

CHANGES IN THE CZECH DIRECT TAXATION AFTER ACCESSION TO THE EUROPEAN UNION

KRISTÝNA ODROVÁ

The Faculty of Law of Masaryk University, Czech republic

Abstract in original language

Daně jsou chápány jako základní prvek suverenity každé země, proto veškeré harmonizační snahy v této oblasti vyvolávají řadu otázek. Tento příspěvek nejprve zevrubně mapuje unijní právní úpravu která se přímo či nepřímo dotýká přímých daní. Stěžejní část je pak zaměřena na promítnutí této úpravy do českého právního řádu a na zhodnocení, zda Česká republika v tomto směru obstála. Dále jsou zmíněny nejrůznější změny, ke kterým za dobu od přistoupení k Evropské unii došlo. Autorka se pokouší dospět k závěru, zda jsou tyto změny způsobeny právě tlakem ze strany Evropské unie, tedy povinným začleňováním společně dohodnutých ustanovení, či se jedná spíše o samostatný a přirozený vývoj českého práva reagující na momentální potřeby společnosti.

Key words in original language

Přímé daně; daňová harmonizace; změny po vstupu do Evropské unie.

Abstract

As a general principle, tax issues are considered to be a part of Member States sovereignty. That is why all harmonizing proposals raise lot of questions. At first, the contribution briefly presents the European legislation in the field of direct taxes. The main part is focused on expression of the European law in the Czech direct taxation system and summarizing the results. Other changes that have occurred since the Accession to the European Union are also mentioned. The author tries to conclude whether the changes are caused by the pressure from the European Union, by implementation of commonly agreed provisions, or rather by separate and natural evolution of the Czech law that reflects the current needs of the society.

Key words

Direct taxes; tax harmonization; changes after accession to the European Union.

1. ÚVOD

Daňová problematika provází lidstvo již po několik tisíciletí a je nedílnou součástí každodenního života. V současném světě však daně zdaleka nezůstávají otázkou jednotlivých států, jak tomu bylo dříve. Pro jednotlivce, a zvláště pro osoby pocházející z členských zemí, je poměrně snadné se přestěhovat a následně žít a pracovat v jiné než rodné zemi a ještě snadnější

je za prací pouze dojíždět. Situace je ještě méně komplikovaná v případě společností a přesouvání jejich kapitálu. To vše s sebou nese řadu nežádoucích jevů a obtíží při zdaňování příjmů, kterým je nutné zabránit. Daňové otázky a zejména potřeba jejich sladování se tak velmi úzce dotýkají každého z nás.

Cílem článku je zmapování unijní právní úpravy, která se přímo či nepřímo dotýká oblasti přímých daní, a především popsání její následné reflexe v českém právním řádu. Také se pokusím určit, jak Česká republika v tomto úkolu obstála. Dále mě zajímá, čím jsou změny, ke kterým v našem daňovém systému následně došlo, ovlivněny více. Zda se jedná o nutné začlenění mezi členskými státy společně dohodnutých ustanovení, či spíše přirozený vývoj práva reagující na měnící se potřeby společnosti.

2. ÚPRAVA PŘÍMÝCH DANÍ V EVROPSKÉ UNII

Jedním z hlavních cílů Evropské unie je vytvoření jednotného trhu a odstranění bariér zabraňujících jeho správnému fungování. To má za úkol i evropská daňová politika, k čemuž jí slouží jak nástroje primárního tak sekundárního práva.

Vliv přímého zdanění na fungování jednotného trhu není na první pohled tak znatelný, jak je tomu např. u daní nepřímých či cla. Proto se zpočátku ani jeho harmonizace nejevila jako bezprostředně nutná. Ale s prohlubováním integrace a stále širším uplatňováním fundamentálních svobod se potřeba spolupráce i na tomto poli zvýšila. Možnost žít a pracovat a především investovat majetek, protože ten lze na rozdíl od práce přesouvat s nejmenšími obtížemi, přináší i možnost výběru země s nižším daňovým zatížením a s tím i potencionální negativní daňovou konkurenci.

V počátku se předpokládalo, že harmonizační proces bude mít poměrně hladký průběh, jelikož úprava v členských zemích byla strukturálně velmi podobná. Ale ukázalo se, že jednotlivé systémy přímých daní jsou vnitřně velmi odlišné. Dalším a největším problémem je neochota států přistoupit na jednotnou úpravu, kterou berou jako zásah do své autonomie, a jejich neschopnost shodnout se na konkrétním znění legislativních opatření, v tomto případě směrnice vyžadujících jednomyslnost.

Co se tedy týče úpravy v primárním právu, můžeme v zakládajících smlouvách nalézt několik daňových ustanovení, která se však týkají pouze daní nepřímých. Úpravu přímých daní můžeme nepřímo vyvozovat jednak z ustanovení o sblížení právních předpisů.¹ Dalším článkem je všeobecný zákaz jakékoli diskriminace² a články zakotvující úpravu čtyř základních

1 Článek 115 SFEU (bývalý článek 94 SES) a článek 192 SFEU (bývalý článek 175 SES) odst. 2

2 Článek 18 SFEU (bývalý článek 12 SES)

svobod,³ která se také nepřímo promítá do daňové oblasti. Jde o volný pohyb osob (svoboda pohybu pracovníků i svoboda usazování), volný pohyb zboží, služeb a kapitálu.⁴

Mimo zakládací smlouvy a jejich novelizace se daňovými otázkami zpravidla zabývají i přístupové smlouvy, které ve svých daňových ustanoveních často umožňují nově přístupujícím státům přechodné výjimky.⁵

Úprava v primárním právu je pak rozváděna dalšími legislativními opatřeními, zejména směrnicemi, které je však kvůli neochotě členských států stále obtížnější přijímat a implementovat.

První výrazný posun přišel s přijetím směrnic o administrativní spolupráci.⁶ Poté byly přijaty dvě důležité směrnice týkající se obchodních společností⁷ a dále pak směrnice o společném zdanění příjmů z úspor, úroků a licenčních poplatků.⁸

Dalšími důležitými dokumenty jsou i tzv. Bílé knihy, které, ač jsou pouze nezávaznými návrhy a doporučeními, mohou mít značně široký vliv.

3. ZMĚNY V ČESKÉM PRÁVNÍM ŘÁDU

V souvislosti se vstupem do Evropské unie i po něm náš právní řád zaznamenal řadu významných reforem a další z nich dosud probíhají. Některé změny jsou nutnou reakcí na harmonizační vliv unie, jiné mohou být spíše dobrovolnou snahou o přiblížení našeho právního řádu řádům

3 Články 28 a násl. SFEU (bývalý článek 23 a násl. SES), články 45 a násl. SFEU (bývalý článek 39 a násl. SES) články 49 a násl. SFEU (bývalý článek 43 a násl. SES), články 56 a násl. SFEU (bývalý článek 49 a násl. SES) a články 63 a násl. SFEU (bývalý článek 56 a násl. SES).

⁴ Více viz Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí EU. 2008, str. 29 a násl. či Láčová, L. Daňové systémy v globálním světě. 2007, str. 37 a násl.

⁵ Pro Českou republiku: Akt o podmínkách přistoupení České republiky k Evropské unii, část IV., hlava I., článek 24, ve spojení s přílohou V

⁶ Např. směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného.

⁷ Směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států a směrnice Rady 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států

⁸ Směrnici Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru a směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

ostatních členských zemí. Svůj nezanedbatelný, a dle mého názoru i největší, podíl na vývoji však nese taktéž skutečnost, že otázky daní se často stávají nástrojem politické soutěže a systém je měněn dle okamžitých potřeb politických stran v boji o moc.

3.1 IMPLEMENTACE SMĚRNIC

Směrnice jsou závazné pouze pokud jde o výsledek, kterého má být dosaženo. Členské státy je tedy musí přijmout a zveřejnit v příslušných právních předpisech, ale zvolení formy provedení zůstává na nich. Některé směrnice tak mohou být implementovány pomocí doplnění či změny již existujícího předpisu, k implementaci jiných je třeba přijetí předpisu zcela nového.

U nás vždy nebyla zvolená metoda zcela vhodná a někdy tak došlo ke zbytečným komplikacím. Mezi nejčastější chyby, které lze zákonodárcům vytknout, patří nedostatečné informování veřejnosti o smyslu a důsledcích harmonizace, jelikož veřejnost postupně nabývala názoru, že harmonizace přímých daní je fakt, který je třeba bez výhrad přijmout, což vyústilo v pocit, že nám Evropská unie něco přespříliš vnucuje. Další komplikací bylo i upřednostňování a vyzdvihování veřejnosti příjemných změn, kdežto změny nepopulární byly utajovány a odkládány na neurčito. Některé nepříjemné kroky, ač v národním zájmu, byly naopak zakrývány matoucím tvrzením o požadavcích ze strany unie. V předpisech se často vyskytoval přílišný formalismus a také doslovné překlady nebyly vždy na místě. Při pouhém vkládání jednotlivých ustanovení do stávající české úpravy byl často ztracen smysl a logické souvislosti úpravy unijní.⁹ Přesto se domnívám, a to také vzhledem k tomu, že změn v této oblasti nemuselo proběhnout tolik, jako v oblastech jiných, se implementace těchto směrnic vcelku zdařila a dotčené subjekty se s ní poměrně rychle vypořádaly.

3.1.1 SMĚRNICE O ADMINISTRATIVNÍ SPOLUPRÁCI

Na poli mezinárodní spolupráce v tomto odvětví se Česká republika angažovala i před vstupem do Evropské unie, a to převážně na základě mezinárodních smluv. Již v roce 2001 byl zaznamenán znatelný nárůst vyměňovaných informací s daňovými správami cizích států. Se vstupem do unie se spolupráce ještě rozšířila a došlo především k jejímu usnadnění.

Unijní právo upravuje tuto problematiku směrnicemi o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a směrnicí o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek.

⁹ Více viz Matoušek, P. Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU. Dostupné z: http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf

Do českého právního řádu se jejich implementace promítla jednak v zákoně č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů, jednak přijetím zákona č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek.

Zákon o mezinárodní pomoci při správě daní upravující postup a podmínky, za kterých orgány České republiky poskytují, požadují nebo přijímají mezinárodní pomoc při jejich správě, nabyt účinnosti již v roce 2000, a to vzhledem k mezinárodní spolupráci, která probíhá na základě mezinárodních smluv. Se vstupem do Evropské unie, tedy k 1. květnu 2004, byla jeho působnost rozšířena i na spolupráci v rámci předpisů unijního práva. V této souvislosti bylo navíc Evropské komisi umožněno účastnit se některých jednání příslušných úřadů o konkrétním upřesnění podmínek a postupů při spolupráci.

Současný zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek nabyt účinnosti dnem vstupu České republiky do Evropské unie a nahradil tak původní úpravu provedenou zákonem č. 252/2000 Sb., se stejným názvem. Tento zákon také upravuje postup a podmínky, za kterých orgány České republiky poskytují, požadují nebo přijímají mezinárodní pomoc na základě vzájemnosti, a to ve vztahu k členským státům při vymáhání pohledávek z dovozních a vývozních cel, přímých a nepřímých daní, daní z pojistného, úroků, pokut, penále a nákladů souvisejících, atd. a ve vztahu ke státům, s nimiž máme uzavřela mezinárodní smlouvu, pro pohledávky určené touto smlouvou.¹⁰

3.1.2 SMĚRNICE TÝKAJÍCÍ SE FYZICKÝCH OSOB

Od 1. května 2005 se začala v Evropské unii provádět ustanovení směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě vyplácených úroků. Do českého právního pořádku byla implementována prostřednictvím § 38fa o daních z příjmů. Toto ustanovení stanoví, je-li skutečným vlastníkem příjmu úrokového charakteru poplatník, který má bydliště na území jiného členského státu, povinnost platebního zprostředkovatele při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady podat svému místně příslušnému správci daně hlášení. Toto hlášení se podává nejpozději do 15. dne třetího měsíce po skončení zdaňovacího období vždy v elektronické podobě. Správce daně je dále povinen předat získané údaje příslušnému orgánu jiného členského státu, a to nejméně jedenkrát ročně.

K uveřejnění rozsahu požadovaných údajů, tvaru a formátu hlášení, stejně tak jako ke sjednocení postupů při aplikaci tohoto ustanovení je ministerstvem vydán pokyn D-282. Dále se zavádí specifická forma

¹⁰ Více viz Schillerová, P. Mezinárodní spolupráce při vymáhání některých finančních pohledávek – praktické aspekty. Dny práva 2008. 2008, str. 43 a násl.

automatické a automatizované výměny informací v souladu se směrnicí o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, která byla implementována zákonem o mezinárodní pomoci při správě daní.

3.1.3 SMĚRNICE TÝKAJÍCÍ SE PRÁVNICKÝCH OSOB

Směrnice o společném systému zdanění při fúzích, směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností a směrnici o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků byly do českého právního řádu implementovány v rámci změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Implementace směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností nabyla účinnosti 1. května 2004. Ustanovení § 19 zákona o daních z příjmů umožňuje jednak daňové výhody ve státě rezidence mateřské společnosti (odst. 1 zi)) a jednak ve státě rezidence společnosti dceřiné (odst. 1 ze)). Novelizace směrnice v roce 2003¹¹ rozšířila umožnění těchto výhod i na příjmy stálé provozovny a toto rozšíření se u nás od roku 2005 také aplikovalo. V § 19 odst. 3 je dále vymezen minimální podíl na základním kapitálu, který je důležitý pro vymezení pojmů mateřská a dceřiná společnost. Směrnice vyžadovala, aby s účinností k začátku roku 2005 byl tento podíl snížen z 25 % na 20 %, v roce 2007 na 15 % a 2009 na 10 %. Náš zákon o daních z příjmů však tyto lhůty poněkud uspíšil a limitní hodnotu 10 % obsahoval již ve znění účinném k 1. lednu 2006. Definiční mateřské společnosti taktéž zahrnuje dobu nepřetržitě držby tohoto podílu a ten se v roce 2006 změnil z původních 24 měsíců na současných 12 měsíců.

Směrnice o společném systému zdanění při fúzích vstoupila do našeho právního řádu zejména prostřednictvím § 23a a násl. zákona o daních z příjmu již před vstupem do unie, konkrétně k 1. lednu 2004. Úprava umožnila nástupnické společnosti v České republice převzít rezervy a opravné položky, daňovou ztrátu a odčitatelné položky. Podmínkou těchto zvýhodnění však je, že k fúzi, rozdělení atd. dochází především z ekonomických důvodů. Dále je zakotvena vyvratitelná domněnka, že řádný ekonomický důvod neexistuje, pokud jedna z společností účastnících se fúze nevykonává posledních 12 měsíců činnost.

Osvobození od placení daně z úroků a licenčních poplatků placených do jiných členských států je důsledkem implementace směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků. Je zakotveno především v

¹¹ Ta stanovila povinnost členských států uvést své právní předpisy do souladu s ní nejpozději do 1. ledna 2005.

ustanovení § 19 zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení osvobozuje od daně příslušný příjem zahraničních společností rezidentních v jiných členských státech, který jim plyne od českých právnických osob. Ovšem pouze při splnění zákonem stanovených podmínek a dalších administrativních povinností. U příjmů úrokového charakteru (odst.1 zk)) se takto postupuje již od vstupu České republiky do unie. Osvobození od licenčních poplatků (odst. 1 zj)) se však použije až od 1. ledna 2011 tak, jak stanoví směrnice ve svých přechodných ustanoveních.

3.2 DALŠÍ ZMĚNY

Proměny systému zdanění osobních příjmů, ke kterým průběžně od přistoupení k Evropské unii dochází, jsou velmi výrazné a reakce na ně hojně diskutované, jelikož mají přímý vliv téměř na každého. To lze spatřovat i v četnosti novel, kterými zákon o daních z příjmů prošel. V průměru je to neskutečných šest novel za rok. Na první pohled nejviditelnější je samozřejmě pokles výše sazeb a u fyzických osob přechod z původních progresivně klouzavých sazeb na sazby lineární. Na druhou stranu, jelikož došlo také ke změně stanovení základu daně, není pokles daňového zatížení přímo úměrný, a to i přestože obecně dochází k přesunu zatížení z daní přímých na nepřímé. V následujícím textu se pokusím stručně nastínit nejdůležitější změny, ke kterým v jednotlivých letech došlo. Za nejdůležitější, vzhledem k tématu sekce, pak považuji změny v úpravě daní z příjmu fyzických osob.

3.2.1 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Co se tedy té týče, rok 2004 přinesl především zavedení tzv. daňové evidence, což představuje značné zjednodušení pro poplatníky, kteří nejsou dle nového zákona o účetnictví považováni za účetní jednotku. Dále institut minimální daně, resp. minimálního základu daně. Ten se však týká pouze podnikatelů s příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, ze živnosti nebo z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a musí dosáhnout alespoň výše vypočítané dle stanoveného vzorce.^{12,13}

V následujícím roce došlo ke dvěma hlavním změnám. Byl zaveden institut společného zdanění manželů,¹⁴ zamýšlený jako podpora rodin s dětmi.

12 Minimální výše základu daně musí činit polovinu součinu všeobecného vyměřovacího základu a přepočítacího koeficientu pro účely důchodového zabezpečení a počtu kalendářních měsíců provozování výdělečné činnosti.

13 Více ke změnám v tomto roce např. Dráb, O. Daně a právo v roce 2004. Daně a právo v prax, 2004/1, str. 2 a násl.

14 Více např. Brychta, I. Společné zdanění manželů. Daně a právo v praxi 2005/1, str. 18 a násl.

Manželé, kteří vychovávají ve společné domácnosti alespoň jedno dítě, si mohli mezi sebe rozdělit společný základ daně na polovinu a z něj pak odvést daň, což ulehčilo především dvojicím, kde jeden vydělává výrazně více než druhý. Druhým novým institutem byla sleva na dítě, která nahradila do té doby známou nezdanitelnou část základu daně na vyživované dítě.^{15,16}

Daňová reforma v roce 2006 si vzala za cíl především snížení daňového zatížení fyzických osob s nižším a průměrným příjmem. Nejvýznamnější změnou tak byl pokles dvou nejnižších mezních sazeb z 15 % na 12 % a z 20 % na 19 % a současně i protažení příjmových pásem. Dále byly nahrazeny další nezdanitelné části základu daně slevami na dani. Vstřícným krokem pro podnikatele a živnostníky se stalo zvýšení tzv. výdajových paušálů, o které bylo možno snížit příjmy při výpočtu základu daně, a rozšíření možností pro využití paušální daně. Změn doznal také režim úroků a hypotečních zástavních listů.¹⁷

Následující rok byla přijata řada novel spíše nevelkého významu. Asi nejvýznamnější z nich souvisí s přijetím nového zákoníku práce.¹⁸ Významným způsobem zasáhl též pokyn ministerstva financí č. D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, který konečně po téměř osmi letech nahradil stávající úpravu.¹⁹

Rok 2008 přinesl zásadní novelizaci v duchu nového zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Nejradikálnější změnou bylo jistě zavedení jednotné sazby daně ve výši 15 % namísto čtyř dosud uplatňovaných progresivních sazeb v rozmezí od 12 % do 35 %. Od roku 2009 se předpokládalo ještě další snížení na 12,5 %.

Dále došlo k systémové změně ve vymezení základu daně, který se, namísto z původní hrubé mzdy, nově počítá z tzv. superhrubé mzdy, tedy ze součtu hrubé mzdy zaměstnance plus pojistného na sociální a zdravotní pojištění, které je povinen hradit zaměstnavatel.

15 Sleva na dani ve výši 6 000 Kč namísto dosavadního snížení základu daně o 25 560 Kč

16 Více např. Dráb, O. Změny daňových předpisů v roce 2005. *Daně a právo v praxi* 2005/1, str. 2 a násl.

17 Více např. Dráb, O., Zůnová, M. Změny daňových předpisů v roce 2006. *Daně a právo v praxi* 2006/1, str. 2 a násl.

18 Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

19 Více např. Dráb, O., Zůnová, M. Nový výkladový pokyn k ZDP. *Daně a právo v praxi* 2007/2, str. 2 a násl.

Díky zavedení rovné daně ztratil svůj smysl institut společného zdanění manželů a zrušen byl také minimální základ daně pro osoby samostatně výdělečně činné. Zároveň byly podstatně zvýšeny slevy na dani. Nově si slevu na poplatníka mohli uplatnit i starobní důchodci, na rozdíl však od některých daňových nerezidentů. Byl totiž stanoven nový limit, že 90 % jejich celosvětových příjmů musí plynout z území České republiky. S tím vyvstala i otázka, zda není tato změna ve vztahu k občanům jiného členského státu v souladu s unijním právem a jím zaručenou svobodou volného pohybu osob. S ohledem na judikaturu Evropského soudního dvora²⁰ je ovšem nastavené 90 % kritérium obhájitelné a primární právo neporušuje.²¹

Ke slibovanému snížení sazby daně v roce 2009 nedošlo a ta tak zůstala na 15 %. Daňové zatížení ovšem bylo alespoň částečně sníženo vlivem poklesu pojistného na sociální zabezpečení. Z důvodu nesnížení sazby daně bylo zrušeno plánované snížení slev na dani. Dále byla zavedena fikce, že základem daně zahraničního zaměstnance, který podléhá pojistným předpisům jiného státu, má být hrubá mzda zvýšená a o pojistné, které by se odvádělo v České republice. V dřívějších letech to bylo pojistné skutečně zaplacené do systému pojištění jiného státu.²²

Samotná daň z příjmů v roce 2010 nezaznamenala žádné parametrické změny. Nepřímo na ni však dopadlo zvýšení maximálního vyměřovacího základu pro veřejnoprávní pojištění a do jisté míry tak ovlivnilo její skutečnou výši. U slev na dani došlo zvýšení slevy na vyživované dítě a změnily se některé paušální výdaje.²³

3.2.2 OSTATNÍ DANĚ

Podrobnější změny v úpravě daní z příjmu právnických osob již nebudu rozepisovat, ale jejich shrnutí je možné dohledat např. ve zmíněných časopisových článcích.

Významnou změnou nastávající v souvislosti s přistoupením k Evropské unii společnou jak pro fyzické tak pro právnické osoby je bezesporu zavedení nového formátu daňového identifikačního čísla. Kvůli jednotnosti při obchodním styku se subjekty ostatních členských zemí bylo dosud

20 Např. rozsudek Schumacher

21 Více např. Dráb, O., Drábová, M. Změny v daňových předpisech. Daně a právo v praxi 2008/1, str. 2 a násl.

22 Více např. Dráb, O., Drábová, M. Změny daňových předpisů od 1.1.2009. Daně a právo v praxi 2009/2, str. 2 a násl.

23 Více např. Brychta, I. Změny v daní v roce 2010. Daňová hospodářská kartotéka 2010/1, str. 1 a násl.

používané schéma, zahrnující krom individuálního čísla osoby i trojčíferný kód příslušného správce daně, nahrazeno schématem novým, skládajícím se z dvojmístného kódu země, v našem případě CZ, a zbytku čísla, který zůstal beze změny. K lednu 2004 byla také poprvé zavedena editační povinnost správce daně a naproti tomu možnost poplatníků požádat o závazné posouzení. Jde o institut, kdy fyzické či právnické osoby mohou ve sporných či nejasných případech požádat finanční úřad pomoc. Radikální reforma v roce 2008 přinesla sjednocení zvláštních sazeb daní, které se do té doby pohybovaly v rozmezí 15 % až 25 % plus jedna 1 %. Nově byla zavedena jednotná 15 % sazba pro všechny (s jedinou výjimkou) okruhy příjmů podléhajících zvláštní sazbě.

Ostatních přímé daně, mezi které u nás v současnosti patří daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, mají z hlediska výnosu spíše doplňkový charakter. A ani zde nelze spatřovat zásadní tlak na harmonizaci ze strany Evropské unie. V rámci spontánně probíhajících reforem však samozřejmě k jistým změnám dochází a jednotlivé systémy se dobrovolně přibližují.

4. ZÁVĚR

Česká republika měla za úkol uvést svoji právní úpravu do souladu s úpravou unijní v rámci předvstupních příprav. Jistou prvotní výhodu představovalo i to, že hned po převratu se proměny českého daňového systému ve vlastním zájmu inspirovaly v obvyklých daňových systémech tehdejších členských zemí. Můžeme tedy říct, že co se týče daní přímých se nám bez větších úlev podařilo již před vstupem dosáhnout obvyklé úrovně sladění těchto daní.

Směrnice byly včas implementovány a většina souvisejících změn začala platit od května 2004, některé již od ledna. Kvůli některým byl přijat zcela nový zákon, jiné byly implementovány pomocí změny či doplnění předpisu stávajícího. Zde lze českým, zákonodárcům vytknout že při pouhém vkládání požadovaných ustanovení byl často ztracen smysl a logické vazby původní úpravy a taktéž překlady byly příliš formální a zbytečně doslovné. Výsledkem pak byla a v některých případech stále je přílišná komplikovanost, nesourodost a nesrozumitelnost.

V českém systému přímých daní však došlo a průběžně stále dochází k řadě dalších poměrně významných změn. Jak ale můžeme vidět např. z letného průřezu změn v úpravě daní z příjmů fyzických osob, velká většina z nich ovšem vůbec nepřamení z harmonizačních snah unie. Úprava přímých daní je stále v dispozici jednotlivých států a její změny tak představují spíše přirozený vývoj práva reagující na měnící se potřeby společnosti, některé jsou pouhým politickým bojem o moc. Obecně však můžeme zaznamenat dobrovolné přibližování systémům uplatňovaným v ostatních zemích, než nějaké průkopnické, či atypické systémové proměny.

Na závěr bych chtěla podotknout, že sblížení úpravy přímých daní je záležitostí extrémně složitou a náročnou. Změny je třeba přijímat postupně a plynule je na sebe navazovat. Proto by i Česká republika, a v rámci svých občanských práv a povinností v podstatě každý z nás, měla vystupovat v roli aktivního spolutvůrce nikoli pouhého pasivního příjemce evropské daňové politiky. Neměly bychom zapomínat na hájení vlastních zájmů a tradic a zohledňování vlastní ekonomické situace, ale ani na ochranu prospěšných cílů celé Evropské unie.

Literature:

- Brychta, I.: Společné zdanění manželů. *Daně a právo v praxi*. 2005, č. 1, str. 18 a násl.
- Brychta, I.: Změny v daní v roce 2010. *Daňová hospodářská kartotéka*. 2010, č. 1, str. 1 a násl.
- Dráb, O.: Daně a právo v roce 2004. *Daně a právo v praxi*. 2004, č. 1, str. 2 a násl.
- Dráb, O.: Změny daňových předpisů v roce 2005. *Daně a právo v praxi*. 2005, č. 1, str. 2 a násl.
- Dráb, O., Zůnová, M.: Změny daňových předpisů v roce 2006. *Daně a právo v praxi*. 2006, č. 1, str. 2 a násl.
- Dráb, O., Zůnová, M.: Nový výkladový pokyn k ZDP. *Daně a právo v praxi*. 2007, č. 2, str. 2 a násl.
- Dráb, O., Drábová, M.: Změny v daňových předpisech. *Daně a právo v praxi*. 2008, č. 1, str. 2 a násl.
- Dráb, O., Drábová, M.: Změny daňových předpisů od 1.1.2009. *Daně a právo v praxi*. 2009, č. 2, str. 2 a násl.
- Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, 2007
- Matoušek, P.: Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU. [on-line]. Dostupné z: http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf
- Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. akt. vyd., Praha: ASPI, 2008

- Schillerová, P.: Mezinárodní spolupráce při vymáhání některých finančních pohledávek – praktické aspekty. In *Dny práva -2008 : 2. ročník mezinárodní konference pořádané Právnickou fakultou Masarykovy univerzity*. Brno: MU, 2008, str. 43 a násl.
- Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 14. února 1995, ve věci C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt proti Rolandu Schumackerovi*

Contact – email

170084@mail.muni.cz