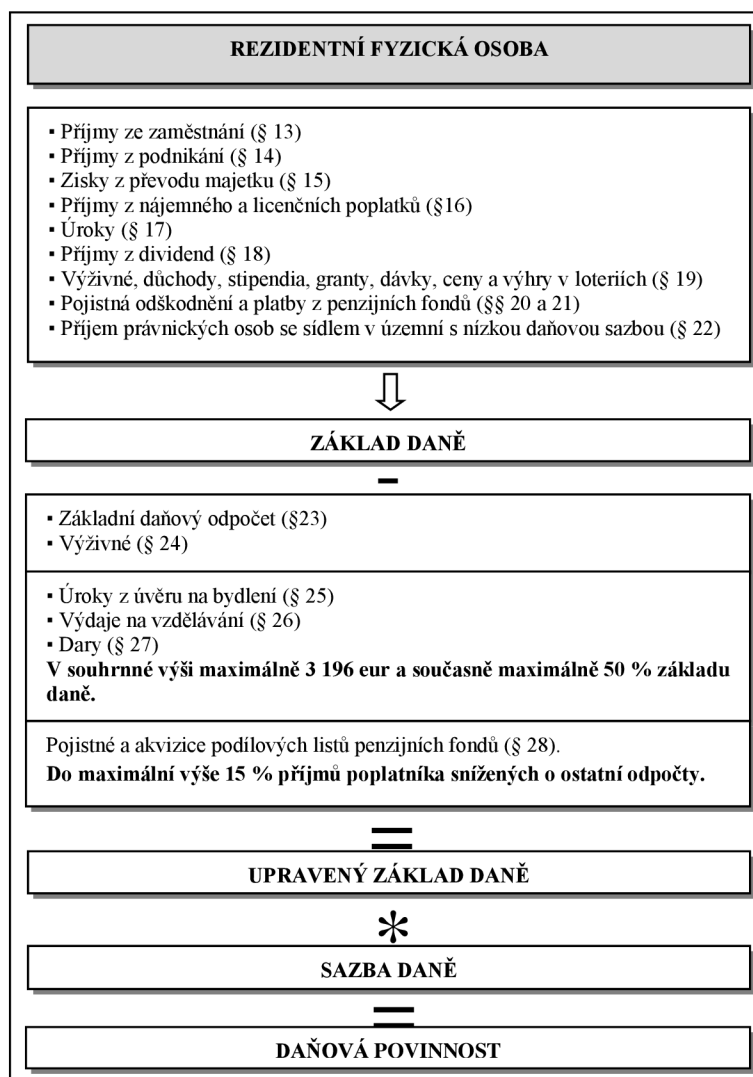
Úpravou základu o daňové odpočty získáme upravený základ daně. Ten vynásobíme sazbou daně a získáme tak výslednou daňovou povinnost. Tu už nelze dalšími prostředky snižovat, zákon o dani z příjmů totiž v Estonsku nezná žádné slevy na dani. Proces výpočtu přehledně zachycuje schéma 4.1 na následující straně.

V případě, že je poplatníkem osoba samostatně výdělečně činná registrovaná v obchodním rejstříku, je postup stanovení daňové povinnosti mírně odlišný. Rozdíl je v postupu, kterým se stanovuje základ daně. Probíhá na stejném principu, pouze příjmy z podnikání stojí vedle ostatních. Takovýto poplatník si totiž od nich může odečíst daňové odpočty podle §§ 32 až 35 a ztrátu z předešlých let. Schéma pro výpočet daňové povinnosti těchto poplatníků uvádím v zájmu zachování celistvosti textu v příloze D na konci této práce.

**Sazba daně** je již od 1. ledna 1994 jednotná. Z původních 26 % byla postupně snižována a od roku 2008 je stanovena na úrovni 21 %. Převažující sazba srážkové daně používané u některých příjmů je 10 %.

**Zdaňovacím obdobím** fyzických osob je kalendářní rok. Daňové přiznání musí poplatník podat do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (tj. do 31. 3.). Po podání daňového přiznání musí být konečná daňová povinnost zaplacená nejpozději do 1. Července.

**Schéma 4.1: Schéma výpočtu daňové povinnosti daně z příjmů fyzických osob v Estonsku**



Zdroj: Vlastní konstrukce.

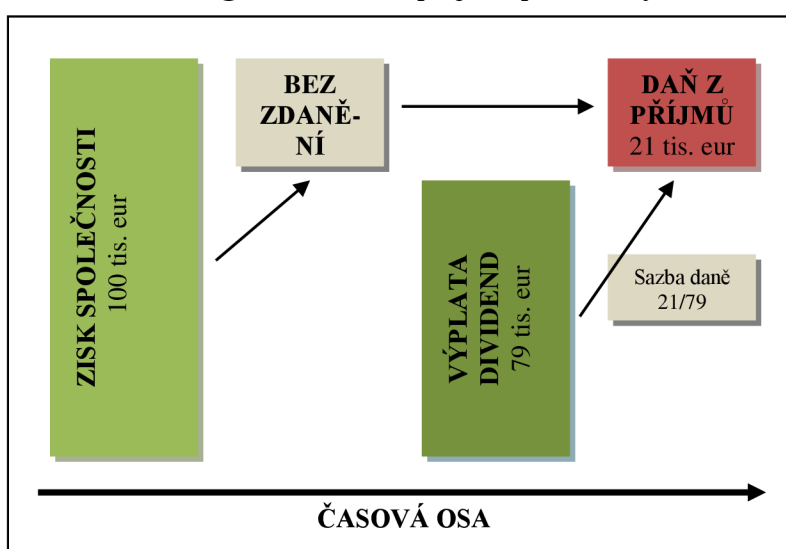
### 4.3 Daň z příjmů právnických osob

Zdanění příjmů právnických osob probíhá také na základě Zákona o dani z příjmů. Právnické osoby jako takové však v Estonské republice nepodléhají dani ze zisku firem v klasickém pojetí, ale dani z distribuovaných zisků, včetně transakcí, které jsou považovány za skrytou distribuci zisku (tzv. domněle distribuovaný zisk). To znamená, že dani podléhá celosvětový příjem rezidentní společnosti, ale není zdanitelný v momentě, kdy ho společnost získá. Dochází pouze ke zdanění rozdělovaného zisku. Ostatní příjmy jsou tak od daně osvobozeny. Pro názornost, je tento přístup ilustrován na obrázku 4.4 na následující straně. Cílem zavedení tohoto způsobu zdanění je podpora podnikání a akcelerace ekonomického růstu skrze uvolnění příjmů společností k jejich dalšímu rozvoji.

## Poplatníci daně

I v případě daně z příjmů právnických osob je rozlišováno mezi rezidenty a nerezidenty. Právnické osoby jsou považovány za **rezidenty**, pokud byly založeny v Estonsku a podle estonského práva. Patří sem tedy: akciové společnosti (aktsiaselts); společnosti s ručením omezeným (osaühing); veřejné obchodní společnosti (täisühing); komanditní společnosti (usuldasühing); družstva (tulundusühistu); nadace (sihtasutus); neziskové organizace (mittetulundusühing) a veřejnoprávní subjekty. Za rezidenty jsou také považovány Evropské společnosti či Evropská sdružení, pokud mají v Estonsku svá sídla. Za **nerezidenty** jsou považovány všechny ostatní společnosti. Ty jsou pak zdaňovány podle práva státu, kterého jsou rezidenty, a to podle smluv o zamezení dvojího zdanění.

Schéma 4.2: Schéma fungování daně z příjmů právnických osob v Estonsku



Zdroj: Estonian Taxes and Tax Structure. URL: <<http://www.fin.ee/doc.php?81596>>.

**Základ daně** je vymezen taxativním výčtem skupin příjmů právnických osob v § 1. Charakteristiky a upřesnění jednotlivých skupin pak uvádí §§ 48 až 53. Do základu daně z příjmů právnických osob tedy patří:

- dividendy a veškeré rozdělování zisku v peněžní i nepeněžní formě;
- úpravy zisku;
- mimoplatové výhody vyplácené zaměstnancům zaměstnavatelem;
- část podílu na likvidačním zůstatku a snížení základního kapitálu, která převyšuje výši vkladu do vlastního kapitálu společnosti;
- dary;
- náklady na reprezentaci;
- náklady nesouvisející s podnikáním (pokuty, penále, úroky z prodlení atp.).

Některé z těchto příjmů mají svoje specifika. Mimoplatové výhody jsou zdaněny na úrovni zaměstnavatele a na úrovni zaměstnance jsou osvobozeny. Dary lze zdaňovat buď u dárce, pak jsou u příjemce od daně osvobozeny. Nebo se stávají zdanitelným příjmem příjemce daru,

který z nich odvádí srážkovou daň. Dary poskytnuté nevýdělečným organizacím, nemocnicím a jiným státním institucím nepodléhají dani do limitů 3 % ze splatné sociální daně za kalendářní rok nebo 10 % výročního zisku. Náklady na reprezentaci jsou osvobozeny do limitů 32 eur měsíčně a 2 % z celkové částky sociální daně za daný měsíc.

#### **Daňově uznatelné náklady a daňová ztráta**

Vzhledem ke specifickému systému zdanění právnických osob, nejsou v zákoně o daních z příjmů definovány daňově uznatelné a daňově neuznatelné náklady. Právnické osoby tak nemohu snižovat daňový základ o žádné odpisy, rezervy, opravné položky a další odpočty. Ze stejného důvodu nebere legislativa v potaz ani ztrátu právnické osoby. Jelikož je zdaňováno pouze rozdělení zisku, nemá ztráta pro daňové účely žádný význam. Distribuovaný zisk podléhá dani i v případě, že společnost vykazuje účetní ztrátu.

**Postup výpočtu daňové povinnosti** je vzhledem k výše popsaným specifikům estonské úpravy daně z příjmů ve srovnání s klasickými přístupy k zdanění příjmů právnických osob velice prostý. Nejprve sečteme veškeré částky, které jsou předmětem daně, takto získaný základ daně podělíme koeficientem 0,79 a výslednou částku vynásobíme sazbou daně.

**Sazba daně** je v současnosti stanovena ve výši 21 % a do budoucna se počítá s jejím dalším snižováním. Vynásobení daně koeficientem nahrazuje dřívější úpravu sazby daně v zákoně, která byla stanovena zlomkem ve výši 21/79 čisté hodnoty distribuovaného zisku.

**Zdaňovacím obdobím** je kalendářní měsíc. Poplatníci musí podat daňové přiznání a zaplatit daň do desátého dne kalendářního měsíce následujícího po zdaňovacím období.

## **4.4 Sociální daň (Sotsiaalmak)**

Příspěvky na sociální pojištění jsou v Estonsku řešeny formou sociální daně, kterou upravuje Zákon o sociální dani RT I 2000, 102, 675; Sotsiaalmaksuseadus. Jedná se o nejvýznamnější estonskou daň z hlediska podílu na celkovém výnosu daní.

Sociální daň a její účel jsou definovány v § 1 jako finanční závazek uložený daňovým poplatníkům za účelem vytvoření příjmu státního rozpočtu nutného k zabezpečení fungování penzijního pojištění a státního zdravotního pojištění a to v částkách a termínech stanovených tímto zákonem.

**Předmětem daně** jsou podle § 2:

- mzdy a ostatní odměny vyplácené zaměstnancům peněžní formou;
- mzdy a ostatní odměny vyplácené státním zaměstnancům (kteří jsou pro účely tohoto zákona specifikováni v zákoně o veřejné správě (RT I 1995, 16, 228; Avaliku teenistuse seadus);
- odměny vyplácené členům managementu a dozorčích rad právnických osob podle § 9 zákona o dani z příjmů;
- obchodní příjmy osob samostatně výdělečně činných po odpočtech souvisejících s podnikáním, které umožňuje zákon o dani z příjmů;



- odměny vyplácené fyzickým osobám na základě smluv o službách, autorizačních dohodách nebo smlouvách podle závazkového práva;
- sociální výhody ve smyslu určeném v zákoně o dani z příjmů vyjádřených v peněžních jednotkách a daň z příjmů ze sociálních výhod;
- dávky vyplácené v nezaměstnanosti.

Sociální daň je zaměstnancům, státním zaměstnancům i osobám samostatně výdělečně činným vyměřována na základě příjmů za konkrétní měsíc. Pro všechny je však § 2 také stanoven **minimální vyměřovací základ** daně, ve výši minimální měsíční mzdy, která pro rok 2011 činí 278,02 eura. Pro osoby samostatně výdělečně činné je také stanoven **maximální vyměřovací základ**, a to ve výši patnáctinásobku měsíční minimální mzdy za měsíc. Osoby samostatně výdělečně činné jsou však zdaňovány za kalendářní rok, maximální vyměřovací základ tak tedy pro rok 2011 činí 50 043,60 eura ( $15 * 12 \text{ měsíců} * 278,02 = 50\,043,60$ ).

**Poplatníky daně** jsou podle § 4: rezidentní právnické osoby; fyzické osoby; nerezidentní osoby, které mají v Estonsku trvalé zastoupení, nebo které v Estonsku provádí platby specifikované v předmětu daně; státní správa a samospráva.

Zákon také v § 6 stanovuje zvláštní případy, kdy sociální daň platí stát nebo samospráva za určité osoby. Patří sem například: osoby pobírající dávky v nezaměstnanosti či sociální dávky; rodiče na mateřské dovolené; odvedenci povinné vojenské služby v Obráných silách Estonska atp.

**Sazba daně** platná od 19. 6. 2002 podle § 7 činí 33 % z daňového základu. Pro osoby, kterým jsou vypláceny sociální dávky nebo dávky z pojištění v nezaměstnanosti, činí sazba daně z těchto příjmů 13 %.

**Zdaňovací období** je kalendářní měsíc, v případě osob samostatně výdělečně činných pak kalendářní rok. Poplatník je povinen daň uhradit do desátého dne měsíce následujícího po zdaňovacím období. Osoby samostatně výdělečně činné, platí daň v čtvrtletních zálohách.

Daň se neplatí na úrovni zaměstnavatele a zaměstnance jako v České republice, ale pouze na úrovni zaměstnavatele. Rozpočtové určení daně platné od 1. 1. 1999 rozděluje výnos daně mezi Fond státního zdravotního pojištění a Fond penzijního pojištění. Ze sazby daně ve výši 33 % tedy 13 % připadá fondu státního zdravotního pojištění a 20 % fondu důchodového pojištění. Pojistné pro účely nezaměstnanosti jsou povinni platit zaměstnavatelé a zaměstnanci ze mzdy zaměstnance. Příspěvek činí 0,5 %. Stejná alokace platí i pro vybranou daň od osob samostatně výdělečně činných.

#### 4.5 Daň z přidané hodnoty (Käibemak)

Legislativní úprava daně z přidané hodnoty se řídí příslušnou legislativou Evropských společenství. Právní normou upravující tuto oblast je Zákon o dani z přidané hodnoty RT I 2003, 82, 554; Käibemaksuseadus.

Mechanismus daně pracuje se vstupy a výstupy. Vstupy jsou představovány nákupy pro produkci a daň zaplacená v jejich ceně se nazývá daní na vstupu. Výstupy představují prodeje ekonomicky činné osoby a daň z nich vybraná je nazývána daní na výstupu. Daňová povinnost je pak rozdílem mezi sumou daně na výstupu a tzv. odpočtem daně. Odpočet daně je upravená suma daně na výstupu. Pokud je rozdíl kladný, je nazýván vlastní daňovou povinností, kterou je subjekt povinen odvést státu. Je-li záporný, jde o nadměrný odpočet, který představuje nárok subjektu vůči státu.

**Předmětem daně** jsou podle § 1 výše uvedeného zákona následující zdanitelná plnění:

- dodání zboží v Estonsku (včetně nemovitostí);
- poskytnutí služeb v Estonsku;
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie;
- zboží dovážené na území Estonska, kromě dovozů vyňatých z daně;
- poskytnutí služeb s místem plnění mimo Estonsko, které se nepovažují za osvobozená plnění.

Zákon také v §§ 16 a 17 taxativně vyjmenovává plnění, která jsou z daně vyjmuta. Patří sem jednak výrobky a služby sociálního zaměření jako například: státní sociální služby, lékařské a zdravotnické služby či přeprava nemocných, raněných a postižených osob, předškolní, základní, střední i vysokoškolské vzdělávání včetně soukromého vzdělávání a výcvikových kurzů, kromě takových, které jsou poskytovány pro podnikatelské účely. Dále pak služby bezplatně poskytované neziskovými organizacemi svým členům, a služby poskytované neziskovými organizacemi fyzickým osobám, které se týkají sportu, využití sportovní výbavy a zařízení.

Další oblastí jsou pak pojistné služby, poštovní služby, leasing a pronájem nemovitostí či jejich částí, vznik užívacího práva k nemovitostem či k jejich částem. Daň z přidané hodnoty se dále nevztahuje na různé finanční služby jako například: depozitní transakce, půjčky, leasingy, peněžní převody, makléřské služby. O daně jsou také osvobozeny některé importy. Kromě dovozu zboží a služeb výše uvedených kategorií pak ještě například, zemní plyn a elektřina a dále zboží, které nemá obchodní charakter, a které si pro osobní potřebu přiváží občané z jiných zemí až do hodnoty 6 728 Estonských korun (430 eur).

**Osvobození** od daně s nárokem na odpočet daně se uplatňuje u vývozu zboží.

**Plátcí daně** jsou podle § 3 jednotlivci, právnické osoby a veřejnoprávní subjekty, které vykonávají podnikatelskou činnost a jsou registrovány k dani z přidané hodnoty nebo jsou povinni se registrovat.

**Registrační povinnost** k dani z přidané hodnoty mají podle § 20 v Estonsku osoby, jejichž zdanitelný obrat přesáhne výši 250 000 Estonských korun (15977,90 eur) za kalendářní rok. Tato povinnost vzniká ke dni, kdy bylo stanoveného limitu dosaženo. Povinnost nevzniká, pokud osoba obchoduje s produkty zařazenými do nulové sazby daně, pokud se nejedná o intrakomunitární dodávku zboží. Registrovat se k dani z přidané hodnoty mohou dobrovolně i osoby, které registračního limitu nedosáhly.

**Sazby daně** upravuje § 15. Základní sazba daně z přidané hodnoty je stanovena ve výši 20 %. Na zboží vyjmenované odstavci (2) stejného paragrafu je pak uplatňována snížená sazba ve výši 9 %.

Do této skupiny produktů patří například učebnice, zdravotnické produkty, antikoncepční přípravky, sanitární zboží, zdravotní pomůcky a zařízení určené pro používání postiženými osobami. Dále pak tisková periodika, kromě těch, které obsahují vysoký podíl reklamy, inzerátů či pornografií. Do snížené sazby také patří ubytovací služby, ale bez dalších produktů či služeb, které je doprovází.

Na některá zdanitelná plnění týkající se převážně mezinárodní přepravy osob i zboží uvedených v odstavcích (3) a (4) § 15 je pak uplatňována sazba 0 %. Jsou tak de facto od daně osvobozeny. Plátcí daně však o nich musí vést evidenci a archivovat dokumenty, které takovou transakci stvrzují (např. faktury, smlouvy atp.), jelikož je Daňový a celní úřad oprávněn tuto dokumentaci požadovat. Patří sem například letadla používaná leteckou společností operující převážně na mezinárodních linkách i zařízení, náhradní díly, palivo a jiné zásoby používané na takovém letadle nebo přeprava zboží do jiného členského státu Severoatlantické aliance, které je určeno pro použití ozbrojenými silami jakéhokoliv členského státu Severoatlantické aliance atp.

## 4.6 Spotřební daně (Alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisi)

Oblast spotřebních daní v Estonsku upravuje Zákon o akcízích z alkoholu, tabáku, paliv a elektřiny RT I 2003, 2, 17; Alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisi seadus. Spotřební daně se v rámci Evropské unie nacházejí v pokročilém stádiu daňové harmonizace. Estonský systém spotřebních daní je tak velmi podobný i tomu českému.

**Předmětem daně** jsou podle § 1 vybrané skupiny produktů a zboží, mezi které patří alkoholické produkty a líh, tabákové produkty, paliva a elektřina. Přesné taxativní vymezení produktů, které spadají do jednotlivých skupin výrobků, uvádějí §§ 12 až 20.

**Daňová povinnost** podle § 24 všeobecně vzniká při vypuštění zboží, na které je spotřební daň uvalena, do volného prodeje, nebo jeho dovozem do Estonska mimo režim dočasného daňového uvolnění (viz dále). Spolu se vznikem daňové povinnosti vzniká plátcí daně i povinnost daň zaplatit a to nejpozději do 15 kalendářních dnů následujících po zdaňovacím období, které je v případě spotřební daně kalendářní měsíc.

I v Estonsku existuje institut podobný podmíněnému osvobození od daně. Nazývá se **režim dočasného daňového uvolnění** a § 4 ho definuje jako odložení daňové povinnosti při produkci, skladování, odesílání nebo přepravě zboží, které podléhá spotřební dani. Mohou ho využívat **daňové sklady**, které § 2 definuje jako provozovnu, kde má správce daňového skladu právo produkovat, skladovat, přijímat a odesílat akcízované zboží v režimu dočasného daňového uvolnění.

Částečně může tento institut využívat i tzv. **registrovaný obchodník**, kterým je podle § 4 osoba, již byla udělena práva přijímat zboží podléhající spotřebním daním z jiných členských

států Evropské unie v režimu dočasného daňového uvolnění pro obchodní účely. Registrovaný obchodník nemá právo zboží podléhající spotřebním daním v tomto režimu skladovat ani odesílat.

**Daňový dohled a správu** daně vykonává Daňový a celní úřad. Pro zajištění daňové kázně využívá instrumentu finančních zástav. Jejich výše je stanovována na základě velikosti předpokládané daňové povinnosti, která může vzniknout nebo vznikla daňovému skladu, registrovanému obchodníkovi, nebo žadateli o licenci pro provozování daňového skladu nebo licenci registrovaného obchodníka. Předpokládaná daňová povinnost je v případě daňových skladů vypočítávána na základě průměrného celkového množství zboží podléhajícího spotřebním daním v daňovém skladu v režimu dočasného daňového uvolnění a na základě množství zboží vypuštěného z daňového skladu do volného prodeje za kalendářní měsíc. V případě registrovaných obchodníků je vypočítávána na základě množství zboží podléhajícího spotřebním daním v režimu dočasného daňového uvolnění, které obchodník obdržel v průběhu kalendářního měsíce. Dalším nástrojem daňového dohledu je průvodní dokumentace.

**Osvobození** od spotřební daně upravuje § 27, který taxativně vyjmenovává široké spektrum produktů, které jsou od spotřební daně plně osvobozeny. Z oblasti alkoholu a lihu se jedná například o líh užívaný při poskytování zdravotních služeb v zdravotnických a sociálních zařízeních a takový, který je dostupný z lékáren na předpis. Alkohol užívaný k výrobě léčiv. Alkohol užívaný při poskytování veterinárních služeb, k výzkumným a vývojovým účelům a k výrobě kosmetických produktů. Částečně denaturovaný a denaturovaný alkohol užívaný k produkci jiného, než potravinářského zboží. Nebo také alkohol přepravený do Estonska z jiného členského států, či zakoupený z daňového skladu pro oficiální účely použití diplomatickými reprezentacemi a konzuláty.

Z oblasti ropných produktů se jedná například o pohonné hmoty dovezené na území Estonska v standardních nádržích vozidel (např. palivová nádrž osobního automobilu). Dieselová paliva pro specifické účely a lehké topné oleje používané rybářskými loděmi při rybolovu v Estonsku. Topné oleje z břidlic a pevná paliva využívaná v domácnostech k topení. Některá biopaliva.

U elektrické energie je osvobozena např. elektřina a palivo používané k výrobě elektřiny a elektřina využívána k uchování schopnosti produkce elektřiny. Elektřina používaná k chemické redukci, elektrolýze a metalurgickým procesům.

Osvobozeno napříč spektrem všech produktů, na které je uvalována spotřební daň je pak například akcízované zboží, užívané provozovatelem daňového skladu, které užívá k ověření kvality, nebo k čištění výrobního zařízení v přiměřené míře. Nebo akcízované zboží určené pro ozbrojené síly a jejich civilní doprovod, kteréhokoliv členského státu Severoatlantické aliance.

**Plátcí spotřebních daní** jsou podle § 22 zejména provozovatelé daňových skladů, dále pak registrovaní obchodníci nebo výrobci vybraných výrobků a také osoby, kterým vznikla

povinnost přiznat daň při dovozu zboží. Provozovatelům daňových skladů vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň při uvedení vybraných výrobků do volného oběhu, při ztrátě či znehodnocení výrobků, nebo při ztrátě licence k provozu daňového skladu.

Každý plátce spotřebních daní, kterému vznikla u jeho výrobku povinnost přiznat a zaplatit daň, je povinen částku daně zahrnout do ceny výrobku. Velikost spotřební daně je určena velikostí základu daně a sazbou daně.

**Základem daně** u spotřebních daní je množství vybraného výrobku a u cigaret také cena pro konečného spotřebitele.

**Sazby spotřebních daní** jsou pevné a diferencované podle skupin výrobků. V rámci jednotlivých skupin jsou pak sazby daně dále rozdělené podle specifických vlastností výrobků.

**Sazby spotřební daně z alkoholu a alkoholických produktů** podle § 46 ukazuje následující tabulka. Zvláštní pozornosti v zákoně se stejně jako například v České republice či Německu těší pivo. I v Estonsku dochází k daňovému zvýhodnění malých pivovarů. Ty jsou vymezeny maximálním výstavem piva do 3000 hektolitrů ročně. Jejich produkce je zdaněna 50 % standardní sazby uvalené na pivo. Ta činí 77 Estonských korun (4,92 eur) na jedno procento obsahu etanolu a hektolitr piva.

**Tabulka 4.2: Sazby spotřební daně z alkoholických produktů  
(v Estonských korunách na hektolitr)**

Druh výrobku	Sazba daně
Pivo	77 <sup>104</sup>
Fermentované alkoholické nápoje a vína s obsahem etanolu do 6 %	451
Fermentované alkoholické nápoje a vína s obsahem etanolu nad 6 %	104
Meziprodukty	2 222
Lih, lihoviny a destiláty (za každé 1 % etanolu v obsahu)	202

Zdroj: § 46, Alkohol-, tubaka- ja kütuseaktiisi seadus RT I 2003, 2, 17. Konstrukce autor.  
Pozn.: Sazby podle znění zákona platného od 1. 4. 2009.

**Sazby spotřební daně z tabákových výrobků** podle § 56 ukazuje tabulka 4.3 na následující straně. Pouze sazba spotřební daně uvalené na cigarety má složitější konstrukci. Sestává jednak z fixní sazby stanovené na tisíc kusů cigaret a dále z proporcionální sazby vypočtené na základě maximální obchodní ceny cigaret. Fixní sazba od roku 2008 činí 500 Estonských korun (31,96 eur) a proporcionální sazba pak 31 % z maximální prodejní ceny cigaret, přičemž maximální prodejní cena cigaret znamená cenu uvedenou na kolku, kterým je opářen obal cigaret. U cigaret je také stanovena jejich maximální délka. Pokud je cigareta bez filtru nebo náustku delší než 9 centimetrů, je každých dalších započatých 9 centimetrů délky považováno za samostatný kus.

---

<sup>104</sup> Estonských korun na procento etanolu v obsahu a jeden hektolitr.

**Tabulka 4.3: Sazby spotřební daně z tabákových produktů (v Estonských korunách)**

Druh výrobku	Sazba
Cigarety	500 na 1000 kusů
Doutníky a cigarillos	2 500 na 1000 kusů
Tabák určený k domácí výrobě cigaret a žvýkáci tabák	501 na 1 kilogram

Zdroj: § 56, Alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisi seadus RT I 2003, 2, 17. Konstrukce autor.

Pozn.: Sazby podle znění zákona platného od 1. 4. 2009.

Poslední skupina produktů, které jsou předmětem spotřebních daní, jsou paliva a elektřina. Estonská republika tedy nemá samostatnou právní normu pro zdroje energie, jako Česká republika, ale zahrнула je přímo do spotřební daně. **Sazby spotřební daně z paliv a elektřiny** pro jednotlivé produkty podle § 66 uvádí následující tabulka.

**Tabulka 4.4: Sazby spotřební daně z paliv a elektřiny (v Estonských korunách)**

Druh výrobku	Sazba
Bezolovnatý benzín	5 620 na 1 000 litrů
Olovnatý benzín	6 600 na 1 000 litrů
Letecký benzín	1 120 na 1 000 litrů
Kerosin	5 165 na 1 000 litrů
Kapalné ropné plyny	1 960 na 1 000 litrů
Nafta	5 165 na 1 000 litrů
Nafta určená k specifickým účelům nebo vytápění	960 na 1 000 litrů
Těžké topné oleje	235 na 1 tunu
Oleje z roponosné břidlice	235 na 1 tunu
Zemní plyn	157 na 1 000 m <sup>2</sup>
Uhlí, lignit a koks	157 na 1 000 m <sup>2</sup>
Elektřina	50 na 1 megawatthodinu

Zdroj: § 66, Alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisi seadus RT I 2003, 2, 17. Konstrukce autor.

Pozn.: Sazby podle znění zákona platného od 1. 4. 2009.

## 4.7 Daň z loterií a hazardních her (Hasartmängumaksu)

Řadu estonských nepřímých daní uzavírá daň z loterií a hazardních her, kterou upravuje Zákon o dani z loterií a hazardních her RT I 2009, 24, 146; Hasartmängumaksu seadus.

**Předmětem daně** podle § 1 jsou:

- 1) herní stoly a herní automaty užívané k organizování hazardních her založených na náhodě nebo dovednosti;
- 2) částky získané z prodeje loterijních lístků během organizování loterie;
- 3) výherní fond komerčních loterií, pokud jeho výše přesahuje 10 000 eur;
- 4) částky získané jako sázky v totalizátorovém systému sázení po odečtení výher;
- 5) částky získané jako sázky v tzv. vzdálených hazardních hrách<sup>105</sup> po odečtení výher;

<sup>105</sup> Hazardní hry, u nichž není vyžadována osobní účast hráče. Mohou být provozovány například přes internet nebo za využití mobilních telefonů.

- 6) částky získané jako účastnický poplatek při organizování turnaje v hazardní hře založené na náhodě.

**Poplatníkem daně** je organizátor loterie nebo hazardních her. Základem daně pro herní stoly a automaty je jeden kus těchto zařízení. Pro ostatní druhy hazardu je základem daně předmět daně. Sazby daně jsou pro herní stoly a automaty stanoveny pevně v Estonských korunách. Pro ostatní druhy hazardu procentní sazbou.

Správu daně opět vykonává Daňový a celní úřad, kterému jsou všichni poplatníci daně předem podat hlášení o své činnosti. Daňový a celní úřad jim následně vyměřuje daňovou povinnost. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, nebo doba trvání loterie či turnaje. Daňová kázeň je zajišťována možností udílet pokutu v případě pořádání hazardní hry bez vědomí Daňového a celního úřadu ve výši až 50 000 Estonských korun (3 195,6 eur) fyzickým osobám a až třicetnásobku této částky právnickým osobám.

**Tabulka 4.5: Sazby daně z loterií a hazardních her pro herní zařízení (v Estonských korunách na 1 kus)**

Druh herního zařízení	Sazba daně
Herní stůl	20 000
Herní automat	7 000
Herní automat založený na dovednosti	500

Zdroj: § 6 Hasartmängumaksu seadus, RT I 2009, 24, 146. Konstrukce vlastní.

Pozn.: Sazby podle znění zákona platného od 1. 1. 2010.

**Tabulka 4.6: Sazby daně z loterií a hazardních her pro ostatní formy hazardu (v procentech)**

Druh hazardní hry	Sazba daně
Částka podle bodu 2) § 1	18
Částka podle bodu 3) § 1	18
Částka podle bodu 4) § 1	5
Částka podle bodu 5) § 1	5
Částka podle bodu 6) § 1	5

Zdroj: § 6 Hasartmängumaksu seadus, RT I 2009, 24, 146. Konstrukce vlastní.

Pozn.: Sazby podle znění zákona platného od 1. 1. 2010.

Daň z loterií a hazardních her je příjmem státního rozpočtu, její výnos však má v § 7 pevně stanovený způsob užití. Dělí se mezi několik institucí v následujícím poměru:

- Kulturnímu fondu Estonska náleží 46 % výnosu daně, ze kterých má být 63 % přiděleno na stavby v oblasti kultury.
- Radě daně z hazardu (Hasartmängumaksu Nõukogule) náleží 37,4 % výnosu daně, z nichž 31,8 procent má být přiděleno na projekty týkající se vědy, vzdělávání či dětí a mládeže. Dalších 22 % je určeno na projekty týkající se přípravy na olympiádu, 10 % na podporu dalších sportovních aktivit, 31,7 % na podporu projektů týkajících se gamblerů, rodin, zdravotnictví, seniorů a postižených osob a 4 % na podporu projektů z oblasti kultury.

- Programovým fondům regionální investiční pomoci Ministerstva vnitra náleží podíl ve výši 12,7 %. Měly by být použity k podpoře regionálních investic zaměřených na děti a mládež, rodiny, seniory a postižené občany s cílem zlepšit sociální péči, vzdělávání nebo dostupnost sportovních a volnočasových aktivit.
- Estonskému Červenému kříži náleží podíl na výnosech daně ve výši 3,9 %.

## 4.8 Daň z pozemků (Maamak)

Zdanění pozemků upravuje Zákon o dani z pozemků RT I 1996, 41, 797; Maamaksuseadus. **Základem daně** je odhadní cena pozemku. Odhad ceny pozemku probíhá podle zásad stanovených v Zákoně o ohodnocování pozemků (RT I 1994, 13, 231; Maa hindamise seadus).

**Předmětem daně** z pozemků jsou podle § 2 všechny pozemky na území Estonské republiky, kromě pozemků z daně vyňatých. Ty vyjmenovává § 4 a patří sem pozemky, na kterých je podnikatelská činnost zakázána ze zákona, nebo je na základě zákona postižitelná. Pozemky náležící k budovám diplomatických misí nebo konzulárních zastoupení cizích států. Pozemky v užívání cizích států nebo mezinárodních organizací na základě dohody mezi Estonskou republikou a dotyčným subjektem. Pozemky v užívání Velitelství spojeneckých sil. Dále pak hřbitovy a pozemky náležící k církevním stavbám. Veřejné pozemky a pozemky ve vlastnictví regionálních vlád.

**Poplatníkem daně** z pozemků je podle § 3 majitel pozemku. V případě, že je pozemek pronajímán, nebo k němu má užívací právo jiná osoba, je poplatníkem nájemce, resp. osoba s užívacím právem.

**Sazba daně** je stanovena v rozmezí 0,1 až 2,5 % ročně z odhadní ceny pozemku. Pokud je pozemek užíván k zemědělské produkci, nebo se jedná o přírodní louky, pastviny a lesy je daň stanovena v rozmezí 0,1 až 2,0 % ročně. U pozemků, které nejsou plně využívány pro ekonomické aktivity, se může daňová sazba snížit rozhodnutím regionální vlády na 25 %, 50 % nebo 75 % obecně stanovené sazby.

Sazbu daně každý rok stanovuje regionální vláda do 31. ledna zdaňovacího období, přičemž novelizovaná sazba daně platí od počátku roku. Pokud vláda nestanoví novou sazbu daně do 1. února, platí sazba daně z minulého roku. Regionální vláda může ustanovit diferencovanou sazbu daně podle hodnoty a významu pozemků v rámci výše uvedeného rozmezí.

Od daně jsou **osvobozena** zdanitelná plnění, u kterých nepřevyšuje vypočtená daň výši 20 Estonských korun. Od daně může dále regionální vláda osvobodit osoby pobírající důchod podle Zákonu o státním penzijním pojištění (RT I 1998, 64/65, 1009; Riikliku pensionikindlustuse seadus) s pozemky do rozlohy 0,1 hektaru ve městech a do rozlohy 1 hektaru na venkově, pokud této osobě z pozemku neplyne nájemné. Stejným způsobem může také od daně osvobodit osoby, které jsou považovány za osoby utlačované podle Zákonu o okupačních mocnostech (RT I 2003, 88, 589; Okupatsioonirežiimide poolt represseritud isiku seadus).



## 4.9 Daň z těžkých nákladních vozidel (Raskeveokimaksu)

Zdanění užívání silniční sítě v Estonsku upravuje Zákon o dani z těžkých nákladních vozidel RT I 2000, 81, 515; Raskeveokimaksu seadus. Základna daně je poměrně úzká, zdaněno je pouze užívání silnic těžkými nákladními vozidly. Tomu odpovídá i zařazení daně Ministerstvem financí Estonské republiky mezi daně přímé, majetkové.

**Předmět daně** je v § 1 definován, jako nákladní vozidla s maximální přípustnou nebo celkovou hmotností větší než 12 tun, která jsou registrována k silničnímu provozu v Estonsku, nebo tzv. silniční vlaky sestávající z tahače a jednoho nebo více vleků či návěsů s maximální přípustnou nebo celkovou hmotností vozidla větší než 12 tun, přičemž tahač silničního vlaku musí být registrován k silničnímu provozu v Estonsku.

**Poplatníky daně** jsou pak podle § 3 fyzické osoby s trvalým či dočasným pobytem v Estonsku, právnické osoby registrované v Estonsku i úřady a organizace vlády a samosprávy, které jsou vlastníky těžkých nákladních vozidel. Pokud je provozovatelem vozidla jiná osoba než jeho vlastník, je poplatníkem daně provozovatel vozidla, pokud ho užívá na základě smlouvy o užívání nebo na základě smlouvy o koupi vozidla s rezervací vlastnictví.

Podle § 8 jsou od daně **osvobozena** pouze těžká nákladní vozidla požárních a záchranných služeb úřadů či organizací vlády, samosprávy, Obranných sil, Národního obranného svazu, Pohraniční stráže a policejních autorit.

**Základ daně** pro určení daňové povinnosti poplatníka je v § 2 pro jednotlivé kategorie těžkých nákladních vozidel stanoven následujícím způsobem:

- Maximální přípustná váha, počet náprav a typ odpružení poháněné nápravy pro nákladní vozidla. Pokud maximální přípustná váha nákladního vozidla nebyla zapsána do technického průkazu, bude daň stanovena na základě celkové hmotnosti, počtu náprav a typu odpružení poháněné nápravy nákladního vozidla.
- Maximální přípustná nebo celková váha silničního vlaku na základě charakteristik pro nákladní vozidla a počet náprav a maximální váhy vleků či návěsů, ze kterých je silniční vlak sestaven.
- Sazba daně silničního vlaku sestávajícího z několika vleků či návěsů bude stanovena na základě maximální váhy a počtu náprav tahače a vleků či návěsů dohromady.

**Sazby daně** jsou uvedeny v příloze zákona. Jsou diferencované podle typu a charakteristik vozidla a stanoveny pevně v Estonských korunách za zdaňovací období, kterým je podle § 5 čtvrt roku. Poplatník musí uhradit daň nejpozději do patnácti kalendářních dnů po skončení zdaňovacího období. Konkrétní výčet sazeb daně vzhledem k jeho rozsahu uvádím v příloze D na konci práce.

## 5 KOMPARACE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ

Z hlediska struktury se daňové systémy České a Estonské republiky příliš neliší. Obě země ukládají přímé daně z příjmů i majetku a z oblasti nepřímých daní daň z přidané hodnoty a spotřební daně. V Estonsku je v rámci nepřímých daní ukládána také daň z loterií a hazardních her, jejíž ekvivalent v české legislativě nenalezneme.

Hlavní odlišností daňových systémů těchto zemí je zcela odlišný přístup ke zdanění příjmů právnických osob. Zatímco v České republice je uplatňován klasický systém dvojího zdanění typický pro vyspělé státy Západní Evropy, Estonsko v roce 2000 od takového způsobu zdanění příjmů právnických osob upustilo a zavedlo tzv. distribuční daň. Příjmy právnických osob jsou tedy v Estonsku od daně z příjmů osvobozeny. Daň z příjmů je uplatňována pouze na rozdělovaný nebo domněle distribuovaný zisk. Spolu s osvobozením dividend vyplácených rezidenty je tak v Estonsku dvojímu zdanění zamezeno.

Estonsko i Česká republika vstoupily do Evropské unie ke stejnému datu. Na obě země se tak vztahují evropské směrnice týkající se daňové oblasti a harmonizační proces popsany v druhé kapitole této práce. Země mezi sebou mají také uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Srovnání ekvivalentních daní těchto zemí včetně konkrétních příkladů obsahují následující subkapitoly.

### 5.1 Zdanění příjmů fyzických osob

Úprava daní z příjmů fyzických osob je v obou zemích relativně podobná. Konstrukce estonské daně je však relativně jednodušší a přehlednější. V obou zemích dochází ke stanovení základu daně formou součtu dílčích základů daně různých skupin příjmů. Ty jsou následně upraveny o daňové odpočty. Ve srovnání s Českou republikou estonská legislativa umožňuje uplatnit širší spektrum daňových odpočtů, včetně takových, které jsou založeny na principu solidarity, nebo které zohledňují rodinnou, sociální a zdravotní situaci poplatníka. Ty byly v České republice od roku 2006 převedeny do systému uplatňování slev. Po uplatnění daňových odpočtů dochází v obou zemích k výpočtu daně. V České republice pak ještě následuje uplatňování slev, které nejsou v estonské legislativě zastoupeny.

V obou zemích je stanovena lineární sazba daně. V Estonsku již od roku 1994. Česká republika lineární sazbu zavedla v roce 2008, kdy upustila od klouzavě progresivní sazby. Sazba daně je nižší v České republice, kde je stanovena ve výši 15 %, v Estonsku pak ve výši 21 %. Rozdíly v národních úpravách daně ilustrují následující dva příklady.

#### **Příklad 1 – svobodný bezdětný zaměstnanec bez vedlejších příjmů**

Pro první příklad uvažujme svobodného bezdětného poplatníka, jehož roční hrubý příjem ze závislé činnosti dosáhl výše 9 000 eur. Nemá žádné další vedlejší příjmy, které by podléhaly dani z příjmů. Výpočet jeho daňové povinnosti podle estonské legislativy zobrazuje tabulka 5.1 na následující straně.

**Tabulka 5.1: Příklad 2 – Daňové zatížení v Estonsku (v eurech)**

Ukazatel	Částka
<b>Daň z příjmů</b>	
Hrubá roční mzda	9 000
Základ daně	9 000
Základní daňový odpočet	1 728
Upravený základ daně	7 272
Daň (21 %)	1 527
<b>Skutečné daňové zatížení (v %)</b>	<b>16,97</b>
<b>Pojištění placené zaměstnavatelem</b>	
Sociální daň (33 %)	2 970
z toho zdravotní pojištění (13 %)	1 170
z toho důchodové pojištění (20 %)	1 800
<b>Skutečné zatížení pojistným pro zaměstnavatele (v %)</b>	<b>33,00</b>

Zdroj: Vlastní výpočet.

Postup výpočtu daňové povinnosti podle české legislativy za jinak stejných podmínek ukazuje následující tabulka.

**Tabulka 5.2: Příklad 1 – Daňové zatížení v České republice**

Ukazatel	v korunách	v eurech
<b>Daň z příjmů</b>		
Hrubá roční mzda	219 780	9 000
Superhrubá mzda	294 600	12 064
Daň (15 %)	41 880	1 715
Sleva na poplatníka	23 640	968
Daň po slevě	18 240	747
<b>Skutečné daňové zatížení (v %)</b>		<b>8,30</b>
<b>Pojištění placené zaměstnancem</b>		
Zdravotní pojištění (4,5 %)	9 890	405
Důchodové pojištění (6,5 %)	14 286	585
Sociální pojištění celkem	24 176	990
<b>Skutečné zatížení pojistným pro zaměstnance (v %)</b>		<b>11,00</b>
<b>Celkové zatížení mzdy (v %)</b>		<b>19,30</b>
<b>Pojištění placené zaměstnavatelem</b>		
Zdravotní pojištění (9 %)	19 780	810
Důchodové pojištění (21,5 %)	47 253	1935
Nemocenské pojištění (2,3 %)	5 055	207
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	2 637	108
Pojištění placené zaměstnavatelem celkem	74 725	3060
<b>Skutečné zatížení pojistným pro zaměstnavatele (v %)</b>		<b>34,00</b>

Zdroj: Vlastní výpočet.

Pozn.: Kurz 24,42 korun českých za 1 euro

Po srovnání výsledků provedených výpočtů vidíme, že skutečné daňové zatížení by pro uvažovaného poplatníka bylo nižší v České republice, kde činí 8,30 % oproti 16,97 % v Estonsku. Projevuje se zde však další charakteristika estonského daňového systému, kde dochází k odvodům sociálního pojištění pouze u zaměstnavatele. Pro objektivní srovnání je

tedy nutné vzít v potaz i celkové zatížení mzdy. V případě Estonska se hodnota nemění, v Česku po započtení pojištění činí celkové zatížení mzdy 19,30 %.

Komparaci ještě doplníme o zatížení pojistným pro zaměstnavatele. To činí v České republice 34 %. V Estonsku i přes výše zmíněné specifikum dosahuje skutečné zatížení pojistným pro zaměstnavatele hodnoty o procentní bod nižší, tedy 33 %.

### **Příklad 2 – zaměstnanec s jedním dítětem a příjmem z pronájmu nemovitosti**

Pro druhý příklad uvažujeme ženatého poplatníka s jedním dítětem, jehož roční hrubý příjem ze závislé činnosti dosáhl výše 35 000 eur. Poplatník dále pronajímá byt v osobním vlastnictví. Jeho příjmy z pronájmu dosáhly za zdaňovací období výše 6 000 eur. Jeho výdaje vynaložené na dosažení příjmů z pronájmu činily 1 500 eur. Následující tabulka opět ukazuje postup výpočtu daňové povinnosti v Estonsku.

**Tabulka 5.3: Příklad 2 – Daňové zatížení v Estonsku (v eurech)**

Ukazatel	Částka
<b>Daň z příjmů</b>	
Hrubá roční mzda	35 000
Zisk z pronájmu nemovitosti	4 500
Základ daně	39 500
Základní daňový odpočet	1 728
Upravený základ daně	37 772
Daň (21 %)	7 932
<b>Skutečné daňové zatížení (v %)</b>	<b>20,08</b>
<b>Pojištění placené zaměstnavatelem</b>	
Sociální daň (33 %)	11 550
z toho zdravotní pojištění (13 %)	4 550
z toho důchodové pojištění (20 %)	7 000
<b>Skutečné zatížení pojistným pro zaměstnavatele (v %)</b>	<b>33,00</b>

Zdroj: Vlastní výpočet.

Postup výpočtu daňové povinnosti, který by za jinak stejných podmínek proběhl v České republice, ukazuje tabulka 5.4 na následující straně.

Srovnání výpočtů pro jednotlivé země odhaluje i v tomto příkladě obdobný výsledek. Skutečné daňové zatížení činí 12,68 % v případě České republiky a 20,08 % v případě Estonska. Po započtení pojistného placeného zaměstnancem dostáváme pro Českou republiku celkové zatížení mzdy ve výši 23,68 %. Skutečné zatížení pojistným pro zaměstnavatele zůstává stejné, tedy 34 % v případě České republiky a 33 % v případě Estonska.

V obou příkladech tedy daňové zatížení v České republice převyšuje estonské. V prvním příkladě o 2,33 %, ve druhém už o 3,6 %.

**Tabulka 5.4: Příklad 2 – Daňové zatížení v České republice**

Ukazatel	v Kč	v eurech
<b>Daň z příjmů</b>		
Hrubá roční mzda	854 700	35 000
Superhrubá mzda	1 145 298	46 900
Dílčí základ příjmy z pronájmu (paušál 30%)	102 564	4 200
Základ daně	957 264	39 200
Daň (15 %)	143 472	5 880
Sleva na poplatníka	23 640	968
Sleva na dítě	11 604	475
Daň po slevě	108 352	4437
<b>Skutečné daňové zatížení v %</b>		<b>12,68</b>
<b>Pojištění placené zaměstnancem</b>		
Zdravotní pojištění (4,5 %)	38 462	1 575
Důchodové pojištění (6,5 %)	55 555	2 275
Sociální pojištění celkem	94 017	3 850
<b>Skutečné zatížení pojistným pro zaměstnance (v %)</b>		<b>11,00</b>
<b>Celkové zatížení mzdy (v %)</b>		<b>23,68</b>
<b>Pojištění placené zaměstnavatelem</b>		
Zdravotní pojištění (9 %)	76 923	3150
Důchodové pojištění (21,5 %)	183 761	7525
Nemocenské pojištění (2,3 %)	19 658	805
Státní politika zaměstnanosti (1,2 %)	10256	420
Pojištění placené zaměstnavatelem celkem	290 598	11 900
<b>Skutečné zatížení pojistným pro zaměstnavatele (v %)</b>		<b>34,00</b>

Zdroj: Vlastní výpočet.

Pozn.: Kurz 24,42 korun českých za 1 euro

## 5.2 Zdanění příjmů právnických osob

Způsob zdanění příjmů právnických osob je bezpochyby největším rozdílem mezi daňovými systémy porovnávaných zemí. Zatímco v České republice je uplatňována klasická forma zdanění příjmů právnických osob podobná formě používané v zemích Západní Evropy, Estonsko od takového přístupu v roce 2000 ustoupilo. Zavedlo tzv. distribuční daň, která zdaňuje pouze rozdělovaný anebo domněle distribuovaný zisk právnických osob. Veškeré příjmy společností jsou tak od daně z příjmů osvobozeny, pokud nejsou použity k rozdělení zisku. Sazba daně z příjmů právnických osob je v České republice stanovena ve výši 19 %, sazba estonské daně pak činí 21/79 (tj. cca 26,6 %) čistého přerozdělovaného zisku.

Rozdílnost pojetí daně demonstrujeme na následujícím příkladu akciové společnosti. Během zdaňovacího období firma provedla následující operace:

- prodala zboží za 1 024 000 Kč;
- spotřebovala materiál za 220 000 Kč;
- vyplatila mzdy svým zaměstnancům ve výši 227 000 Kč;
- účetní odpisy činily 40 000 Kč;
- daňové odpisy 20 000 Kč;
- uplatnila ztrátu za předešlé zdaňovací období ve výši 40 000 Kč;

- zaúčtovala manka a škody v celkové výši 8 000 Kč;
- poskytla dar základní škole ve výši 10 000 Kč;
- na výzkum nové technologie vydala 40 000 Kč;
- vyplatila dividendy ve výši 250 000 Kč;

Nejprve provedme zdanění podle českého práva:

Výnosy společnosti tedy činí 1 024 000 Kč, náklady pak 545 000 Kč. Výsledkem hospodaření společnosti je zisk ve výši 479 000 Kč. Nyní je třeba hospodářský výsledek upravit pro daňové účely a to následujícím způsobem:

- +40 000 Kč za účetní odpisy;
- 20 000 Kč za daňové odpisy;
- + 8 000 Kč za manka a škody předepsané k úhradě;
- +10 000 Kč za dar;
- +40 000 Kč za výdaje na výzkum.

Úpravou získáme základ daně ve výši 623 000 Kč. Ten snížíme o položky odečitatelné od základu daně, tj. o 40 000 Kč za výdaje na výzkum a o 40 000 Kč za uplatněnou ztrátu daně z minulého období. Výsledkem je základ daně ve výši 543 000 Kč. Od toho je ještě nutné odečíst 10 000 za dar. Upravený základ daně pak činí 533 000 Kč.

Výsledná daňová povinnost by tedy v České republice činila 101 270 Kč ( $533\,000 \cdot 0,19$ ).

Výpočet daňové povinnosti podle estonské legislativy je podstatně jednodušší. Součtem položek, které jsou předmětem distribuční daně, tj. 250 000 Kč za vyplacené dividendy a 10 000 Kč za dar, získáme základ daně ve výši 260 000 Kč. Ten vynásobíme sazbou daně a získáme výslednou daňovou povinnost, která by v Estonsku činila 69 114 korun českých ( $21/79 \cdot 260\,000$ ).

Účelem příkladu není demonstrovat, která země má vyšší zdanění příjmů právnických osob, ale názorně ilustrovat odlišnost přístupu ke zdanění a rozdíl ve složitosti konstrukce daně. Porovnat výši zdanění není možné vzhledem k použití odlišného předmětu daně v porovnávaných zemích.

### 5.3 Majetkové daně

Do srovnání majetkových daní můžeme za Českou republiku zařadit daň z nemovitostí, převodové daně (tj. daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí) a daň silniční. Z estonského daňového systému pak do této kategorie spadají daně z pozemků a z těžkých nákladních vozidel.

#### Zdanění nemovitostí

Zdanění nemovitostí má v obou zemích podobný koncept, ale odlišný rozsah základu daně. Zatímco v České republice dochází ke zdanění jak pozemků, tak i staveb. V Estonsku podléhají zdanění pouze pozemky. V obou zemích může výši sazby ovlivňovat samospráva.

V České republice je základem daně skutečná výměra v metrech čtverečních, sazba je pak stanovena konkrétní částkou za metr čtvereční, a to 2 koruny na 1 metr čtvereční pro stavební pozemky (pro ostatní plochy pak 0,2 koruny na metr čtvereční). Pro pozemky se zemědělským využitím (např. orná půda, vinice, hospodářské lesy a rybníky atp.), je základem daně cena půdy a sazba daně je vyjádřena procentně – 0,25 a 0,75 %.

Základní sazba je následně násobena koeficientem v rozmezí od 1 do 4,5, který je odvislý od počtu obyvatel v dané obci. Dané obce mohou ovlivnit jeho výši oběma směry až o tři kategorie (maximálně však na 5).

V Estonsku je základ daně tvořen odhadní cenou pozemku. Sazbu každoročně stanovuje regionální vláda v zákonem stanoveném rozmezí 0,1 až 2,5 %. Pro pozemky se zemědělským využitím je stanoveno rozmezí 0,1 až 2,0 %. Regionální vláda může sazbu dále upravovat. U pozemků, které nejsou plně ekonomicky využity, lze sazbu snížit na 75, 50 nebo 25 % základní sazby. Regionální vláda také může stanovit diferenciovanou sazbu podle hodnoty a významu pozemků.

Pro úplnost srovnání uveďme zjednodušený příklad zdanění stavebního pozemku. Dejme tomu, že odhadní cena pozemku činí 1 300 korun za metr čtvereční a jeho výměra 200 metrů čtverečních. Česká daň by v takovém případě činila 400 Kč při nejnižším koeficientu, 1 000 Kč při střední sazbě ( $2 \text{ Kč} * 2,5 * 200 \text{ m}^2$ ) a 2 000 Kč při maximálním zdanění. Estonská by v nejnižším případě zdanění činila 520 Kč, při středním 3 510 Kč ( $1 300 \text{ Kč} * 200 * 1,25 \%$ ) a 6 500 Kč při maximálním.

### **Silniční daně**

Obě země zdaňují užívání silniční sítě. Pojetí zdanění je však odlišné už v základních východiscích daně. Estonská republika zdaňuje pouze těžká nákladní vozidla s maximální přípustnou hmotností větší než 12 tun, která dopravní infrastrukturu zatěžují nejvíce. Česká republika při ukládání daně nevychází pouze z principu dopadu na infrastrukturu, ale bere v potaz i účel využití silniční sítě. Předmětem daně tak zde jsou kromě vozidel s hmotností nad 3,5 tuny i všechna motorová vozidla používaná k výdělečné činnosti.

Vzhledem k podstatně užší daňové základně v Estonsku je zde i minimum daňových osvobození. Ty se vztahují pouze na vozidla používaná záchrannými službami určitých subjektů státu a samosprávy. Kromě vozidel záchranných sborů se osvobození v České republice týká i vozidel vnitrostátní osobní a městské hromadné dopravy, elektromobilů, hybridů a vozidel na další v zákoně specifikovaná paliva. V České republice je dále ještě možné uplatnit slevu na dani za předpokladu, že se vozidlo v dostatečné míře účastní kombinované dopravy.

Základ daně je v České republice tvořen zdvihovým objemem válců u osobních automobilů a nejvyšší povolenou hmotností a počtem náprav u ostatních vozidel. V Estonsku je to pak maximální přípustná váha, počet náprav a typ odpružení poháněné nápravy.

Sazby daně jsou v obou zemích diferencované podle druhu vozidel a jsou stanoveny v absolutních částkách. Zdaňovacím obdobím je v České republice kalendářní rok a v Estonsku pak čtvrtletí.

Výše uvedené si ilustrujeme na příkladu nejčastěji zdaňovaného vozidla, tj. tahače s návěsem. Tahač má dvě nápravy, celkovou hmotnost 18 tun a vzduchový typ odpružení, návěs má tři nápravy a celkovou hmotnost 36 tun. Daň vyměřená pro takové vozidlo by v České republice dosáhla celkové výše 67 200 Kč za rok (23 700 za tahač a 43 500 za návěs), tj. 2 776 eur. Estonská daň by činila 9 860 estonských korun za rok, tj. 630 eur.<sup>106</sup>

### **Převodové daně**

Zatímco v České republice je oblast převodových daní upravena specializovaným zákonem, v Estonsku jsou tyto případy převodů majetku řešeny v rámci zákona o dani z příjmů. Dědictví je v Estonsku od daní zcela osvobozeno. Dary zpravidla také nejsou zdaňovány. Do základu daně z příjmů fyzických osob nejsou vůbec zahrnuty, ale o určité případy darů si může fyzická osoba základ daně snížit. Dary se mohou stát součástí základu daně z příjmů právnické osoby, vzhledem k rozsahu osvobození však není jejich zdanění časté. Pokud k němu dojde, je provedeno formou srážkové daně ve výši 10 %. Převod nemovitostí podléhá dani z příjmů v rámci příjmové skupiny zisků z převodu majetku. Základem daně tak v tomto případě není cena nemovitosti jako v České republice, ale zisk plynoucí poplatníkovi z prodeje či výměny nemovitosti.

V České republice problematiku převodových daní upravuje zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Předmětem daně je nabytí majetku, základem pak cena nabytého majetku snížená o aplikovatelné náklady a jiná pasiva specifikovaná zákonem. Sazba daně je stanovena procentní klouzavě progresivní stupnicí. V případě převodu nemovitostí činí 3 % ze základu daně. V případě dani dědické a darovací výši sazby ovlivňuje nejen hodnota majetku, ale také zařazení poplatníka do jedné ze tří skupin, podle vztahu mezi poplatníkem a nabyvatelem. Legislativa České republiky také osvobozuje od daně některé případy dědictví a darů. Jedná se o nabytí majetku v rámci I. a II. skupiny a některých dalších případech (viz subkapitola 3.7).

## **5.4 Nepřímé daně**

V České republice i Estonsku jsou ukládány daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Estonsko dále ukládá daň z loterií a hazardních her, která nemá v Česku svůj protějšek. Není jí tedy ve srovnání věnována pozornost.

### **Daň z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty je v rámci Evropské unie z převažující části harmonizována. Celý proces přechodu z obrátových daní na daň z přidané hodnoty a postup harmonizace příslušné

---

<sup>106</sup> Při kurzech 15,6466 estonských korun za 1 euro a 24,21 korun českých za 1 euro.



legislativy je podrobně zmapován v 2. kapitole. V současnosti je kladen důraz na přibližování sazeb daní v jednotlivých členských státech s konečnou vyhlídkou jejich sjednocení.

Není tedy s podivem, že úprava zdanění přidané hodnoty je v případech České republiky a Estonska srovnatelná. Při porovnání zákonů se setkáme se shodnou úpravou předmětu daně, plátců daně i podobnými skupinami osvobozeného zboží a služeb. Pro komparaci národních úprav daně z přidané hodnoty tak budou důležité jejich sazby a limit registrační povinnosti.

**Tabulka 5.5: Srovnání sazeb a registračních limitů daně z přidané hodnoty**

Země	Základní sazba	Snížená sazba	Registrační limit
Česká republika	20 %	10 %	41 305,25 eur
Estonská republika	20 %	9 %	15 977,90 eur
Limity Evropské unie	alespoň 15 %	alespoň 5 %	maximálně 5 000 eur <sup>107</sup>

Zdroj: Vlastní konstrukce autora.

Pozn.: Při kurzech 15,6466 estonských korun za 1 euro a 24,21 korun českých za 1 euro.

Jak vyplývá z výše umístěné tabulky, sazby daně jsou v podstatě shodné. Pouze snížená sazba je v Estonsku o procentní bod nižší. Estonsko má však zavedenou ještě třetí sazbu ve výši 0 %. Jedná se tak de facto o osvobození od daně. Poplatníci jsou však povinni vést evidenci o veškerých transakcích se zbožím spadajícím do této sazby. Produkty zařazené do této sazby jsou však specifického zaměření a úzkého rozsahu.

Obě země umožňují dobrovolnou registraci k dani z přidané hodnoty, limit pro povinnou registraci je však v Estonsku více než o polovinu nižší.

### Spotřební daně

I spotřebním daním je při harmonizaci věnována velká pozornost. Směrnice Evropské unie pevně stanovují předmět spotřebních daní, možnosti osvobození i minimální sazby daně. V prevenci daňových úniků je harmonizován i vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit. Do spotřebních daní patří i daně ekologické. Ty v České republice upravuje Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů. V Estonsku jsou zařazeny přímo do zákona o spotřebních daních. Porovnání sazeb napříč spektrem akcízovaných produktů mezi oběma zeměmi a minimálními sazbami podle směrnic Evropských společenství je obsaženo v tabulce 5.6 na následující straně.

Z údajů v tabulce vyplývá, že obě země splňují požadavky kladené směrnicemi Evropské unie na dodržování minimálních sazeb daně. Jednotlivé sazby pak vykazují rozdílnost v důsledku zvyklostí, hospodářského zaměření a preferencí.

Pokud srovnáme zdanění ve skupině alkoholických produktů, můžeme říci, že zdanění v Estonsku je pro tyto produkty vyšší. Rozdílem patrným na první pohled je úprava zdanění v oblasti vín. Zatímco v České republice dochází ke zdanění pouze u šumivých vín a fermentovaných alkoholických nápojů, v Estonsku podléhají dani i ty tiché. Sazba daně je

<sup>107</sup> Platí pro země, které byly součástí Evropských společenství před 1. 1. 1978. Pro země které přistoupily po tomto datu, jsou limity stanoveny v článku 287 směrnice 2006/12/ES.

v Estonsku sice skoro o 23 euro na hektolitr nižší, avšak základ daně je podstatně širší. I daň uvalená na pivo je vyšší v Estonsku. V České republice dochází ke zdanění na základě procenta extraktu z původní mladiny, v Estonsku na základě obsahu alkoholu. Průměrnému ležáku můžeme přisoudit cca 10 % extraktu z původní mladiny a přibližně 4,5 % obsahu alkoholu. Takový nápoj by byl v Estonsku zdaněn 24,435 eury na hektolitr, zatímco v Česku by daň činila 13,1 eur.

**Tabulka 5.6: Srovnání sazeb spotřebních daní v České republice a Estonsku (v eurech)**

Druh výrobku	Česká republika	Estonská republika	Minimální sazba
<b>Alkoholické nápoje a líh (sazby na 1 hektolitr)</b>			
Pivo <sup>108</sup>	1,31	5,43	0,748/1,87
Tichá vína	0	73,11	0
Šumivá vína	95,82	73,11	0
Ostatní tiché fermentované alkoholické nápoje	0	73,11	0
Ostatní šumivé fermentované alkoholické nápoje	95,82	73,11	0
Meziprodukty	95,82	156,20	45
Etylalkohol	1167,08	1418	550
<b>Tabákové produkty</b>			
Cigarety – pevná sazba (na 1 000 kusů)	43,82	38,35	
Doutníky a cigarillos (na 1 000 kusů)	47,09	191,79	
Tabák určený k balení cigaret a ostatní tabák ke kouření (na 1 kg)	54,87	55,79	
<b>Paliva a elektřina</b>			
Bezolovnatý benzín (na 1 000 litrů)	528,80	422,77	359
Olovnatý benzín (na 1 000 litrů)	561,43	422,77	421
Kapalné plynné oleje k pohonu (na 1 000 litrů)	448,40	392,93	330
Kapalné plynné oleje k vytápění a prům. využití (na 1 000 litrů)	448,40	110,95	21
Kerosin (na 1 000 litrů)	448,40	330,10	330
Těžké topné oleje (na 1 000 kilogramů)	19,33	15,02	15
Kapalný ropný plyn (na 1 000 kilogramů)	161,06	125,27	125
Zemní plyn (1 gigajoule)	0,35	0,70	0,15
Uhlí a koks (1 gigajoule)	0,35	0,3	0,15
Elektřina (1 megawatthodina)	1,16	4,47	0,5

Zdroj: Evropská komise. Excise duty tables, parts I, II, III. Stav k 1. 1. 2011.

Pozn.: Při kurzech 15,6466 estonských korun za 1 euro a 24,42 korun českých za 1 euro.

V oblasti tabákových výrobků jsou v Estonsku podstatně méně zdaněny cigarety, rozdíl činí cca 18,7 korun českých na krabičku cigaret. Naopak v Estonsku platí výrazně vyšší sazba daně pro doutníky a cigarillos, která dosahuje čtyřnásobku výše české sazby.

Z celého daňového systému Estonska je patrná snaha podpořit růst ekonomiky a rozvoj země. Tento cíl je patrný i ze zdanění paliv a elektřiny. Estonské sazby se u většiny z těchto produktů pohybují pod průměrem Evropské unie. V případě olovnatého benzínu, kerosinu, těžkých topných olejů a kapalného ropného plynu jsou téměř na úrovni minimálních sazeb. Oproti České republice má Estonsko vyšší sazbu pouze u elektřiny, a to téměř čtyřikrát. Srovnání si určitě zaslouží sazba u benzínu, která je v České republice výrazně vyšší. Rozdíl

<sup>108</sup> Na 1 hektolitr a 1 procento extraktu z původní mladiny v České republice a na 1 hektolitr a 1 % alkoholu v Estonsku.

činí přibližně 2,60 korun českých u litru bezolovnatého benzínu a 3,40 u litru olovnatého benzínu.

## ZÁVĚR

Daňové systémy České a Estonské republiky mají řadu společných prvků, nalezneme však mezi nimi i velmi výrazné rozdíly. Zatímco Česká republika se od začátku svojí samostatné existence orientovala prozápadně a přejala osvědčený systém zdanění od vyspělých států Západní Evropy, Estonsko se krátce po obnovení své samostatnosti vydalo svojí vlastní cestou.

V České republice je tak zaveden klasický model dvojího zdanění, ve kterém dochází ke zdanění příjmů právnických osob a následně i ke zdanění dividend a jiných forem rozdělení zisku mezi její vlastníky, které jsou znovu zdaňovány v rámci daně z příjmů fyzických osob.

Naopak Estonsko se v roce 2000 rozhodlo od zdanění příjmů právnických osob upustit a ponechat tak firmám více prostředků pro jejich další rozvoj ve snaze vytvořit příznivé podmínky pro zahraniční investory a urychlit tím růst ekonomiky země. Zdanění v Estonsku podléhá pouze ta část příjmů právnických osob, která je rozdělována jako zisk mezi vlastníky společností. Spolu s osvobozením dividend a ostatních forem rozdělování zisku vyplácených rezidentními právnickými osobami, je tak v estonském daňovém systému dvojímu zdanění zabráněno. Daňové zatížení právnických osob je tak v Estonsku i přes vyšší sazbu daně jednoznačně nižší. Vzhledem k výše uvedenému, ale nelze zdanění příjmů právnických osob objektivně srovnávat, neboť sledované země používají odlišný předmět daně.

Ze srovnání daně z příjmů fyzických osob vyplynulo, že je i v tomto případě méně zatížen estonský poplatník. Česká republika má sice nižší sazbu daně – 15 % oproti 21 % estonským. I hodnota skutečného daňového zatížení byla v obou zpracovaných příkladech v České republice nižší, avšak pro objektivní srovnání je nutno vzít v úvahu i sociální pojištění. To je v Estonsku totiž placeno jen na úrovni zaměstnavatele. Celkové zatížení mzdy je tak v České republice vyšší. Pojistné placené zaměstnavatelem je na tom obdobně, v České republice dosahuje souhrnné výše 34 %, v Estonsku pak 33 %.

Z nepřímých daní je v obou zemích ukládána daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Vzhledem k pokročilé fázi procesu harmonizace daní v rámci Evropské unie, jsou tyto daně ve sledovaných zemích srovnatelné. Odlišnosti nalezneme pouze u jejich sazeb. U daně z příjmů mají Česká republika i Estonsko stanoveny základní sazbu ve stejné výši, tedy 20 %. Estonsko má o procentní bod nižší sníženou sazbu, tj. 9 %. Estonsko má také více než o polovinu nižší limit pro povinnou registraci k dani.

U spotřební daně jsou v Estonsku více zdaňovány alkoholické nápoje a líh. Na srovnatelné úrovni je zdanění tabákových produktů, kde je pouze u doutníků a cigarillos výrazně vyšší sazba v Estonsku. Paliva a zdroje energie, kromě elektřiny, naopak podléhají nižšímu zdanění v Estonsku.

Hlavním cílem práce je formulovat na základě komparací získaných poznatků vhodná doporučení pro daňový systém České republiky. Téměř automaticky by se nabízelo doporučit

estonskou formu zdanění právnických osob. Je neoddiskutovatelným faktem, že od chvíle přechodu na distribuční daň došlo k výraznému růstu jak výnosu daně, tak i samotné ekonomiky země. Na druhou stranu prudký příliv zahraničního kapitálu a růst ekonomiky přinesl i některé negativní důsledky, jako strmý růst cen pozemků a vyšší tempo růstu cen ve srovnání se mzdami.

Zůstává však otázkou, zda by byl estonský úspěch v našich podmínkách opakovatelný. Pro naši zemi platí zcela jiná vnitrostátní i zahraniční východiska ve srovnání s těmi, která platila před lety pro Estonsko. Velmi problematické by bylo stanovení vhodné výše sazby tak, aby byla pro zahraniční investory atraktivní, tedy dostatečně nízká. To představuje nejen vzhledem k zadlužení země a neschopnosti politické reprezentace přijít s funkční reformou veřejných financí výraznou překážku. Vyslovení takového doporučení by tedy nutně musely předcházet další rozsáhlé studie.

Estonský daňový systém však nabízí i mnoho dalších podnětů, které je bezpochyby možné doporučit a jejichž implementace by byla žádoucí.

Estonské daně se vyznačují jednoduchou konstrukcí. České daně jsou naproti tomu konstrukčně značně složitě. Česká republika by především měla důkladně zrevidovat zákon o dani z příjmů. Výpočet daňové povinnosti probíhá v mnoha krocích a široká paleta výjimek, odpočtů a daňových slev činí celý proces značně nepřehledným a administrativně složitým. V důsledku této složitosti vznikají nemalé náklady jak daňovým poplatníkům, tak i v konečném důsledku státu. Administrativní náklady daně by bylo možné snížit uvážlivější a kompaktnější formulací zákonů a zjednodušením daňových procesů.

Estonsko je také známé svým velmi pozitivním vztahem k informačním technologiím. Penetrace moderních informačních a komunikačních technologií a související infrastruktura je v Estonsku na špičkové úrovni. V Estonsku také proběhly první elektronické parlamentní volby za využití internetu na světě. Země tak využívá telekomunikačních prostředků i při daňové správě. Estonská legislativa umožňuje a v některých případech i ukládá povinnost podávat daňová přiznání v elektronické podobě. Taková forma daňových přiznání může poplatníkovi poskytovat vysokou úroveň asistence, celý proces urychluje a přináší s sebou úspory při zpracování, archivaci i na materiálech. Zavedení této možnosti v České republice by tak bylo jistě mnohými daňovými poplatníky vítáno.

Vzhledem ke stejnému rozpočtovému určení daní z nemovitostí v obou zemích, bych dále České republice doporučil přijmout estonský systém stanovování sazby daně. Ta je každoročně stanovována samosprávou v rámci zákonem určené procentní sazby. Samospráva tak má možnost lépe ovlivnit výnos daně a zohlednit při něm své požadavky a znalost místních poměrů. Procentní sazba také umožňuje stanovit sazby v rámci jemnější škály než český systém koeficientů. Na místě by byla i změna základu daně z výměry na odhadní cenu pozemku.

Oproti České republice nejsou v Estonsku i v mnohých dalších státech Evropské unie uplatňovány převodové daně. Domnívám se, že vzhledem k jejich nízkému výnosu a relativně

vysokým administrativním nákladům, by nebylo od věci od nich v České republice také upustit. Vyšší výnos má pouze daň z převodu nemovitostí. Bylo by ji tedy možné alespoň částečně zachovat obdobným způsobem jako v Estonsku, tj. zahrnout zisk z převodu nemovitostí do základu daně z příjmů.

Srovnání sazeb spotřebních daní také upozornilo na současný problém v České republice, kdy jsou tuzemské sazby uvalované na pohonné hmoty ve srovnání se sousedními státy vyšší v řádu několika korun. Transportní společnosti tak upřednostňují nákup pohonných hmot v zahraničí. Zvýšení těchto sazeb se tak jeví jako kontraproduktivní, neboť platby z těchto nákupů jsou zdaněny v zahraničí. Nejen, že se stát připravuje o příjmy tímto, ale v důsledku nižších tržeb tuzemských čerpacích stanic přichází i o příjmy, které by získal na dani z příjmů těchto společností. Opatření tak nepůsobí proti, ale pro deficit. Bylo by tedy vhodné sazbu snížit alespoň na shodnou úroveň s okolními státy.

Závěrem bych ještě České republice doporučil zavést podobně jako v Estonsku daň z hazardu. Ten se v naší zemi v poslední době nezdravě rozrůstá a gamblerství podléhá stále více lidí. Stát by si tak nejen zajistil další příjem do státního rozpočtu, ale mohlo by se mu také podařit omezit bujení tohoto společenského problému. Jako elegantní se mi také jeví to, že je v Estonsku část výnosu z této daně použita právě na financování projektů, které se zabývají řešením problematiky gamblerství a pomoc osobám touto závislostí postiženým.

## SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- [1] FOJTÍKOVÁ, J. *Daňový systém (distanční studijní opora)*. 2. přepracované vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-2104687-8. 135 s.
- [2] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualizované vydání. Praha: ASPI a. s., 2006. ISBN 80-7357-202-2. 280 s.
- [3] STRECKOVÁ, Y., MALÝ, I. a kol. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. 1. Vydání. Praha: Computer Press, 1998. ISBN 80-7226-112-6. 214 s.
- [4] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2010. ISBN 978-80-7201-799-7. 351 s.
- [5] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém České republiky 2010*. 10. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX a. s., 2010. ISBN 978-80-86324-86-9. 355 s.
- [6] VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010, praktický průvodce*. 6. vydání. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3426-2. 224 s.

### Legislativa České republiky

1. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.
2. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.
3. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
4. Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.
5. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.
6. Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 184/1995 Sb., Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Estonskem.
7. Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění.
8. Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní.
9. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
10. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
11. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

## Legislativa Estonské republiky

1. Riigi Teataja I 1996, 41, 797; Maamaksuseadus.
2. Riigi Teataja I 1999, 101, 903; Tulumaksuseadus.
3. Riigi Teataja I 2000, 81, 515; Raskeveokimaksu seadus.
4. Riigi Teataja I 2000, 102, 675; Sotsiaalmaksuseadus.
5. Riigi Teataja I 2002, 26, 150; Maksukorralduse seadus.
6. Riigi Teataja I 2003, 2, 17; Alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisi seadus.
7. Riigi Teataja I 2003, 82, 554; Käibemaksuseadus.
8. Riigi Teataja I 2009, 24, 146; Hasartmängumaksu seadus.

## Internetové zdroje

1. Daňový systém České republiky [online]. © 2006-2011 [cit. 2011-3-26]. Dostupné na WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=0>>.
2. EVROPSKÁ KOMISE. Excise duty tables, Part I – Alcoholic Beverages [online]. Vystaveno leden 2011 [cit. 2011-5-28]. Dostupné na WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/rates/excise\\_duties-part\\_i\\_alcohol\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf)>
3. EVROPSKÁ KOMISE. Excise duty tables, Part II – Energy products and Electricity [online]. Vystaveno leden 2011 [cit. 2011-5-28]. Dostupné na WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_ii\\_energy\\_products\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf)>
4. EVROPSKÁ KOMISE. Excise duty tables, Part III – Manufactured Tobacco [online]. Vystaveno leden 2011 [cit. 2011-5-28]. Dostupné na WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_iii\\_tobacco\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf)>
5. Upřesněné výsledky pokladního plnění státního rozpočtu České republiky za rok 2010 (vč. tzv. dodatkového období) [online]. Vystaveno 10. 1. 2011 [cit 2011-3-25]. URL: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove\\_zpravy\\_ministerstva\\_59843.html?year=2011](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_ministerstva_59843.html?year=2011)>.
6. Estonian Taxes and Tax Structure [online]. Revised in January 2010 [cit. 2011-5-11]. Dostupné na WWW: <<http://www.fin.ee/doc.php?81596>>.



## SEZNAM GRAFŮ

GRAF 3.1: VÝNOSOVÝ PODÍL JEDNOTLIVÝCH DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE ZA ROK 2010 .....	32
GRAF 4.1: VÝNOSOVÝ PODÍL JEDNOTLIVÝCH DANÍ V ESTONSKU ZA ROK 2010 .....	54

## SEZNAM TABULEK

TABULKA 3.1: URČENÍ DÍLČÍCH ZÁKLADŮ DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB .....	36
TABULKA 3.2: NEZDANITELNÉ ČÁSTI ZÁKLADU DANĚ, ODPOČTY A JEJICH LIMITY .....	38
TABULKA 3.3: URČENÍ ZÁKLADU A VÝPOČET DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB .....	41
TABULKA 3.4: VYBRANÉ SAZBY SPOTŘEBNÍCH DANÍ .....	46
TABULKA 3.5: SAZBY DANĚ Z PIVA.....	46
TABULKA 3.6: SAZBY DANĚ ZE ZEMNÍHO A DALŠÍCH PLYNŮ .....	47
TABULKA 3.7: ZÁKLADNÍ SAZBA DANĚ Z POZEMKŮ .....	48
TABULKA 3.8: ZÁKLADNÍ SAZBA DANĚ ZE STAVEB .....	49
TABULKA 4.1: PŘEHLED ZÁKLADNÍCH STATISTICKÝCH CHARAKTERISTIK ZEMĚ ZA ROK 2010 .....	52
TABULKA 4.2: SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z ALKOHOLICKÝCH PRODUKTŮ .....	69
TABULKA 4.3: SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z TABÁKOVÝCH PRODUKTŮ .....	70
TABULKA 4.4: SAZBY SPOTŘEBNÍ DANĚ Z PALIV A ELEKTŘINY) .....	70
TABULKA 4.5: SAZBY DANĚ Z LOTERIÍ A HAZARDNÍCH HER PRO HERNÍ ZAŘÍZENÍ .....	71
TABULKA 4.6: SAZBY DANĚ Z LOTERIÍ A HAZARDNÍCH HER PRO OSTATNÍ FORMY HAZARDU .....	71
TABULKA 5.1: PŘÍKLAD 2 – DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ V ESTONSKU .....	75
TABULKA 5.2: PŘÍKLAD 1 – DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ V ČESKÉ REPUBLICE .....	75
TABULKA 5.3: PŘÍKLAD 2 – DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ V ESTONSKU .....	76
TABULKA 5.4: PŘÍKLAD 2 – DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ V ČESKÉ REPUBLICE .....	77
TABULKA 5.5: SROVNÁNÍ SAZEB A REGISTRAČNÍCH LIMITŮ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	81
TABULKA 5.6: SROVNÁNÍ SAZEB SPOTŘEBNÍCH DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE A ESTONSKU .....	82

## **SEZNAM SCHÉMÁT**

SCHÉMA 3.1: VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB.....	36
SCHÉMA 4.1: SCHÉMA VÝPOČTU DAŇOVÉ POVINNOSTI DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB V ESTONSKU.....	62
SCHÉMA 4.2: SCHÉMA FUNGOVÁNÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V ESTONSKU .....	63

## **SEZNAM OBRÁZKŮ**

OBRÁZEK 3.1: STRUKTURA DAŇOVÉHO SYSTÉMU ČESKÉ REPUBLIKY.....	32
OBRÁZEK 3.2: ZÁKLADNÍ DRUHY PŘÍJMŮ OSVOBOZENÝCH OD DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB .....	35
OBRÁZEK 4.1: STRUKTURA DAŇOVÉHO SYSTÉMU ESTONSKÉ REPUBLIKY .....	53

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha A – Schéma rozpočtového určení daní v České republice

Příloha B – Přílohy směrnice 2006/112/ES ve znění směrnice 2007/47ES

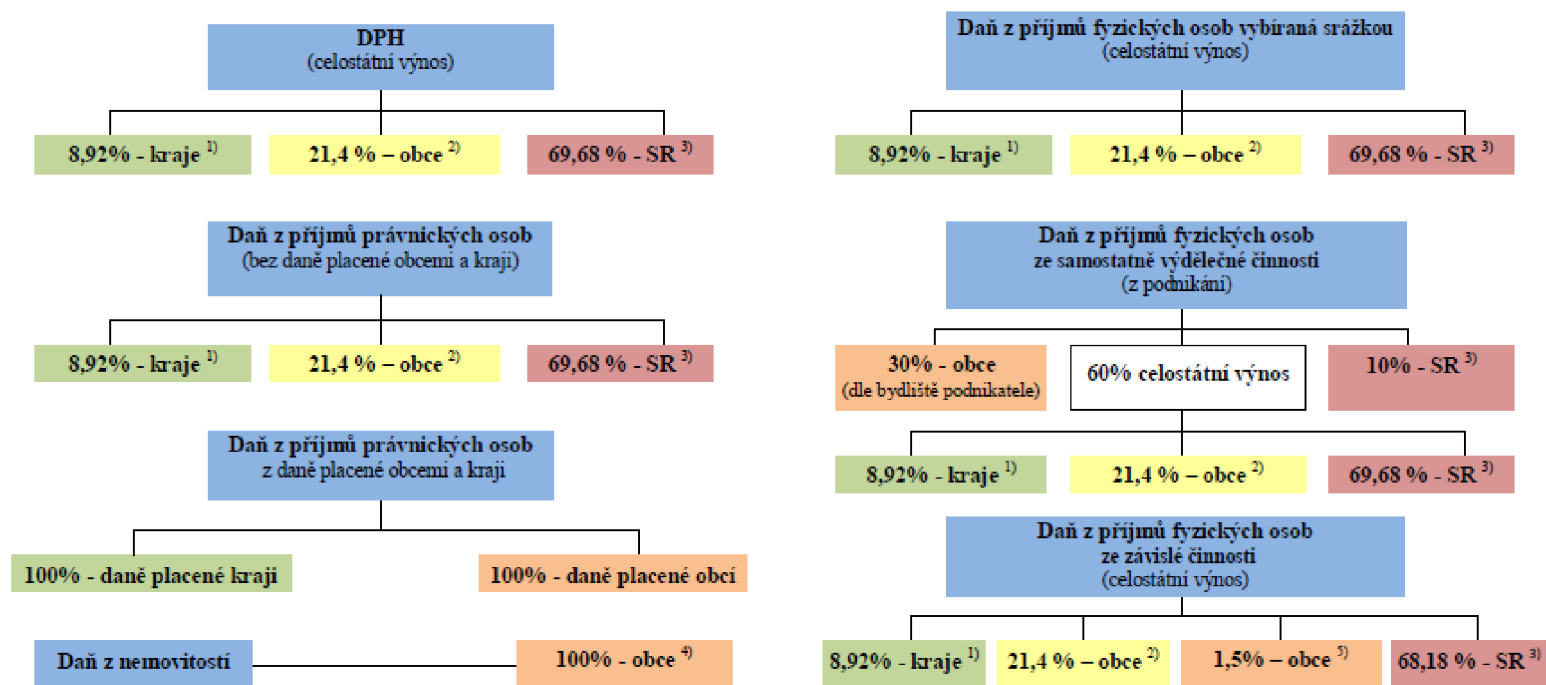
Příloha C – Minimální sazby spotřebních daní

Příloha D – Schéma výpočtu daňové povinnosti daně z příjmů samostatně výdělečně činných osob v Estonsku

Příloha E – Sazby daně z těžkých nákladních vozidel v Estonsku

## Příloha A – Schéma rozpočtového určení daní v ČR

Platné od 1. ledna 2008. Znáznornění bez Státního fondu dopravní infrastruktury, poplatků a pokut.



### Vysvětlivky:

<sup>1)</sup> Každý kraj se na procentní části celostátního hrubého výnosu daně podílí procentem stanoveným v příloze č. 1 zákona č. 243/2000 Sb., o RUD, v platném znění

<sup>2)</sup> Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě:

1. kritéria výměry katastrálních území obce
2. prostého počtu obyvatel v obci
3. násobků postupných přechodů

<sup>3)</sup> Příjmy státního rozpočtu

<sup>4)</sup> Výnos daně z nemovitostí; příjemcem je ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází.

<sup>5)</sup> Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě počtu zaměstnanců s místem výkonu práce v obci.

Zdroj: MF ČR. [online] URL: <[http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xber/cds/schema\\_obce\\_rud08.doc](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xber/cds/schema_obce_rud08.doc)>.

**Příloha B – Přílohy směrnice 2006/112/ES ve znění  
směrnice 2007/47/ES**

Označení přílohy	Obsah přílohy
I	Seznam činností uvedených v čl. 13 odst. 1 třetím podstaví – jedná se o činnosti, při jejichž výkonu se veřejnoprávní subjekty považují za osoby povinné k dani.
II	Informativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle čl. 56 odst. 1 písm. k) – služby patřící do tzv. reverse charge.
III	Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v čl. 98.
(IV)	Příloha IV byla zrušena k 31. 12. 2009. Obsahovala seznam služeb uvedených v bývalém čl. 106 směrnice, u kterých je rovněž možné uplatňovat sníženou sazbu daně. Tyto služby byly s účinností od 1. 1. 2010 přesunuty do přílohy III.
V	Kategorie zboží, které je propuštěno do režimu uskladňování v jiném než celním skladu podle čl. 160 odst. 2.
VI	Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb podle čl. 199 odst. 1 písm. d) – další vymezení možných osob povinných k dani.
VII	Seznam činností zemědělské výroby podle čl. 295 odst. 1 bodu 4 – pro možnost použití daňového paušálu pro zemědělce.
VIII	Informativní seznam zemědělských služeb podle čl. 295 odst. 1 bodu 5 – pro možnost použití daňového paušálu pro zemědělce.
IX	Umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti podle čl. 311 odst. 1 bodů 2, 3, a 4.
X	Seznam plnění, na něž se vztahují odchylky uvedené v čl. 370 a 371 a čl. 375 až 390 – seznam plnění, která mohou členské státy nadále zdaňovat, resp. seznam plnění, která mohou členské státy nadále osvobodit od daně.
XI	Část A) – Zrušené směrnice s postupnými změnami. Část B) – Lhůty pro provedení ve vnitrostátním právu.
XII	Srovnávací tabulka mezi texty směrnice 67/227/EHS, směrnicí 77/388/EHS, pozměňujícími směrnicemi, jinými akty a touto směrnicí.

Zdroj: ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 4. Aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2010. ISBN 978-80-7201-799-7. s 136.

## Příloha C – Minimální sazby spotřebních daní

### Minimální sazby spotřební daně pro energetické potřeby

Energetické produkty jako pohonné hmoty			
Olovnatý benzín (v eurech na 1 000 l)	421	Plynový olej (v eurech na 1 000 litrů)	302
Bezolovnatý benzín (v eurech na 1 000 l)	359	LPG (v eurech na 1 000 kilogramů)	125
Zemní plyn (v eurech na gigajoule)	2,6	Petrolej (v eurech na 1 000 litrů)	302

Energetické produkty používané jako pohonné hmoty pro účely určitých odvětví průmyslu a obchodu			
Plynový olej (v eurech na 1 000 litrů)	21	Petrolej (v eurech na 1 000 litrů)	21
LPG (v eurech na 1000 kilogramů)	41	Zemní plyn (v eurech na gigajoule)	0,3

Energetické produkty používané jako topná paliva			
Topný plynový olej (v eurech na 1 000 litrů)	21	Těžký topný olej (v eurech na 1 000 kg)	15
Petrolej (v eurech na 1 000 litrů)	0	LPG (v eurech na 1 000 kg)	0
Zemní plyn (v eurech na gigajoule)	0,15	Elektrina (v eurech za megawatthodinu)	0,5
Uhlí a koks (v eurech na gigajoule)	0,15		

Energetické výrobky používané jako topná paliva (nekomerční využití)			
Topný plynový olej (v eurech na 1 000 litrů)	21	Těžký topný olej (v eurech na 1 000 kg)	15
Petrolej (v eurech na 1 000 litrů)	0	LPG (v eurech na 1 000 kg)	0
Zemní plyn (v eurech na gigajoule)	0,3	Elektrina (v eurech za megawatthodinu)	1
Uhlí a koks (v eurech na gigajoule)	0,3		

Zdroj: Směrnice Rady 2003/96/ES.

### Minimální sazby spotřební daně pro líh a alkoholické nápoje

Kategorie produktů	Minimální sazba v euro/100 litrů/stupně alkoholu	Minimální sazba v euro/litr produktu s takovým stupněm alkoholu, který je při prodeji běžný
Víno	0	víno (12°) 0
Pivo	1,87	pivo (5°) 0,1
Fermentované nápoje jiné než víno a pivo (např. kvašený jablečný mošt a hruškovice)	0	kvašený jablečný mošt (5°) 0
Meziprodukty (např. alkoholizované víno, jako je portské, sherry atd. s obsahem alkoholu až do 22°)	2,5	meziprodukty (18°) 0,45
Etylalkohol a lihoviny	5,5	Lihoviny (40°) 2,2

Zdroj: Směrnice Rady 92/84/EHS.

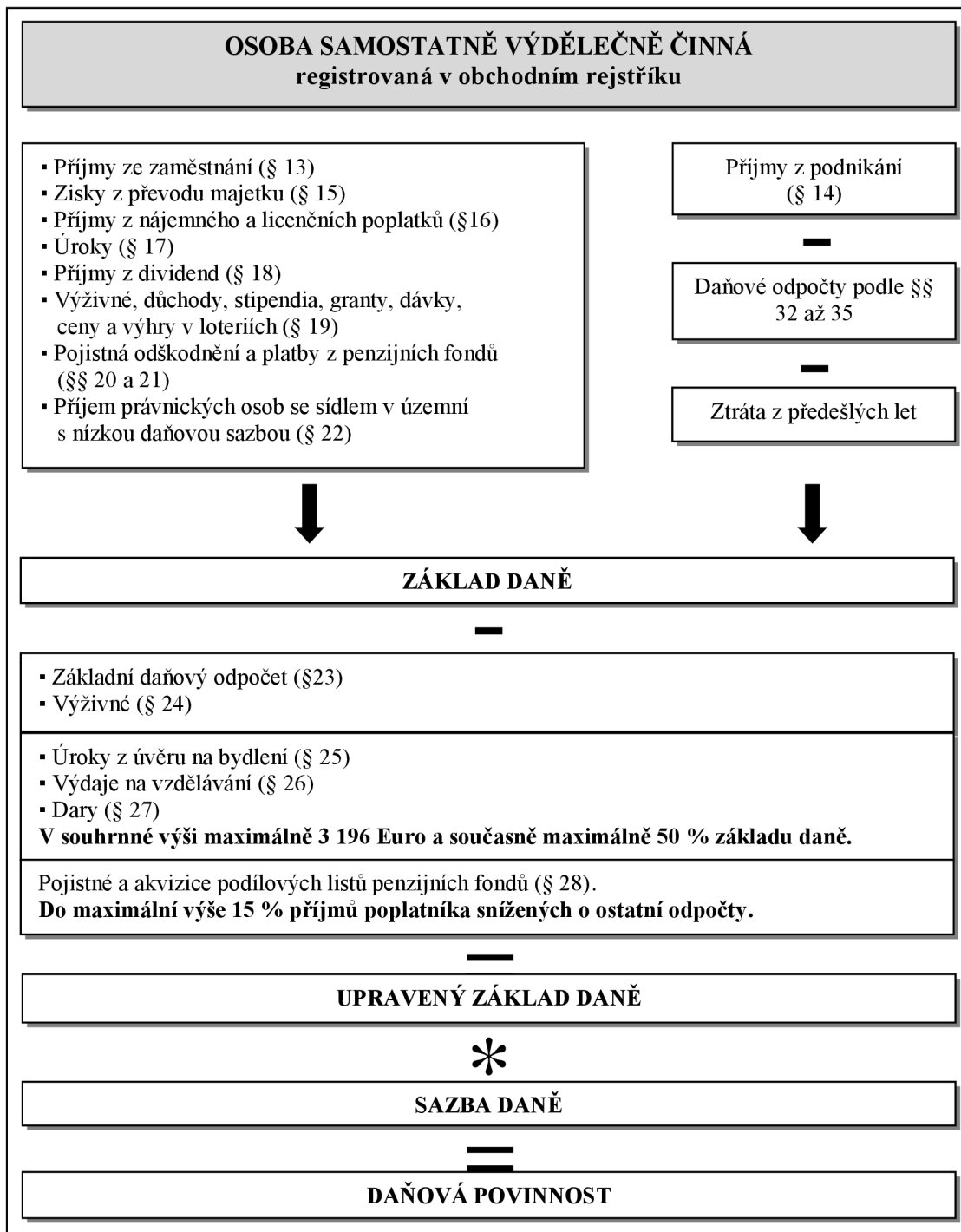
### Minimální sazby spotřební daně pro tabákové výrobky

Kategorie produktů	Minimální sazba v % maloobchodní ceny včetně daně
Cigarety	57 *
Tabák k ručnímu balení cigaret	30 nebo 20 ECU/kilo
Doutníky a doutníčky	5 nebo 7 ECU/1000 kusů nebo kilo
Dýmkový tabák	20 nebo 15 ECU/kilo

Zdroj: Směrnice Rady 92/79/EHS, 92/80/EHS a 2002/10/EHS.

\* - Směrnice Rady 2002/10/ES přinesla vedle povinnosti stávajícího minimálního daňového zatížení ve výši 57 % z maloobchodní ceny cigaret i fixní minimální částku 60 eur na 1 000 kusů, která byla od 1. 7. 2006 navýšena na 64 eur na 1 000 kusů.

## Příloha D – Schéma výpočtu daňové povinnosti daně z příjmů samostatně výdělečně činných osob v Estonsku



Zdroj: Vlastní konstrukce autora.



## Příloha E – Sazby daně z těžkých nákladních vozidel v Estonsku

### Sazby daně z těžkých nákladních vozidel pro tzv. silniční vlaky

Kategorie těžkého nákladního vozidla podle počtu náprav	Maximální přípustná či celková hmotnost vozidla (v kilogramech)	Sazba daně podle typu odpružení poháněné nápravy vozidla (v Estonských korunách za čtvrtletí)	
		Vzduchové odpružení nebo jeho ekvivalent	Jiný druh odpružení
Silniční vlak (tahač + vlek či návěs)	12 000 – 13 999	0	0
	14 000 – 15 999	0	0
	16 000 – 17 999	0	50
	18 000 – 19 999	50	125
	20 000 – 21 999	125	290
	22 000 – 22 999	290	375
	23 000 – 24 999	375	690
25 000 a více	690	1200	
2+1 náprava	12 000 – 14 999	0	0
	15 000 – 22 999	0	0
	23 000 – 24 999	115	275
	25 000 – 25 999	275	450
	26 000 – 27 999	450	665
	28 000 – 28 999	665	800
	29 000 – 30 999	800	1315
	31 000 – 32 999	1315	1825
33 000 a více	1825	2765	
2+2 nápravy	12 000 – 35 999	0	0
	36 000 – 37 999	1450	2015
	38 000 a více	2015	2740
2+3 nápravy	12 000 – 35 999	0	0
	36 000 – 37 999	1275	1775
	38 000 – 39 999	1775	2465
	40 000 a více	2465	3640
3+3 a více náprav	12 000 – 35 999	0	0
	36 000 – 37 999	725	875
	38 000 – 39 999	875	1315
	40 000 a více	1315	2090

Zdroj: Příloha Raskeveokimaksu seadus, Riigi Teataja I 2000, 81, 515. Dostupné na WWW: <<http://www.legaltext.ee/en/andmebaas/ava.asp?m=022>>.

### Sazby daně z těžkých nákladních vozidel pro nákladní automobily nebo tahače

Kategorie těžkého nákladního vozidla podle počtu náprav	Maximální přípustná či celková hmotnost vozidla (v kilogramech)	Sazba daně podle typu odpružení poháněné nápravy vozidla (v Estonských korunách za čtvrtletí)	
		Vzduchové odpružení nebo jeho ekvivalent	Jiný druh odpružení
2 nápravy	12 000 – 12 999	0	125
	13 000 – 13 999	125	340
	14 000 – 14 999	340	475
	15 000 a více	475	1075
3 nápravy	12 000 – 14 999	0	0
	15 000 – 16 999	125	215
	17 000 – 18 999	215	440
	19 000 – 20 999	440	565
	21 000 – 22 999	565	875
	23 000 a více	875	1350
4 nápravy	12 000 – 22 999	0	0
	23 000 – 24 999	565	575
	25 000 – 26 999	575	890
	27 000 – 28 999	890	1415
	29 000 a více	1415	2100

Zdroj: Příloha Raskeveokimaksu seadus, Riigi Teataja I 2000, 81, 515. Dostupné na WWW: <http://www.legaltext.ee/en/andmebaas/ava.asp?m=022>.