

**Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta**

Daňový systém Řecka ve srovnání s Českou republikou

Studentská vědecká a odborná činnost

Kategorie: magisterské studium

rok odevzdání: 2013
ročník SVOČ: VI

Autor: Ing. Vojtěch Čížík

Čestné prohlášení a souhlas s publikací práce

Prohlašuji, že jsem práci předkládanou do VI. ročníku Studentské vědecké a odborné činnosti (SVOČ) vypracoval samostatně za použití literatury a zdrojů v ní uvedených. Dále prohlašuji, že práce nebyla ani jako celek, ani z podstatné části dříve publikována, obhájena jako součást bakalářské, diplomové, rigorózní nebo jiné studentské kvalifikační práce a nebyla přihlášena do předchozích ročníků SVOČ či jiné soutěže.

Souhlasím s užitím této práce rozšiřováním, rozmnožováním a sdělováním veřejnosti v neomezeném rozsahu pro účely publikace a prezentace PF UK.

V Praze dne 15. dubna 2013

Vojtěch Čížík

.....

Podpis

1. Úvod.....	1
2. Daně a daňová soustava	4
3. Srovnání základních aspektů v oblasti daní mezi Řeckem a ČR	9
3.1 Státní zřízení a administrativní členění	9
3.2 Právní jurisdikce, daňové právo a ústavněprávní základy daní	9
4. Daňový systém Řecké republiky ve srovnání s ČR	12
4.1 Stručné pojednání o jednotlivých daních	13
4.1.1. Daň z příjmů fyzických osob	13
4.1.2 Daň z příjmů právnických osob	15
4.1.3 Daň z přidané hodnoty	17
4.1.3.1 Srovnání řeckého a českého zákona o dani z přidané hodnoty.....	19
4.1.4 Spotřební daně jako akcízy	19
4.1.5 Daň z nemovitosti.....	20
4.1.6 Transferové daně	21
4.1.7 Ostatní daně.....	21
4.2 Bilaterální smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Řeckem.....	22
5. Závěr	23
6. Literatura.....	26
7. Přílohy.....	27

1. Úvod

„Řekové, plaťte daně!“, nabádala v první polovině roku 2012 potomky antických Helénů a později neohrožených bojovníků za svobodu proti turecké nadvládě nejvyšší představitelka MMF. I když tím obyvatele samotného cípu Balkánského poloostrova a tisíců ostrovů v Egejském a Jónském moři poněkud popudila, neboť sama podle čl. 34 Vídeňské úmluvy o diplomatických stycích z roku 1961 jako diplomatka žádnou daň ze svých příjmů odvádět nemusí, je nutné jí dát v podstatě za pravdu. Platební morálka řeckého daňového poplatníka je totiž více než tristní, daňové úniky v roční odhadované výši cca 500 mld. Kč až neuvěřitelně enormní¹ a stále rostoucí nezaměstnanost, zejména mezi mladými lidmi, má tendenci zvětšovat již tak masívní stínovou ekonomiku (odhady 25 - 35 % HDP) a generovat další a další daňové úniky. Problémy na příjmové straně veřejných rozpočtů byly zřejmě velmi podceněny, když prohlubování fiskální nerovnováhy se v podstatě vysvětlovalo jen vysokou mírou korupce a klientelismu a neefektivní alokací výdajů, kdy na chod zbytečných až nesmyslných úřadů včetně pohádkových platů a jiných výhod úředníků či penzí řeckých důchodců či na jednorázové akce typu olympijských her v roce 2004 byly vynaloženy obrovské částky peněz nejen tavných daňových poplatníků, ale především těch vypůjčených. Zdá se téměř neuvěřitelné, že až kolaps amerických druhořadých hypoték v roce 2008 a další odhalené praktiky řeckého kreativního účetnictví o několik měsíců později musely odhalit pravý stav řeckých veřejných financí, k jejichž rozvrácenosti směřovaly nadměrně rozchazovačné a daňově tolerantní až zahálčivé politiky vládnoucích stran nepřetržitě téměř 35 let.

Pokud se soustředíme na stranu zdrojů veřejných rozpočtů, z nichž nejvyšší podíl zaujímají daně, lze si položit otázku, v čem spočívají nedostatky řeckých daní, že generují nedostatečné inkaso. Anebo se problém nachází někde jinde a řecké daňové právo je nastaveno podobně jako v jiných vyspělých zemích? Vždyť Řecko je podobně jako Česká republika (dále jen ČR) členem všech důležitých mezinárodních organizací (OECD, OSN, WTO, REF apod.) a také EU, čímž by se mělo ve všech směrech přibližovat úrovni

¹ Zdroj: http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_evasion_and_corruption_in_Greece.

V České republice se odhaduje ročně méně než desetina, tj. 40 mld. Kč kvůli odlivu peněz do daňových rájů (<http://blog.aktualne.centrum.cz/blogy/tomas-tozicka.php?itemid=17451>), oficiálnější zdroje potom uvádějí necelých 30 mld. Kč, zejména vlivem nepřímých daní (např. http://www.tyden.cz/rubriky/byznys/cesko/knizek-stat-trati-na-danovych-unicich-az-30-miliard-rocne_224680.html). Pokud se k tomu připočítají od roku 1990 naakumulované (tedy ne roční!) daňové nedoplatky jako rozdíl mezi daněmi, která měly být vybrány, a skutečně vybranou částkou ve výši 118,8 mld. Kč, i pro české veřejné rozpočty už se jedná o nezanedbatelnou ztrátu (http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/nepresnosti_v_mediich_69644.html).

nejvyspělejších států. Odpověď na první otázku se pokusí zodpovědět tato stručná práce, jejímž cílem je přiblížit fungování daňového systému v Řecku, a to formou srovnání s ČR s cílem vyvarovat se přílišné staticnosti a popisnosti.

Již v úvodu je potřebné sdělit, že se práce zaměřuje na daně v tom nejužším smyslu. Použiji ekonomickou či teoretickou definici, že **daní se rozumí povinná, zákonem stanovená, neúčelová, nenávratná, neekvivalentní a nesankční peněžítá platba, která plyne do veřejných rozpočtů**, a k tomu dodám, že **daní bude pouze taková platba, která se jako daň označuje**. Nebudu se tedy zde zabývat příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, které ač v obou zemích hrají více než důležitou fiskální roli (viz graf 7-1 v příloze 2, v ČR je dokonce dlouhodobě spolu s Francií a Německem jejich největší podíl na celkových veřejných příjmech v OECD i v EU), nejsou zcela neúčelové a neoznačují se ani jako daň². Rovněž si dovolím ignorovat procesněprávní ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších novel, které jako jediné v českém právním řádu, ale pouze pro své účely definuje daň jako peněžité plnění, které tento zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, popř. další peněžítá plnění. Důvody jsou nabíledni: za prvé tak rozsáhlou materii by tato práce s omezenou kapacitou mohla pokrýt jen stěží, maximálně velmi povrchně, za druhé toto ustanovení je v rozporu s výše právě vymezenou teoretickou definicí a za třetí zde vyvstává jazykový či překladatelský problém. Nejen, že čeština má sama problém vymezit pojem „daň“ a v obdobném smyslu používá další pojmy jako „odvod“, „dávka“, „poplatek“, „přírážka“ nebo archaické „berně“ či „desátek“, ale situace se výrazně zkomplikuje při užívání anglických a řeckých slov. Pro zjednodušení jsem se proto zabýval platbami označovanými jako *tax*, čemuž odpovídá řecký pojem *φόρος* (mn. č. *φοροϋς*, přičemž velmi častým výrazem v řeckých daňových zákonech je *φορολογία* jako „zdanění“), nicméně ve 4 případech se jedná o *duty*, ve 2 případech o *contribution* a v jednom o *levy*.

Menším problémem je matoucí mediální šílenství kolem řeckých problémů v poslední době, neboť informace jsou od doby vypuknutí či spíše odhalení dluhové krize hodně kusé, chaotické, nekonzistentní a často ne zcela pravdivé, někdy zcela opačné. Jako příklad lze uvést časté zprávy typu „Řekové zavedli, změnili či zvýšili daň...“, což implikuje více než častou změnu v řeckém daňovém systému. Ale podívám-li se na schválené zákony na stránkách řeckého parlamentu³, které se týkají daní, zjistím, že se jedná

² Na tom nic nemění ani plánovaná přeměna příspěvků na sociální zabezpečení za zaměstnavatele na tzv. daň z objemu mezd (*payroll tax*) v ČR, které mají de facto tentýž charakter.

³ viz [11]

- a) v lednu 2013 o novelu mimo zákonů (kodexů) o dani z příjmů, o DPH a inkasu veřejných příjmů (zákon č. 4110/2013 – viz dále v textu)
- b) v roce 2012 pouze o obecný právní předpis, upravující principy, postupy a prostředky dobré právní regulace včetně kodifikace a
- c) v roce 2011 o bilaterální smlouvu s Kanadou o zamezení dvojího zdanění a především zákon o boji proti daňovým únikům, kontrolních funkcích a dalších opatřeních Ministerstva financí (zákon č. 3943/2011 – viz dále v textu),

přičemž tam momentálně není žádný návrh daňového zákona, čekající na schválení. Tedy ve srovnání s množstvím informací, které média v posledních cca 3 letech v podstatě nepřetržitě zveřejňovala, v čase naprosté minimum novelizací, i když nutno na druhou stranu podotknout, že výše 2 uvedené jsou celkem zásadní a významně mění některé řecké daně i celou soustavu. Rovněž v této souvislosti musím zmínit, že řecká akademická obec nebyla ani minimálně sdílná poskytnout jakoukoliv informaci ze sféry jejich daňového práva (zejména o jednotlivých zákonech, o daňových deliktech nebo daňové judikatuře) a totéž lze říci i o oslovených daňových poradcích, kteří poskytnutí jakékoliv zprávy založili na výlučně komerčním principu. Z těchto důvodů práce postrádá některé záležitosti, které by zde bylo vhodné uvést, např. rozpočtové určení daní, daňové trestné či vybranou judikaturu. Protože není s čím srovnávat, logicky upouštím od české podoby.

S výjimkou úvodu a závěru je text rozdělen na 3 kapitoly. Následující kapitola doplňuje uvedenou definici daní o pár dalších obecných pouček o daních a daňovém systému. Další kapitola seznamuje čtenáře se základním uspořádáním o Řecku (totéž o ČR je i s ohledem na omezenou kapacitu práce asi zbytečné), včetně srovnání ústavněprávního zakotvení zdanění. A poté následuje kapitola, která se, i když velmi stručně, věnuje jednotlivým daním. Protože je DPH fiskálně nejvýznamnější daní ve smyslu této práce, tj. „daní s názvem daň“ (viz graf 7-1 v příloze 2), porovnávám zde i příslušnou legislativu.

Téma jsem si zvolil ze zájmu: jednak mám k Řecku velmi kladný vztah a jednak se domnívám, že detailnější srovnání daní s touto zemí v české literatuře chybí. Pokud se nějaká komparace objeví, vždy Řecko stojí v zástupu jiných zemí, tudíž informace nejsou a ani nemohou být tak podrobné.

2. Daně a daňová soustava

Daně, pro účely tohoto textu definované již v úvodu, slouží primárně k financování veřejných statků a veřejné správy a dále k ovlivňování ekonomiky, resp. ekonomického chování jejích subjektů a částečně také k vyrovnávání nerovnoměrného rozdělení důchodů a bohatství ve společnosti. Kromě neochoty subjektů daně přiznávat, odvádět a platit je problémem i jejich z větší části silná závislost na hospodářském vývoji, čímž je reálný tok příslušných peněžních prostředků kvantitativně nejistý.

Zákonodárná moc by měla stanovit a výkonná moc zajišťovat správu těch daní, které

- a) jsou **efektivní**, tzn., minimalizaci administrativních nákladů na jejich správu a výběr pro veřejnou správu i daňové subjekty a také minimalizaci jejich distorznosti, spočívající v tom, že se díky existenci daně chovají ekonomické subjekty jinak s cílem minimalizovat svoji daňovou povinnost, než kdyby nepodléhali zavedené dani či tato daň neexistovala vůbec (daně by měly naopak působit na chování subjektů i celé ekonomiky pozitivně, svojí vzájemnou působností v rámci daňové soustavy neutrálně)
- b) jsou politicky transparentní s jasným určením, na koho skutečně dopadá daňové břemeno, a **po právní stránce perfektní** s minimem případných sporů, což zpětně souvisí s daňovou efektivností; daň, její konstrukční prvky (vynětí, osvobození, subjekt, objekt, základ daně, nezdanitelné a odčitatelné položky, daňová sazba, slevy na dani, doba splatnosti, způsob placení apod.) a činnost orgánů veřejné správy v oblasti daňové musí být vymezeny určitě a srozumitelně, po věcné i časové stránce, přičemž jejich podmínky by měly být nastaveny způsobem, který daňovým subjektům poskytuje co nejpříznivější podmínky; právně perfektní norma v sobě obsahuje též sankci v případě porušení jejího pravidla, kdy nastává správněprávní nebo trestněprávní odpovědnost
- c) dopadají na společnost **spravedlivě**⁴, přičemž spravedlnost je nastavena také právní perfektností - právně imperfektní normy (v daňovém právu kogentní povahy) vedou pro svou složitost k legálnímu i nelegálnímu obcházení daňových povinností⁵ v neprospěch

⁴ Otázka spravedlnosti daní se pohybuje spíše v rovině filozofické. Asi platí, že nejspravedlivější je neexistující daň, čímž soukromý subjekt plně projevuje své preference a priority. Na druhou stranu veřejné statky, které soukromé subjekty spotřebovávají, musí někdo zaplatit. Proto by asi měla obecně platit nepřímá úměra mezi náklady na daňový systém a daňovou spravedlností s co nejrovnoměrnejším daňovým zatížením napříč společnostmi s určitou mírou solidarity. V rámci tohoto kritéria optimálního zdanění se užívá princip prospěchu a princip platební schopnosti.

⁵ V prvním případě se jedná o **daňovou optimalizaci**, kdy se jí subjekt snaží pomocí různých mezer a klíčků minimalizovat (jedná *praeter legem*), ve druhém případě mluvíme o již zmíněných **daňových únicích** (jednání *contra legem*). Na základě zásady legální licence nebylo jednání některých poživatelů starobního důchodu v ČR koncem roku 2012, spočívající v krátkodobém odhlášení se z registru příjemců starobních důchodů, protiprávní, ač nebylo zcela v souladu se smyslem novelizovaného ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších novel, podle kterého se daň nesnižuje o částku 24 840 Kč, pokud poplatník k 1. 1. zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního

pocitivých či v nepřehledné normě se neorientujících daňových subjektů; nicméně při uplatňování veřejné moci je v případě imperfektnosti právní norem nutné podle zásady *in dubio pro reo a in dubio mitius* dát přednost takovému výkladu právní normy, který je pro daňový subjekt příznivější.

Daně lze rozdělit podle několika kritérií, z nichž nejvýznamnější je podle způsobu uložení na **daně přímé a nepřímé**. První platí poplatník na úkor svého důchodu či majetku a není možné je přesunout na jiný subjekt. U daní nepřímých ji naopak neplatí subjekt, který daň odvádí (plátce), ale přenáší ji zvýšením ceny zboží či služby na spotřebitele. Často se uvádí, že zařazení daně ze zisku korporací mezi daně přímé je sporné, neboť ji ve skutečnosti platí akcionáři, zaměstnanci či spotřebitelé, ale totéž by se dalo říci i o dani z nemovitostí či silniční, která lze přenést na nájemce apod. Je rovněž zajímavé, že česká daň silniční se považuje za daň přímou, zatímco klasifikace daní OECD, významná z hlediska mezinárodního srovnání, ji zařazuje s kódem 5211 a 5212 jako daň ze zboží a služeb, tedy daň nepřímou (viz Příloha 1). Totéž ukazuje i schéma 2.4 na str. 56 v [7].

Z právního hlediska je dále relevantní **členění podle objektu** (daně důchodové, spotřební, majetkové a daň z hlavy), podle něhož se pojmenovávají jednotlivé daňové zákony hmotné povahy. Rozdělení daní **podle místa alokace** (nadmárodní, státní/federální, regionální, municipální apod.) má svůj význam pro jejich rozpočtové určení⁶. Ostatní třídění daní je významné spíše pro ekonomii, statistiku či veřejné finance. Pouze zmíním 4 zvláštní druhy daní, o jejichž zavedení se v současnosti hodně diskutovalo a diskutuje, a to kyperskou *ad hoc* daň z bankovních vkladů, EU uvažovanou daň z mikroténových sáčků, v ČR zase daň pro pojišťovny s bilanční sumou či objemem technických rezerv jako základnou anebo Tobinovu daň z finančních transakcí, což by dle mého názoru nebylo nic jiného než zdanění dosud osvobozených finančních služeb DPH bez nároku na odpočet.

povinného pojištění stejného druhu. V tomto ohledu se domnívám, že není rozhodně důvod ze strany státu těmto osobám hrozit sankcemi, i když ostatní pracující poživatelé starobního důchodu tím budou velmi znevýhodněni. Jde o klasický příklad daňové optimalizace na základě nedokonalé právní normy. Pokud by soud rozhodnul, že bylo právo skutečně zneužito, mělo by dojít pouze k vrácení daňové slevy, nikoliv ale k penalizaci. Jak již bylo řečeno, dotváření práva se nesmí uskutečňovat v neprospěch daňového poplatníka.

Někdy se pod pojmem **daňová optimalizace** rozumí pouze jednání *secundum et intra legem*, kdy subjekty využívají různé úlevy tak, jak to zákonodárce zamýšlel.

⁶ V ČR tyto vztahy upravuje zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších novel. Také v Řecku existuje podobný zákon, neboť vyplývá z tamní ústavy (viz kapitola 3.2), jeho název a současné znění neznám. V článku [13] lze sice některé relace včetně vyjmenování místních daní a poplatků nalézt, ovšem platné před více než 10 lety a nelze říci, že tentýž stav trvá i dnes. Graf 7-4 c v příloze 2 znázorňuje přibližné určení daní místní úrovně, na kterém vidíme, že majetkové daně (zpravidla daň z nemovitostí) jsou v obou zemích nejvýznamnějším zdrojem, přičemž v Řecku o to víc na úkor poplatků. Nelze již ale přesně rozlišit, které zdroje jsou svěřené a které sdílené.

Pokud dochází z nejrůznějších důvodů k rozsáhlejší změně daňových zákonů, mluvíme o **daňové reformě**. V ČR byly významné v roce 1990 po společenských změnách, 1992 po zavedení nové daňové soustavy včetně DPH a 2008 po zavedení ekologických daní a dost zvrácené změně u DPFO. Se systémovými změnami se počítá i do budoucna, ať již např. v souvislosti s rekodifikací občanského práva, zavedením jednoho inkasního místa či přechodem transferových daní pod režim daně z příjmů. Také v Řecku probíhaly reformy zejména po pádu vojenského režimu v polovině 70. let, v souvislosti s přípravou na vstup do ES v roce 1981, se zavedením DPH v roce 1987 a další v rámci harmonizace daní v EU a v poslední době s cílem posílit daňové výnosy. Grafy 7-3a, b, c v příloze 2 zachycují vývoj jednotlivých typů daní z hlediska objektu v čase. Nejmarkantnější změnu vidíme u řeckých akcíí⁷, jejichž význam se enormně snížil.

Existence jedné daně by sice dokázala zajistit potřebný daňový výnos, podstatně zjednodušit daňové právo a zároveň minimalizovat veškeré administrativní náklady, nicméně tento stav je z ostatních hledisek nežádoucí, neboť by se tak stávalo na úkor ostatních funkcí, které daně plní, a rovněž požadavky na ostatní daňová kritéria zůstanou nevyslyšeny. Proto stát zavádí daní více a vytváří tak svojí **daňovou soustavu, daňový systém**. Tyto dva pojmy jsou sice synonyma, nicméně teorie finančního práva⁸ mezi ně nestaví rovnítko. Za soustavu (možná pod vlivem v roce 2003 zrušeného zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní) považuje soubor daní, které se vybírají v určitém státě a čase, z právního hlediska se tedy jedná víceméně o hmotněprávní úpravu jednotlivých daní v zákonech. Daňový systém je potom daňová soustava, rozšířená o rozpočtové určení daní a zejména o organizaci a činnost orgánů veřejné správy, které zabezpečují správu a výběr daní, jejich správné vyměření, vymáhání i kontrolu. Protože je nutné toto užší a širší pojetí odlišit, nelze s tím zcela nesouhlasit. V tom případě je název této práce nepřesný, neboť její pohled není upřen na procesní stránku daní⁹, a proto je dále užíván pojem „soustava“.

Již od dob institucionalizace daní, kdy se s nástupem kapitalismu vytvářejí první skutečné daňové systémy, se vedou polemiky o jejich optimálním složení. Daňová soustava by měla z teoretického hlediska plnit v podstatě stejné požadavky, jak je uvedeno výše u daní, problémem je jejich vzájemný nesoulad, tudíž výsledkem bude vždy nějaký kompromis.

⁷ Pojem akcíí zde budu užívat jako obecný pojem pro specifické spotřební daně. Pojem spotřební daň, pokud ho zrovna nepoužíváme ve spojení s naším zákonem č. 353/2003 Sb. nebo konkrétní zdaňovanou komoditou jako pivo nebo víno, mi nepřipadá příliš vhodný a může znamenat totéž co daň ze spotřeby, pod kterou spadá i DPH.

⁸ viz např. [1] na str. 163

⁹ Zde pouze uvedu, že základním pramenem daňového procesního práva je v ČR zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších novel a v Řecku by se mělo jednat o zákon o výběru veřejných příjmů - Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων Κώδικα (Ε.Δ.Ε.Κ.).

V realitě je pak konkrétní struktura daní i celková výše zdanění ovlivněna zejména těmito druhy faktorů:

- a) **politické** vlivy, formulující daňovou politiku státu – tento faktor považují asi za nejvýznamnější, neboť daňové zákony v ČR a zpravidla i v Řecku navrhuje ministerstvo financí prostřednictvím vlády a schvaluje parlament, a zároveň za nejškodlivější; politický konsensus či krátkodobá rozhodnutí, přizpůsobená volebnímu cyklu a často ovlivňovaná různými lobbystickými skupinami málokdy dbají požadavků na dobré daně a dříve uvedená ekonomická a právní kritéria ignorují - stačí si uvědomit např. v ČR časté novelizace téhož daňového zákona, a to i několikrát během 1 roku, navíc princip právní jistoty může být narušen až extrémním politickým hašteřením jako na konci roku 2012 v ČR, kdy se ještě 14 dní před skončením roku nevědělo, zda bude od roku 2013 platit jednotná sazba DPH či diferencovaná a v jaké výši
- b) **integrační a globalizační** vlivy – bezesporu druhý podstatný faktor, neboť dnes již není možné pro téměř žádný stát formovat svoji daňovou soustavu izolovaně, naopak je nutná koordinace s ostatními zeměmi v potírání škodlivé daňové konkurence (masívní mobility některých daňových základů do zemí s výhodnějšími daňovými podmínkami) a daňových úniků a naopak v eliminaci opakovaného zdaňování stejné ekonomické aktivity či skutečnosti; pro ČR a Řecko jako malé otevřené ekonomiky to platí dvojnásob, přičemž nejviditelnějšími tendencemi jsou harmonizace daňové legislativy s právem EU v rámci jednotného vnitřního trhu zejména v oblasti nepřímého zdanění a také přizpůsobování v rámci OECD
- c) **ekonomické složení společnosti** – např. v Řecku je asi nejvyšší podíl drobných podnikatelů v EU i OECD, kteří mohou na rozdíl od zaměstnanců snižovat svůj daňový základ zatajováním příjmů nebo zvyšováním nákladů (jejich daň se neplatí formou pravidelných srážek záloh u zdroje s pozdějším vyúčtováním), a proto je nutné se zde více spoléhat na daně nepřímé (viz graf 7-3c v příloze 2); na druhou stranu vysoký počet státních zaměstnanců předurčuje nezanedbatelný podíl daně z příjmu fyzických osob (viz graf 7-3a vlevo v příloze 2).
- d) **kulturně-historické** vlivy, které vyplývají z tradic a způsobují, jak již bylo částečně zmíněno tragickou platební morálku Řeků, přenášeni kapitálu těch bohatých mimo dosah domácích autorit, nízkou efektivnost výběru daní apod., z čehož plyne nutnost zvyšovat podíl nepřímých daní; spolu s byrokratickou strnulostí způsobuje tento faktor pomalou dynamičnost v harmonizaci nepřímých daní a téměř nulovou u daní přímých

- e) **zeměpisný** vliv s dopadem na odvětvovou strukturu ekonomiky, což má vztah k předchozímu bodu c) – asi není mnoho českých obchodních lodí, které by křížily moře a oceány pod cizí vlajkou, nicméně pro Řecko jako námořní velmoc má význam **tonážní daň**, které podléhají rejdařské společnosti, založené podle řeckého právního řádu (konkrétně zákona č. 27/1975, o zdanění lodí a lodních společností a povinných příspěvcích na rozvoj obchodního loďstva), jejichž lodě se plaví pod jinou než řeckou vlajkou, nicméně je tato daň součástí zdaňování korporací.
- f) vliv **technického pokroku**, který vytváří dokonalejší formy obchodu, ale zároveň i účinnější prostředky k inkasu daní a proti daňovým únikům, zařadil bych sem i např. snahu Řecka podpořit internetový přístup zavedením 50% odečtu souvisejících nákladů od základu korporátní daně od roku 2013; patří sem i společensko-historický vývoj – např. v antické době si lze těžko představit význam daně z motorových vozidel či daní ekologických.

Z mezinárodního hlediska lze celkovou daňovou soustavu srovnávat pomocí 3 hlavních ukazatelů a jedním „kvaziukazatelem“¹⁰, a to pomocí daňové kvóty jako podílu daňových příjmů na HDP neboli jaký podíl z každé Kč či € přidané hodnoty se vybere na daních, dále struktury daní jako podílu výnosu z jednotlivých daní na celkových daňových příjmech a konečně pomocí skutečného daňového zatížení nejzákladnějších ekonomických veličin práce, spotřeba a kapitál, jimž v podstatě odpovídají daňové objekty v podobě důchodu, spotřeby a majetku (srovnání těchto ukazatelů mezi ČR a Řeckem viz grafy č. 7-1, 7-2 a 7-5 v příloze 2). Je nutné upozornit, že daňová kvóta je v případě Řecka značně nadhodnocená, a to díky velkému podílu stínové ekonomiky a také zdaňování některých transferových plateb jako jsou starobní důchody. Oním „kvaziukazatelem“ je den daňové svobody, jenž představuje pomyslnou hranici v kalendářním roce, po jejímž dosažení daňový poplatník vydělává sám pro sebe a o alokaci svých peněžních prostředků rozhoduje podle svého vlastního uvážení. Do této doby totiž vydělával jen na pokrytí výdajů veřejné správy. V roce 2011 připadá podle jisté evropské nadace den daňové svobody v Řecku na 12. června, v ČR o dva dny dříve, tj. na 10. června¹¹.

Z grafu 7-1 je patrné, že v ČR i Řecku mimo v úvodu zmíněný výrazný podíl příspěvků na sociální a zdravotní pojištění existují hlavní daně, které se nijak zvlášť neliší, a ostatní doplňkového charakteru. Otázkou tak zůstává spíše optimální nastavení relace mezi daněmi

¹⁰ Domnívám se, že metodika výpočtu tohoto ukazatele je více než sporná a napříč různými organizacemi odlišná.

¹¹ <http://newdirectionfoundation.org/content/taxes-are-rise-eu-after-vat-increases-calendar-eu-27-tax-freedom-days-reveals>

přímými a nepřímými, resp. důchodovými a spotřebními neboli odvěký boj mezi daňovou efektivností a spravedlností.

3. Srovnání základních aspektů v oblasti daní mezi Řeckem a ČR

3.1 Státní zřízení a administrativní členění

Řecko je unitární, suverénní, prezidentsko-parlamentní republika (oficiální název *Ελληνική Δημοκρατία*, anglicky *the Hellenic Republic*), přičemž v jednokomorovém řeckém parlamentu zasedá 300 poslanců. Zajímavostí je 50 bonusových mandátů pro vítěznou stranu ve volbách.

Územně samosprávné členění Řecka je od roku 2011 reformováno ve prospěch decentralizace. Územně samosprávnými celky 1. stupně jsou města a obce, přičemž každý ostrov (cca 1 400, z nichž je 227 obydleno) představuje samostatný územní celek. Územně samosprávné celky 2. stupně tvoří 13 regionů/krajů (9 pevninských a 4 ostrovních) jakožto základních územně samosprávných článků, které se dále dělí na 54 prefektur. Orgány místní samosprávy jsou jako v ČR právními subjekty veřejného práva, správně i finančně autonomní. V rámci státní správy je uvedených 13 samosprávních regionů podřízeno 7 decentralizovaným administrativním celkům v čele s generálními tajemníky.

Zvláštní správní jednotkou je podle článku 105 řecké ústavy pravoslavná komunita na hoře Athos (*Όρος Άθως, Mount Athos*) v prefektuře *Chalkidiki*, kterou tvoří 20 mužských klášterů. Religiózně je podřízená nejvyššímu dohledu Ekumenického Patriarchátu Konstantinopole, administrativně (veřejný pořádek, bezpečnost) zvláštnímu guvernérovi. Vstup na území tohoto mnišského státu pod řeckou svrchovaností, ač je součástí Schengenského prostoru, je povolen pouze osobám mužského pohlaví. Kromě toho se *Athos* nachází mimo režim EU v oblasti DPH (viz dále v kapitole 5). Podle odstavce 5 článku 105 zákon stanoví mimo jiné celní a daňové výhody tohoto území.

3.2 Právní jurisdikce, daňové právo a ústavněprávní základy daní

Řecké i české právo jsou součástí kontinentální právní kultury, založené na římskoprávní tradici (v Řecku byzantsko-římskoprávní) a přirozenoprávní teorii a rozlišující soukromé a veřejné právo. V prostředí psaného práva je tedy základním pramenem práva zákon, což platí i o českém a řeckém právu daňovém. Pro snadnější aplikaci a výklad práva dochází k jeho kodifikaci. V daňovém právu se s nimi lze setkat v Řecku, ale je to spíše jen formální označení, neboť např. úprava příjmových daní nepokrývá celé právní odvětví.

Z rozdílné geografické polohy a historického vývoje obou zemí ovšem vyplývá, že český právní řád patří pod románsko-germánskou větev kontinentálního práva, zatímco řecké právo se bude pohybovat mezi balkánským a pod vlivem pravoslavné církve východoevropským subsystémem, ačkoliv čerpá i z práva německého, francouzského a švýcarského. Nicméně z důvodu členství Řecka a ČR v EU dochází ke sblížení jejich právních norem a pramenů práva.

Kromě zákonů jsou dalšími prameny daňového práva v Řecku prezidentské dekrety s nižší právní silou¹² a ještě nižším hierarchickým stupněm jsou rozhodnutí Ministerstva financí (dále MF), popř. jiného ministerstva či ústředního správního úřadu¹³ a interní regulatorní předpisy zvané oběžníky¹⁴. Ratifikované mezinárodní smlouvy – v oblasti daňové půjde zejména o smlouvy o zamezení dvojího zdanění a dohody o výměně informací v daňových záležitostech s tzv. daňovými ráji – mají jako v ČR přednost před zákonem. Podzákonými právními předpisy v ČR jsou zejména vyhlášky MF a interní metodické či výkladové pokyny pro podřízené orgány z oblasti zdanění (asi obdoba řeckých oběžníků), např. Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů

Podle článků 3 a 112 odst. 1 Ústavy ČR je Listina základních práv a svobod (dále LZPS) součástí ústavního pořádku, přičemž její článek 11 odst. 5 ústavně zakládá právní úpravu daní v českém prostředí, neboť „daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“. Veřejná moc je tedy podle zásady enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí oprávněna ukládat finanční povinnosti fyzickým i právnickým osobám, nicméně Ústavní soud ve svém nálezu z roku 1992¹⁵ upřesňuje, že pouze na základě objektivních a racionálních kritérií, ve veřejném zájmu a pro veřejné blaho, ale nikoliv libovolně, byť na základě zákona. S tím souvisí i článek 4 LZPS o ukládání povinností a omezování základních práv a svobod obecně.

¹² Podle článku 43 odst. 2 a 4 řecké ústavy existují ještě všeobecné regulační dekrety se stejnou právní silou jako běžné zákony. K jejich vydávání zmocňuje zákon. Do daňového práva by ale neměly zasahovat.

¹³ Např. u již uvedené tonážní dani se může jednat o Ministerstvo pro mořské záležitosti a Egejské moře.

¹⁴ Pro zajímavost občanský zákoník ve svém článku 1 uvádí jako pramen práva i právní obyčej, ale ten má dnes již velmi marginální až nulový význam, navíc mimo veřejné právo, a je zde uveden asi jen formálně

¹⁵ Jedná se o nález ÚS z 8.10.1992 Pl. ÚS 22/92, vydaný ještě v podmínkách staré daňové soustavy, který řešil zvýšené zdanění pracujících poživatelů starobního důchodu a který byl mj. použit např. i v nálezu Pl. ÚS 53/10 z 19. 4. 2011, jenž zrušil retroaktivní zdanění státních podpor stavebního spoření 50% daní z příjmu.

Ani řecká ústava z roku 1975 (dosud 3krát novelizovaná v letech 1986, 2001 a 2008) nevykládá a nestanovuje výčet daní, to ponechává rovněž na běžných zákonech. V oblasti daní jsou klíčové ústavněprávní normy v článku 78¹⁶ s pěti odstavci.

První stanoví, že žádná daň se nemůže vybírat bez Parlamentem schváleného zákona, který specifikuje daňový subjekt a taxativně vyjmenovává předmět daně jako příjem, druh majetku, výdajů a transakcí nebo kategorií, z nichž se daň vybírá. Dikce tohoto odstavce je tedy obdobná české ústavněprávní úpravě, i když rozšířená o některé konstrukční prvky daně, ale oproti české je problematika řeckých daní součástí státního uspořádání (viz poznámka 5 pod čarou), nikoliv individuálních a sociálních práv, které jsou upraveny v předchozí části druhé řecké ústavy jakožto obdoby české LZPS.

Druhý odstavec zakazuje zpětnou působnost daňového právního předpisu s výjimkou uvedenou v odstavci 3, tj. po zavedení či zvýšení spotřební daně obecně (a také cel) lze inkasovat již v době, kdy je příslušný návrh zákona předložen Parlamentu, a to v případě, když bude zákon publikován během období měsíčního prezidentského veta (čl. 42 odst. 1 řecké ústavy), ne však později než 10 dní po skončení zasedání Parlamentu. Nicméně obecně platí i v řecké daňové legislativě zákaz retroaktivity.

Odstavec 4 normuje, že předmět zdanění, daňová sazba, úlevy a osvobození (a také vyplácení penzí) nelze upravit podzákonným právním předpisem (dalo by se říci, že je zde zakázána extenze exekutivy) s výjimkou, uvedenou v odstavci 5 pro případ posílení devizové pozice státu nebo plnění závazků vůči mezinárodním organizacím. Nicméně podzákonně lze stanovit podíl státu či jiné veřejné instituce na cenovém růstu nemovitosti, ke kterému dochází výlučně z důvodu veřejné výstavby v těsném sousedství. Zde se má pravděpodobně na mysli možné snížení daně z nemovitosti v takovém případě, neboť v Řecku není daňovým základem výměra v m², ale její hodnota v €.

Řecká ústava zmiňuje daně ještě na dalších místech¹⁷. Článek 17¹⁸ odst. 4 poslední věta říká, že náhrada za vyvlastnění je osvobozena od jakýchkoliv daní, srážek a poplatků. Článek 36 odst. 2 se týká mezinárodních smluv mimo jiné i v oblasti zdanění, které musí být ve spojení s článkem 35 odst. 1 před podpisem prezidenta a ministra financí ratifikovány

¹⁶ Zbylé dva články 79 a 80 této pasáže, tj. kapitoly 6 (Daňová a fiskální administrativa), sekce III (Parlament) a části třetí Ústavy Řecké republiky (Organizace a fungování státu) se týkají rozpočtového a měnového práva.

¹⁷ O článku 105 odst. 5 je zmíněno v kapitole 3.1, proto již zde není uveden.

¹⁸ Tento článek jako jediný zde zmíněný je součástí části druhé řecké ústavy, věnované individuálním a sociálním právům.

Parlamentem a vydány jako zákon¹⁹. Článek 73 odst. 5 stanoví, že návrh zákona, který zavádí jakoukoliv místní daň či poplatek musí kontrasignovat ministr financí i ministr koordinace. Článek 76 odst. 7 zase striktně vylučuje daňové zákony z možnosti jejich slučování do jednoho kodexu nebo opětovného uzákonění těch dříve zrušených v právní předpis jeden. To by mělo znamenat, že každá daň má být upravena samostatně. Dále odstavce 3 článků 73 a 75 stanovují speciální legislativní proceduru v případě návrhu zákona, jehož výsledkem bude snížení veřejných příjmů, tedy i daní, ač se zde o nich explicitně nemluví. Odstavec 6 článku 102 ústavně zakládá rozpočtové určení daní, které stanoví zákon, a místní vlády tak mají zajištěny odpovídající finanční prostředky pro svou činnost. Konečně přechodné ustanovení článku 107 řecké ústavy (Zvláštní ustanovení – ochrana zahraničního kapitálu a zvláštní ekonomická legislativa) mimo jiné stanoví, že ústavní sílu má i část již zmíněného zákona č. 27/1975.

4. Daňový systém Řecké republiky ve srovnání s ČR

Jak již bylo uvedeno, z grafu 7-1 přílohy 2 lze vypožorovat, že v Řecku i ČR jsou zavedeny fiskálně významné daně a ostatní s malým výnosem, které daňovou soustavu doplňují s důvodu alespoň částečného naplnění požadavků optimálního zdanění. Do první skupiny patří 2 přímé a 2 nepřímé daně:

- a) osobní důchodová daň, kterou české i řecké právo označuje shodně jako **daň z příjmů fyzických osob**²⁰ (dále v textu DPFO)
- b) daň ze zisku korporací, kterou české i řecké právo označuje opět shodně jako **daň z příjmů právnických osob**²¹ (dále v textu DPPO)
- c) **daň z přidané hodnoty** (jinde v textu DPH) jako všeobecná spotřební daň, která v obou zemích nahradila daň obrátovou (v ČR od roku 1993, v Řecku o 6 let dříve)
- d) selektivní či specifické spotřební daně na vybrané komodity neboli **akcízy** – v ČR dopadají na minerální oleje, líh, pivo, víno a tabákové výrobky, v Řecku jsou postiženy stejné komodity a od roku 2011 elektřina (vyrobená z obnovitelných zdrojů je osvobozená) a od září 2011 zemní plyn a uhlí a koks, což jsou de facto energetické daně.

¹⁹ V ČR se jedná o tzv. prezidentské smlouvy, které sjednává a podepisuje podle článku 63 odst. 1 písm. b) Ústavy ČR prezident, který svoji pravomoc obvykle deleguje se souhlasem vlády na ministra financí. Podle článku 49 Ústavy ČR se jedná o hospodářské smlouvy všeobecné povahy, upravující práva a povinnosti osob a mohou se týkat i věcí, jejichž úprava je vyhrazena zákonu. K jejich ratifikaci je třeba souhlasu obou komor Parlamentu.

²⁰ Řecky φορος εισοδηματος φυσικων προσωπων, přičemž český ekvivalent je uvedený i v bilaterální smlouvě o zamezení dvojího zdanění (čl. 2 odst. 3 písm. b1)).

²¹ Řecky φορος εισοδηματος νομικων προσωπων, přičemž český ekvivalent je rovněž uvedený v bilaterální smlouvě o zamezení dvojího zdanění (čl. 2 odst. 3 písm. b2)).

Druhou skupinu tvoří v ČR daň z nemovitostí, daň silniční, převodové daně (dědická, darovací a z převodu nemovitostí) a od roku 2008 daně energetické/ekologické²² (daň za zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny); v Řecku potom daň z nemovitostí státní označovaná jako *tax*, daň z nemovitostí státní označovaná jako *duty*, daň z nemovitostí místní označovaná také *duty*, převodové daně (dědická, darovací a z prodeje nemovitého majetku nebo cenných papírů), kolkovné (*stamp duty*), kapitálová daň jako 1 % z dobrovolného navýšení základního jmění obchodních společností), místní daň z příjmů zábavních a stravovacích podniků a některé speciální daně (na stavby vytápěné elektřinou, z nemovitého majetku). Daň z čistého bohatství Řecku v roce 2008 zrušilo.

4.1 Stručné pojednání o jednotlivých daních

4.1.1. Daň z příjmů fyzických osob

Odpovídá principu platební schopnosti a vznikem jejího předmětu vzniká zároveň zdroj jejího placení, zvláště u srážkové daně či u srážek záloh. V ČR je stejně jako DPPO upravena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších novel (dále zákon o DzP) a v Řecku také s DPPO v zákoně č. 2238/1994, což je zákoník zdanění příjmů označovaný zkratkou ΦΕΚ²³, který sloučil předtím ve 2 zákonech z 50. let oddělenou právní úpravu DPFO a DPPO²⁴. Zajímavostí je, že definice daňového rezidenta (stejná jakou má česká právní úprava v § 2 zákona o DzP čili **daňové subjekty** jsou vymezeny stejně) se do řeckého kodexu příjmových daní dostala až novelizačním zákonem č. 3943/2011, který byl zmíněn již v úvodu. Předtím byl upraven jen pojem domicilu v řeckém občanském zákoníku. V obou zemích má rezident neomezenou daňovou povinnost ze zdrojů celého světa, nerezident omezenou pouze ze zdrojů v té druhé zemi a vzájemné daňové vztahy mezi ČR a Řeckem upravuje dvojstranná smlouva (viz kapitola 4.2). V Řecku se příjmy dětí do 18 let zdaňují s jedním z rodičů.

Předmětem zdanění jsou v Řecku příjmy, rozdělené do 6 skupin: příjem z (pronájmu) nemovitého majetku, (investiční) příjem z movitého majetku, příjem ze zaměstnání (ze závislé činnosti), příjem z podnikání, příjem ze zemědělství, a příjem z vykonávání nezávislé profese

²² Jejich zavedení plyne z práva EU. Jsou upraveny v částech 45-47 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších novel. Zatěžují dodávky energií konečnému spotřebiteli. Základem je množství spalného tepla v MWh a GJ, popř. ekvivalentu na 1 tunu, u elektřiny množství v MWh. Sazby jsou pevné a jednotné, u zemního plynu pevné a diferencované podle druhu.

²³ Φορολογίας Εισοδήματος Κώδικα

²⁴ Sloučení do jednoho zákoníku by se mohlo zdát v rozporu s článkem 76 odst. 7 řecké ústavy, tedy jako protiústavní, ale předpokládám, že výklad je asi takový, že DPFO a DPPO jsou daně stejného typu s mnoha společnými rysy a není důvod, aby nebyly upraveny v jednom právním předpise.

a ostatních zdrojů, přičemž dílčí daňové základy se vypočítávají pro každou skupinu zvlášť podle daných pravidel, ale jejich součet od roku 2013 už netvoří celkový daňový základ, čímž logicky nelze ztráty z jedné skupiny započíst proti příjmům ve skupině jiné, tzn. i proti příjmům ze závislé činnosti. Od příjmů se odečítají výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení v posledních 3 skupinách. V ČR jsou zdanitelné příjmy rozdělené do 5 skupin: příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy a výdaje se uplatňují mimo první 2 skupiny, přičemž u podnikání a pronájmu lze využít paušálních výdajů. V obou zemích se v rámci příjmů ze závislé činnosti zdaňují určité naturální benefity typu soukromého užívání podnikového auta. V Řecku se vždy zdaňují starobní důchody jako příjem ze zaměstnání s osobním osvobozením u válečných veteránů či obětí, v ČR se zdaňují veškeré ale až nad 36násobek měsíční minimální mzdy, což de facto vzhledem k jejich výši znamená, že se nezdaňují. Věčný problém zdaňování dividend srážkovou daní není v současnosti nikde vyřešen, ačkoliv v Řecku před rokem 2009 tomu tak bylo a dividendy na úrovni akcionářů zdaňovány nebyly. V Řecku se nyní pouze od roku 2014 sníží daňová sazba ze současných 25 na 10 %, v ČR trvá sazba 15 % a od roku 2013 zvýšená 35 % pro nerezidenty, i když do budoucna se chystá jejich osvobození od zdanění. Řecká daňová sazba z úroků se od roku 2014 vyrovná s českou a bude tak zvýšena z 10 na 15 %. V Řecku je navíc zavedena příplatková daň z příjmu z pronájmu pozemků a staveb se sazbou 1,5 % a u nemovitostí s plochou nad 300 m² se sazbou dvojnásobnou.

Většina **odčitatelných položek** byla v Řecku zrušena, úlevy se tak soustřeďují zejména jako daňové slevy. Jedinou položkou zůstávají příspěvky na sociální zabezpečení, ale ne u nezávislých profesí, tam mají rovněž formu daňové slevy jako 10 % výše příspěvků. V ČR je tak odčitatelných položek více – dary, hypoteční úroky, životní pojištění a penzijní připojištění.

Největším rozdílem v systému DPFO je **daňová sazba**, v ČR jednotná, rádobý se tvářící jako sazba rovné daně²⁵. Navíc daňovým základem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků je v ČR hrubá mzda, ale zvýšená o odvody zaměstnavatele na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění za zaměstnance (o 34 %, což odpovídá příslušným sazbám) - tzv. superhrubá mzda; hrubá mzda není tedy zdaněna zákonnou jednotnou lineární sazbou 15 %, ale sazbou vyšší. V Řecku existuje klouzavě progresivní daňová sazba, nicméně od roku 2014

²⁵ Tzv. rovná daň bývalého premiéra Topolánka nemá s principem rovné daně ve skutečnosti nic společného. Ohnisko rovné daně spočívá v horizontální spravedlnosti, tj. daňovém základu, přičemž daňových sazeb může být naopak více. Teoretická koncepce počítá se 2 sazbami – implicitní nulová sazba do výše nezdanitelného minima a konkrétní zákonná sazba, koncepce doporučuje výši 19 %.

s novým uspořádáním. Současných 8 daňových pásem se sazbami 0-45 % podle výše příjmů je sníženo na 2 nebo 3 pásma v závislosti na typu příjmu či daňového poplatníka. U zaměstnanců a poživatelů starobního důchodu jsou zavedena 3 pásma (s příjmem do 25 000 € sazba 22 %, do 42 000 € sazba 32 % a nad tuto částku 42 %) a v dalších dvou případech pásma 2. U osob samostatně výdělečně činných je v rozmezí do 50 000 € sazba 26 %, pak 33 % s tím, že na osoby, které začaly provozovat svojí činnost až v roce 2013, se aplikuje sazba 13 % pro příjmy do 10 000 €. Příjmů z nemovitého majetku nebo cenných papírů podléhají ve výši do 12 000 € sazbě 10 %, nad tuto hodnotu 33% daňové sazbě.

I rozsah **daňových slev** je v Řecku od roku 2013 zredukován. Zrušena byla možnost uplatnění hypotečních úvěrů (10 % jejich výše), školného na soukromých školách, pojistného na životní pojištění i výdaje na úspornější vytápění budov. Naopak se zachovaly zdravotnické výdaje (ale jen do výše 5 % základu daně), výživné schválené soudem nebo dary prospěšným a neziskovým institucím (min. 100 € a max. 5 % daňového základu, v ČR min. 2 % základů daně nebo alespoň 1 000 Kč, max. 15 % daňového základu). Nově byly zavedeny základní daňové slevy ve výši 2 100 € s příjmem do 21 000 € (pokud je daňová povinnost nižší než tato sleva, dochází k poměrnému krácení slevy), u příjmů na tuto hranici se uvedená daňová slevy snižuje o 100 € za každých dodatečných 1 000 € příjmů.

Daňové přiznání se v Řecku podává mezi 4. květnem a 1. červnem následujícího kalendářního roku, v ČR již do 31. března.

V poslední době obě země zavedly v zájmu naplnění cílů programu fiskální konsolidace dočasná opatření v podobě tzv. solidární daně – Řecko (*contribution*) na roky 2010-2014 s progresivní daňovou sazbou s 5 pásmy (0-4 % z příjmů předchozího roku) a ČR na období 2013-2015 ve výši 7 % z příjmů nad 48násobkem průměrné mzdy (nyní cca 100 000 měsíčně). Kromě toho Řekové zavedli jednorázovou paušální daň (*levy*) u samostatných profesí (částky se od roku 2013 zdvojnásobily a činí ročně 1 000 €, pokud osoba vykonává činnost ve městech nad 200 000 obyvatel, a 800 € v případě menších měst a turistických destinací) a další 5% a 10% speciální daň (*contribution*) na luxus, konkrétně z vlastnictví či držby určitých typů aut, soukromých plavidel, letadel včetně bezmotorových či helikoptér a dále bazénů. Znamé jsou úsměvné historky o tom, kterak řečtí daňoví správci v helikoptérech zjišťují, na střeších kterých domů uvidí jasně modrou barvu bazénové vody.

4.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Její existencí vzniká problém dvojího zdanění dividend a její zavedení vlastně nemá ekonomickou legitimitu, neboť veškerý zisk se přetransformovává na příjem fyzických osob.

Na druhou stranu tato daň kompenzuje omezenost ručení korporací za závazky a zdaňují se tak zisky, které by na úrovni osobní pravděpodobně unikly zdanění.

V Řecku DPPO podléhají obchodní společnosti, jejichž 4 právní formy jsou podobné 4 právním formám v českém právním řádu a dále státní nebo municipální podniky fungující na tržním principu, družstva, zahraniční podniky vyvíjející ekonomickou činnost v Řecku a neziskové organizace včetně nadací. Naopak vyňaté jsou rejdařské společnosti a investiční společnosti a vzájemné fondy, které podléhají zvláštnímu zdanění. V ČR mají odlišný daňový režim subjekty kolektivního investování a subjekty penzijního pojištění (5% sazba). Jako u DPFO i zde se poplatníci dělí na rezidenty a nerezidenty, podle umístění sídla nebo místa vedení.

S výjimkou příjmů ze zaměstnání je **předmětem zdanění** v Řecku v rámci DPPO zbylých 5 skupin příjmů, vyjmenovaných v předchozí kapitole 4.1.1. Ztrátu lze převádět pouze v rámci podnikatelské činnosti a zemědělství, a to jako v ČR do následujících 5 let, přičemž v případě fúze je nelze uplatnit právním nástupcem. Vyňaty jsou v obou zemích logicky příjmy z nabytí majetku dědictvím či darováním.

Základem daně je v obou zemích účetní zisk, který se upravuje o daňově uznatelné a neuznatelné náklady včetně odpisů a daňových úlev. Řecké MF každoročně vydává oběžník s demonstrativním seznamem těchto 2 druhů nákladů. Daňově neuznatelnými náklady jsou v Řecku např. samotná DPPO, daně, u nichž není společnost poplatníkem, ale plátcem (DPFO za zaměstnance apod.), daň z nemovitostí státní označovaná jako *tax* (viz kapitola 4.1.4) nebo různé pokuty a penále; v ČR se jedná o výdaje, které negenerují zdanitelné příjmy, naturální benefity, výdaje na pohoštění nebo sankční platby. Naopak mezi uznatelné náklady patří mimo výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů v ČR např. 100 % výdajů na výzkum a vývoj (v Řecku 130 %, v minulosti i 150 %) nebo dary v hodnotě alespoň 2 000 Kč, maximálně však 10 % upraveného základu daně (v Řecku lze odečíst pouze peněžní dary, uložené na bankovním účtu), v obou zemích sociální pojištění, v Řecku navíc již zmíněné náklady na internetový přístup v poloviční výši či na péči o dítě zaměstnance. Odpisovat lze v ČR rovnoměrně či zrychleně, v Řecku pro fixní aktiva nabytá od roku 2013 již jen rovnoměrně. Plně odepsat lze pořízený majetek v hodnotě do 1 500 € (do roku 2012 1200 €). Počet odpisových tříd se v Řecku zvýšil z českých 6 na 8 (pozemky se obecně též neamortizují), přičemž nově byly zavedeny zvláštní odpisové sazby pro některá specifická odvětví (např. pozemky pro důlní činnost se ročně odepisují 5 %, nehmotný majetek včetně práv v zábavní a umělecké oblasti se odepisuje celý).

Obecná sazba DPPO (nižší platí pro neziskové organizace) byla v posledních letech v Řecku postupně snižována až na 20 % v roce 2011, naopak od roku 2014 se bude aplikovat podstatně vyšších 26 %. V ČR jsou korporace obecně zdaňovány také lineární sazbou, nyní 19 %. Sazby srážkových daní u úroků a dividend jsou uvedeny v předchozí kapitole 4.1.1.

Daňové přiznání se v Řecku podává do 10. dne 5. měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období (tj. do 10. května), v ČR do 3, resp. 6 měsíců po skončení zdaňovacího období.

4.1.3 Daň z přidané hodnoty²⁶

Aby nedocházelo k opakovanému zdaňování v závislosti na počtu stupňů zpracování, nahradila DPH jako všeobecná daň ze spotřeby daň z obratu. Zdaňuje se tedy jen přínos příslušného subjektu k dosavadní hodnotě zboží či služeb prostřednictvím refundací daně na vstupu, která se odečte od daně na výstupu. Dnešní EU stanovila tuto daň jako jednu z podmínek členství, Řecko ji kupodivu zavedlo ale až o 6 let později, nicméně od té doby se DPH stala jedinou všeobecnou spotřební daní v EU. Je to neutrální, fiskálně spolehlivá daň, vhodná pro přeshraniční obchod, neboť vývoz se nezdaňuje a dovozci mají podle principu zdanění podle místa spotřeby v cílové zemi stejné postavení. Daňové břemeno nese v závěrečném zúčtování ten, kdo stojí na konci řetězce, tedy konečný spotřebitel. Pro Řecko, ale i obecně je relativně odolná proti daňovým únikům (plátce bude mít vždy díky refundacím zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží či služby), i když praktiky jako karuselové podvody se vyskytují, ale o to víc administrativně náročná. Proto také daňová legislativa umožňuje jednodušší postupy jako hranici pro registraci plátce (v ČR se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 mil. Kč, v Řecku taková hranice stanovena není) nebo více délek zdaňovacích období (měsíc nebo kvartál s tím, že v Řecku se konkrétní zařazení rozlišuje podle vedení jednoduchého²⁷ či podvojného účetnictví, v ČR podle velikosti ročního obratu, jinak se podává daňové přiznání do 20. dne a v ČR do 25. dne po skončení zdaňovacího období). Při uplatňování režimu daně má velký význam, zda do transakce vstupuje plátce či neplátce daně.

Předmět zdanění je v řeckém zákoně vymezen zcela identicky jako ve směrnici Rady ES 2006/112/ES²⁸, o společném systému DPH, česká úprava navíc zmiňuje převod nemovitostí jako podmnožinu dodání zboží, naopak chybí výrobky podléhající spotřební dani.

²⁶ Řecky φορος προστιθέμενης αξίας se zkratkou ΦΠΑ

²⁷ v ČR se používá pojem daňová evidence, v Řecku něco jako hotovostní účetnictví

²⁸ Tato směrnice je základním právním předpisem na území EU v oblasti DPH. Několikrát byla novelizována, např. v souvislosti s vymezením místa plnění při poskytování služby.

V Řecku podléhá DPH pouze převod nemovitosti se stavebním povolením vydaným po roce 2005. Dalšími nejčastějšími plněními mimo dodání zboží je také poskytnutí služeb za úplatu v tuzemsku, dovoz zboží a pořízení zboží z jiného členského státu EU, a to včetně doprovodných nákladů jako pojistné či dopravní a clo a případně akcízů. Naopak zdanitelným plněním nejsou záležitosti, kde není patrný úmysl se ekonomicky chovat (smluvní sankce, kauce, náhrada škody, manko, krádež apod.). V obou zemích lze rozlišit plnění, která jsou osvobozená bez nároku na odpočet daně (jedná se o služby jako poštovní, pojišťovací, bankovní, zdravotní či vzdělávací anebo loterie) a s nárokem na odpočet daně s implicitní nulovou sazbou (vývoz nebo průvoz zboží, v Řecku plnění spojená s lodní dopravou). Nerezidenti podléhají DPH stejně jako rezidenti, jestliže provozují v tuzemsku ekonomickou činnost, tj. jsou osoby povinné k dani. Režim refundace daně na vstupu probíhá v mezinárodní dimenzi na bázi reciprocity.

Institut (tuzemského) *reverse charge* umožňuje přenesení daňové povinnosti na odběratele, když povinnost přiznat a zaplatit daň dodavatel nesplní a právo EU dává možnost ho upravit v českém i řeckém právním řádu u státem stanoveného zboží nebo služeb. Řecko sem zahrnuje pouze převod převodu emise povolenek na emise skleníkových plynů, ČR mimo to ještě poskytnutí stavebních a montážních prací a dodání zlata, šrotu nebo odpadu.

Daňové sazby jsou lineární a diferencované a jejich výše je plně v kompetenci ČR a Řecka, pokud zachovají minimální hranice stanovené EU. Základní sazba v ČR je na úrovni 21 %, v Řecku 23 % (požadované minimum v EU je 15 %), snížená sazba dosahuje v ČR 15 % (základní potraviny, knihy, noviny, léky a některé služby), v Řecku jsou snížené sazby 13 % (potraviny mimo alkohol a tabák, elektřina, doprava a některé služby) a 6,5 % (noviny, léky, knihy, služby turistických zařízení, vstup do kulturních objektů), přičemž pro Dodekaneské, Kykladské a Východní Egejské ostrovy mají všechny sazby snížené o cca třetinu, konkrétně 16 % jako základní a 9 % a 5 % jako snížené sazby DPH (požadované minimum v EU je 5 % pro jednu nebo dvě snížené sazby). Kromě zvyšování sazeb v obou zemích v posledních letech (viz tabulka 1) došlo k přeřazení některých komodit ze snížené do základní sazby. V Řecku to bylo naposledy v září 2011 u nealkoholických nápojů, kaváren a veřejného stravování, v ČR od roku 2013 u dětských plen a některých zdravotnických prostředků. Sjednání sazeb na úroveň 17,5 % se v ČR zatím odkládá na rok 2016²⁹.

Zvláštností na straně Řecka je, že podle článku 6 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112/ES, s čímž souvisí článek 2 odst. 2 a příloha 2 řeckého zákona o DPH je hora

²⁹ ČR by se tak po Dánsku stala teprve druhou zemí EU s lineární jednotnou sazbou DPH.

Athos, mající zvláštní statut, postavení třetího území. Je tedy součástí EU, resp. jejího celního území, ale neplatí pro ni ani tato směrnice ani řecký zákon o DPH.

Tabulka 2 Vývoj sazeb DPH v ČR a Řecku od roku 2008

	1/2008	1/2010	3/2010	5/2010	12/2010	1/2012	1/2013
Řecko	4,5 %, 9 % a 19 %	4,5 %, 9 % a 19 %	5 %, 10 % a 21 %	5,5 %, 11 % a 23 %	6,5 %, 13 % a 23 %	6,5 %, 13 % a 23 %	6,5 %, 13 % a 23 %
ČR	9 % a 19 %	10 % a 20 %	10 % a 20 %	10 % a 20 %	10 % a 20 %	14 % a 20 %	15 % a 21 %

4.1.3.1 Srovnání řeckého a českého zákona o dani z přidané hodnoty

Česká právní úprava této daně se nalézá v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, s účinností od 1. 5. 2004, resp. 1. 1. 2005, řeckou právní úpravu obsahuje zákon, resp. zákoník č. 2859/2000 o dani z přidané hodnoty³⁰, který jako zákon č. 1642/1986 nabyl účinnosti 1. 1. 1987. Protože je oblast DPH na území EU vysoce harmonizována a je pro členské státy závazná, obsahují český i řecký zákon řadu ustanovení, které vyplývají z již zmíněné směrnice o systému DPH. Řecký zákon hodně jejích ustanovení přímo doslovně inkorporuje. Český zákon je rozsáhlejší, člení se nyní na cca 150 paragrafů, ale má jen 5 příloh, řecký zákon obsahuje 67 článků a 7 příloh. Detailnější strukturu obou právních předpisů lze porovnat v příloze 4. Podrobnost českého zákona a snaha o pokrytí nejrůznějších možností vede podle mého názoru k jeho přílišné kazuističnosti a tím složitosti, důkazem čehož může být poslední novela č.502/2012 Sb.

4.1.4 Spotřební daně jako akcízy³¹

Historicky nejstarší formy daní dnes hrají podstatně menší roli než v minulosti, nicméně nadále jsou fiskálně významné. Stát se jimi snaží zamezit spotřebě vybraných komodit, které nemají na společnost pozitivní dopad, nicméně jen formálně, neboť relevantnější je pro něj příslušný daňový výnos, navíc spotřební daně jsou součástí základu DPH.

Na začátku kapitoly 4 na str. 12 jsou uvedené jednotlivé druhy akcízů v Řecku i v ČR. V tomto ohledu není významných rozdílů, pouze, že řecké energetické daně se uvádějí jako akcízy, české ekologické daně stojí formálně mimo ně, nejspíše kvůli jejich separátní právní úpravě, nicméně typologicky se jedná o daně shodné. Předmětem akcízů je výroba a dovoz postiženého zboží, které se zdaňuje podle principu země spotřeby a protože systém spotřebních daní je v EU relativně harmonizovaný, postačí zde porovnání jednotlivých sazeb v ČR a v Řecku i v relaci k minimálním sazbám, které stanovila EU (viz tabulka 2). Právě

³⁰ Řecky Φορου Προστιθεμενης Αξιας Κωδικας

³¹ Řecký název je ειδικών φόρων κατανάλωσης, což neznamená v překladu nic jiného než speciální spotřební daně.

harmonizace nepřímých daní způsobuje v posledních letech po mírných, ale relativně častých úpravách jejich neustálý růst, zejména u daně z tabáku.

Tabulka 2 Daňové sazby akcízů v ČR a Řecku v roce 2013 a minimální sazby podle práva EU

	bezolovnatý benzín	olovnatý benzín	motorová nafta	100% ethanol	pivo	víno šumivé	víno tiché	cigarety	celkové daňové zatížení na cigarety včetně DPH	řezaný tabák
Řecko	670 €/1 000 l	681 €/1 000 l	330 €/1 hl	2 450 €/1 hl	2,6/1 hl/%	0 €/1 hl	0 €/1 hl	80 €/1 000 ks + 20 % z prodejní ceny	87,5 % ceny výrobku	153 €/1 kg
ČR	12 840 Kč/1000 l	13 710 Kč/1 000 l	10 950 Kč/1 000 l	28 500 Kč/1 hl	32 Kč/1 hl/%	2 340 Kč/1 hl	0 Kč/1 hl	1,16 Kč/ks + 27 % z prodejní ceny (nejméně 2,18 Kč/ks)	77,9 % ceny výrobku	1 635 Kč/1 kg
ČR - přibližný ekvivalent	507,5	541,9	432,8	1 126,5	1,3	92,5	0,0	x	x	64,6
minimální sazba v EU	359 €/1 000 l	421 €/1 000 l	330 €/1 000 l	550 €/1 hl	2,8 €/1 hl/%	0 €/1 hl	0 €/1 hl	64 €/1 000 ks	57 % bez DPH ceny výrobku	47 €/1 kg

zdroj: European Commission -. *Excise Duty Rates*

(http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/)

4.1.5 Daň z nemovitosti

V Řecku existují v současné době 3 druhy této daně, 2 celostátní a jedna místní. V roce 2010 znovu zavedená **daň z nemovitostí státní označovaná jako tax** má svůj základ v hodnotě pozemku či budovy. Sazby jsou ve výši 0,6 %, 0,3 % pro neziskové organizace, a 0,1 % pro budovy používané k podnikání³². V rámci DPPO není tato daň odčitatelná. V ČR by této dani odpovídala daň z pozemků užívaných pro zemědělské účely se sazbami 0,25 a 0,75 % z nákupní ceny. V roce 2011 byla tato daň zavedena v Řecku i pro fyzické osoby se 6 pásmy s klouzavou progresí (sazby 0-1 %, přičemž v letech 2010-2012 existovalo ještě pásmo s 2% sazbou) podle hodnoty nemovitosti.

Daň z nemovitostí státní označovaná jako duty existuje v Řecku od září 2011 a jejím základem je plocha budovy v m², přičemž sazba závisí na hodnotě této měrné jednotky podle místa budovy. Daňová povinnost se zvyšuje až o 25 % u nově postavených budov v závislosti, na konkrétním roku výstavby. Osvobozeny od této daně jsou budovy užívané k průmyslové, zemědělské či řemeslné činnosti. ČR používá s výše uvedenou výjimkou v rámci své daně z nemovitosti rovněž pevné a diferencované sazby na plochu m², ale podle typu stavby či pozemku. Navíc se sazby násobí koeficienty 1-4,5 podle velikosti obce, která má právo tento koeficient upravit a dále má právo na základě obecně závazné vyhlášky daňovou povinnost dále zvýšit místním multiplikačním koeficientem 2, 3, 4 a 5.

Základem **daně z nemovitostí místní** označované jako *duty* je hodnota oceněného nemovitého majetku se sazbou v rozmezí 0,025-0,035 %. Pro účely zdanění v rámci DPPO je tato daň odčitatelná.

³² [2] uvádí tuto skutečnost na str. 364, což ale nedává moc logiku. Domnívám se, že tuto sníženou sazbou jsou naopak zdaňovány nemovitosti určené k bydlení.

4.1.6 Transferové daně

V obou zemích se jedná fiskálně zcela bezvýznamnou daň dědickou a darovací a daň z převodu nemovitostí, v Řecku navíc daň z převodu cenných papírů se sazbou 0,2 %, kterou se daní jejich prodeje na neorganizovaných trzích OTC (do roku 2012 i prodej akcií kótovaných a obchodovaných na burzách).

V režimu **daně dědické** i **darovací** existují v obou zemích 3 kategorie poplatníků podle stupně příbuznosti se zůstavitelem nebo dárcem. V Řecku se uplatňují v rámci každé kategorie 4 pásma s klouzavou progresí podle hodnoty majetku (daňová povinnost se snižuje o 10 % v případě invalidity dědice či nabyvatele), v ČR 10 pásem, přičemž poplatníci z prvních 2 kategorií jsou od daně osvobozeni (ve třetí do určité částky rovněž) a daň dědická odpovídá poloviční výši daně darovací. Od roku 2015 se plánuje v ČR přechod na jednotnou lineární sazbu. Zvláštností v rámci daně darovací bylo v ČR v letech 2011-2012 zdaňování emisních povolenek sazbou 32 %.

Dani z převodu nemovitostí podléhají prodeje pozemků a budov. V Řecku platí daň kupující (sazba 8 % z tržní či vnitřní hodnoty do 20 000 €, převís se daní 10 %), přičemž na místní úrovni se odvádí daňová přírážka ve výši 3 % daňové povinnosti původní. V ČR je naopak poplatníkem většinou prodávající, kupující jen v určitých případech jako je exekuce, insolvence či vyvlastnění, jinak je kupující ručitelem. Základem je cena zjištěná či sjednaná, pokud je vyšší. Sazba v ČR byla od roku 2013 zvýšena z 3 na 4 %. V obou zemích platí, že při směně jsou obě strany k placení daně zavázány společně a nerozdílně.

4.1.7 Ostatní daně

Řekové dále uplatňují **místní daň** z hrubých příjmů zábavních a stravovacích podniků (sazby 5 a 0,5 %), 3% daňovou přírážku na příjmy z nemovitého majetku pro právnické osoby, která nesmí přesáhnout daňovou povinnost v rámci běžné DPPO a tzv. kolkovné (*stamp duty*), jehož předmětem jsou určité transakce osvobozené od DPH (pojistné, nebankovní půjčky, nákup prosperujícího podniku – *going concern* apod.; sazba 1,2 % nebo její dvojnásobek či trojnásobek podle typu transakce).

Z českých daní sem lze zařadit zbylou **daň silniční**, která se platí ze silničních motorových vozidel registrovaných a k podnikání provozovaných v ČR. Pevné a diferencované sazby se liší podle objemu válců motoru v m³ nebo hmotnosti v tunách a počtu náprav.

4.2 Bilaterální smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Řeckem³³

Smlouvy tohoto typu řeší nárok 2 zemí na stejné příjmy a možné dvojí zdanění. Vzhledem k aplikační přednosti mezinárodních smluv je nutné vždy přednostně použít takovou smlouvu před vnitrostátní úpravou, a to v těch případech, na které se tyto mezinárodní smlouvy vztahují. Smlouvy ale nemohou zakládat nové daňové povinnosti. Jejich jednotný výklad a terminologii zajišťuje modelová smlouva OECD z roku 1963 a aktualizovaná v roce 1977 (*Model Tax Convention on Income and Capital*). Jsou uzavírány jednak v oblasti daní z příjmů a z majetku, v menším rozsahu též v oblasti daně dědické a darovací, což ale není případ tento. Dvojí zdanění se podle těchto smluv vylučuje tak, že jednotlivé druhy příjmů se přidělují ke zdanění ve státě bydliště či sídla příjemce nebo státu zdroje příjmu anebo se právo ke zdanění rozděluje mezi obě smluvní země. Smlouvy se vztahují na daňové rezidenty smluvních států bez ohledu na jejich státní příslušnost.

Konkrétní smlouva tohoto typu mezi ČR a Řeckem byla uzavřena 23. května 1989, tehdy ještě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Řecké republiky. Nese název *Smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu* a do českého právního řádu byla transformována vyhláškou ministra zahraničních věcí pod číslem 98/1989 Sb. dne 19. července 1989. Z pozice českého rezidenta je podle čl. 22 odst. 2 písm. a) založena na metodě vynětí s výhradou progresu (v tuzemsku se do základu daně nezahrne příjem podléhající zdanění v zahraničí, ale pro výpočet daně ze zbylého příjmu se použije sazba, která odpovídá základu daně zvýšenému o ten příjem vyňatý); u dividendy, úroků, licenčních poplatků, tantiém a příjmů umělců a sportovců se podle písm. b) využívá metoda zápočtu prostého (daň zaplacená v zahraničí se odečítá od daně placené v tuzemsku, ale jen do výše součinu daně zaplacené v tuzemsku a koeficientu, který představuje podíl zahraničního základu na celkovém základu daně). Řecký rezident využívá podle čl. 22 odst. 1 smlouvy metodu plného zápočtu. Taxativní výčet daní ČR není v čl. 2 odst. 3 písm. a) aktualizovaný a působí dosti zmateně.

Pro srovnání ČR má podobnou smlouvu dosud uzavřenou s dalšími 77 zeměmi³⁴, Řecko s 53 zeměmi, mezi nimiž ale není pro vzájemné spory jeho severní soused FYR Makedonie³⁵.

³³ k jejich právnímu vymezení v ČR viz poznámka pod čarou 19 na str. 12

³⁴ http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html

³⁵ http://www.worldwide-tax.com/greece/gre_double.asp

5. Závěr

Předchozí text se ve stručnosti zabýval srovnáním daňových systémů, resp. soustav v Řecku a ČR včetně srovnání ústavních základů, které jsou v Řecku upraveny detailněji. Lze říci, že daňová struktura těchto 2 zemí se dnes již příliš neliší, a to zejména z důvodu jejich členství v EU. Fiskálně významné daně jsou stejné, co se jejich typologie týká. V důsledku jejich nutné harmonizace v prostředí vnitřního trhu EU již téměř došlo k setření veškerých rozdílů u většiny konstrukčních prvků nepřímých daní (předmět i základ daně), rozdíly tak zůstávají především ve výši, v prostředí DPH i počtu daňových sazeb. Situace je odlišná u hlavních přímých daní, jejichž prvky jsou dosud ovlivňovány spíše národními specifiky než tlakem okolí, až už se jedná o druhy odčitatelných položek nebo způsobu odpisování. Tím si chce Řecko i ČR, sledujíc své vlastní zájmy, ponechat jistou míru suverenity. Snahy o harmonizaci na tomto poli nejsou tudíž tak plodné jako ty koordinační v otázce zamezení dvojího zdanění. Důvodem může být slabá kapitálová propojenost těchto dvou zemí navzájem, kdy není tak naléhavé řešit vztahy mateřské a dceřiné společnosti, otázku fúzí nebo transferových plateb apod., nicméně to rozhodně neplatí ve vztahu ke třetím zemím, ať už členů či nečlenů EU, tudíž v obou zemích je zájem na aplikování jednotných pravidel pro stanovení konsolidovaného základu daně ze strany nadnárodních společností.

Domnívám se, že největší rozdíl v daňových soustavách obou zemí se tak koncentruje v malých daních, těch dlouhodobých a tradičních a zejména pak těch dočasně zaváděných s cílem v obou zemích více naplnit státní pokladnu. Nedomnívám se však, že by tato řešení byla nějak systematickou rozumná. V obou zemích takové kroky znepříjemňují život všem snad kromě daňových poradců, nicméně i ti se sami přestávají orientovat v již tak komplikované právní úpravě. A kromě netransparentnosti a nestability znamená zavádění dalších a dalších malých daní tlak na růst administrativních nákladů, což v relaci s vybranými výnosy nemůže obstát. Lafferův efekt jasně říká, že od určitého momentu čím vyšší stát uvalí daně, tím nižší bude výnos, neboť daňový poplatník takovou situaci trpět nebude a uchýlí se jinam či k jiným činnostem.

Je to otřepané klišé, ale další kroky obou států by měly směřovat skutečně ke zjednodušení daní, např. integrace transferových daní pod daň z příjmů je rozumná a zcela logická úvaha, neboť i v těchto případech dochází k nabytí příjmů. V obou zemích by tak byl minimálně zrušen jeden celý zákon a odpadla by další ustanovení o vynětí z předmětu daně v zákoně dalším. Nebo zjednodušováním výpočtu daňového základu rušením celé řady zbytečných výjimek se ušetří spousta času i úsilí a je jedno kolik se bude aplikovat sazeb, čímž narážím na nesmyslné činy nejen Topolánkovy vlády, které se navíc ještě populisticky

obalí do líbivých gest a zcela optimistického vysvětlování nutnosti takových kroků. Nedávno se jednalo např. o další zvrácenou snahu zavést spotřební daň z tichého vína ve výši 10 Kč/litr, a to kvůli uvažovanému výnosu necelých 2 mld. Kč včetně DPH, přičemž tento odhad „plaval hodně na vodě“. K tomu dodám, že s výjimkou Francie nemá žádná vinařská země v EU stanovenou nenulovou sazbu spotřební daně z tichého vína, přičemž ve zmíněné Francii je sazba symbolická – 3,66 € na hektolitr, tj. cca 92 haléřů na litr. Anebo lze vzpomenout i dlouhodobý odpor k zavedení registračních pokladen s fiskální pamětí.

Ale abych nekritizoval jen české luhy a háje, řecká daňová soustava se mi zdá ještě o mnoho komplikovanější a neprůhlednější a o to méně se dnes divím jejich neochotě daně platit. Nerozumím jejich daňovým amnestiím s cílem repatriovat kapitál zpět, hrozbám řeckých oligarchů jeho odlivem, pokud se po nich chtějí nějaké daně apod. Zůstanu-li jen u výčtu jednotlivých daní, nerozumím existenci dvojí řecké daně z nemovitosti, přičemž se ještě zavede daňová přírážka na příjmy z nemovitého majetku pro právnické osoby. Naopak ČR je ze strany OECD již několik let kritizována za příliš nízké daně z nemovitosti.

Myslím, že příjmová stránka veřejných rozpočtů se v Řecku dá při současném zjednodušování jejich zdrojů posílit 4 hlavními způsoby:

- soustředit administrativu a procesní stránku věci na inkaso velkých daní (odtud pochází naprostá většina daňových úniků), místo zmíněných amnestií naopak zvýšit vymahatelnost práva, posílit úlohu nově vytvořených útvarů na řeckém MF, které se věnují trestní i mezinárodní problematice daní a uplatňovat zavedené přísnější správní i trestní sankce, zavádět podobné instituty jako jsou *blacklisty* prolamováním bankovního tajemství v zemích, kde je uložen velký balík řeckých peněz, popř. vyjednat vysoké zdanění úroků z těchto prostředků (smlouva se Švýcarskem nebyla dosud uzavřena, ač k tomu prý mělo dojít již v září 2012), důsledně využívat nově vytvořený systém objektivních majetkově-zdaňovacích kritérií, které mají daňové zprávy rozkrýt potenciální nesoulad přiznaného příjmu s životní úrovní daňového poplatníka (ostatně praktickou realizaci představují zmíněné vrtulníky s daňovými správci) a v takovém případě stanovit minimální nezbytný příjem, odpovídající konkrétním kritériím jeho majetkové situace
- nejbolestivějším místem asi bude řeckému daňovému poplatníku navrátit ztracenou důvěru v stát, pro posílení jeho platební morálky je potřeba upravit i výdajovou stránku rozpočtu, aby věděl, že jeho odvedené daně mají smysl a financují se jimi pro řeckou společnost skutečně prospěšné projekty, problémem ale je obrovská dluhová služba, odtékající do ciziny a tudíž negenerující pro tuzemce vůbec žádný užitek

- nadále provádět taková legislativní opatření v hmotném právu, která rozšiřují daňové základy, snižují příslušné daňové sazby a posilují zdanění spotřeby na úkor práce; v oblasti právě nepřímých daní udržovat povinnost vystavování a uchovávání pokladních dokladů mj. implementací směrnice Rady EU 2010/45/EU, která novelizuje klíčovou směrnicí o systému DPH

Je nabíledni, že mnohdy je daňová právní úprava příliš složitá právě z důvodu snahy postihnout všechny možné případy, které ekonomická realita přináší. Nelze ale v obecné rovině podobné úvahy obrátit o 180 stupňů a uvažovat, možná trochu odvázně o zavedení něčeho jako je daňové soudnictví, které by svým závazným výkladem aplikovalo daný případ i na případy další podobného typu a oprostilo tak složitou a nepřehlednou daňovou právní úpravu od místy až přílišné kasuističnosti a častých novelizací při zachování určitosti jednodušších právních norem? Ostatně právě jejich složitost vede v konečném důsledku k vadné aplikaci, k vadným rozhodováním a daňovým únikům.

Zkratky:

DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
ES	Evropské Společenství
EU	Evropská Unie
HDP	hrubý domácí produkt
MMF	Mezinárodní měnový fond
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
RE	Rada Evropy
WTO	Světová obchodní organizace

6. Literatura

1. Bakeš, M. a spol.: Finanční právo, CH Beck, 6. upravené vydání, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7
2. Boeijsen-Ostaszewska, O., Schellekens, M.: European Tax Handbook 2012, IBFD, 23. roční vydání, ISBN 978-90-8722-134-8
3. Kubátová, K.: Daňová teorie - Úvod do problematiky, ASPI Wolters Kluwer, 2. aktualizované vydání, 2009, ISBN 978-80-7357-423-9
4. Pavlíček, V.: Ústavní právo a státověda, II. díl, Ústavní právo ČR, 1. Úplné vydání 2011, ISBN 978-80-87212-90-5
5. Papademetriou, T.: Greece: How to conduct research in Greek law, 1999 (www.uniset.ca/nold/grk_res.pdf)
6. Široký, J.: Daně v Evropské Unii, Linde Praha, 5. aktualizované vydání, 2012, ISBN 978-80-7201-881-9
7. Vančurová A., Láchová L.: Daňový systém ČR 2012, VOX, 11. aktualizované vydání, 2012, ISBN 978-80-87480-05-2
8. Vídeňská úmluva o diplomatických stycích z roku 1961
9. *The Constitution of Greece* (<http://www.hri.org/MFA/syntax/>)
10. Ústava ČR a Listina základních práv a svobod
11. Stránky řeckého parlamentu, věnované schválené legislativě: <http://www.hellenicparliament.gr/en/Nomothetiko-Ergo/Psifisthenta-Nomoschedia>
12. Tax Bulletin, April 2011, PWC: www.pwc.com/gr/en/tax-services/news/assets/tax-law-mar11-en.pdf
13. Tax Bulletin, January 2013, PWC: www.pwc.com/en_GR/gr/news/assets/tax-bulletin17jan13-en.pdf
14. Regionální správa v Řecku, Moderní obec 3/2002, str. 24-25
15. řecký zákon č. 2859/2000, o dani z přidané hodnoty
16. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších novel
17. řecký zákon č. 2238/1994, o dani z příjmu
18. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších novel
19. řecký zákon č. 3943/2011, o boji proti daňovým únikům
20. řecký zákon č. 4011/2013 novelizující zákon o dani z příjmu a o změnách v organizaci MF a dalších opatřeních
21. zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů
22. zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
23. směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
24. vyhláška č. 98/1989 Sb., o Smlouvě mezi vládou ČSSR a vládou Řecké republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu

7. Přílohy

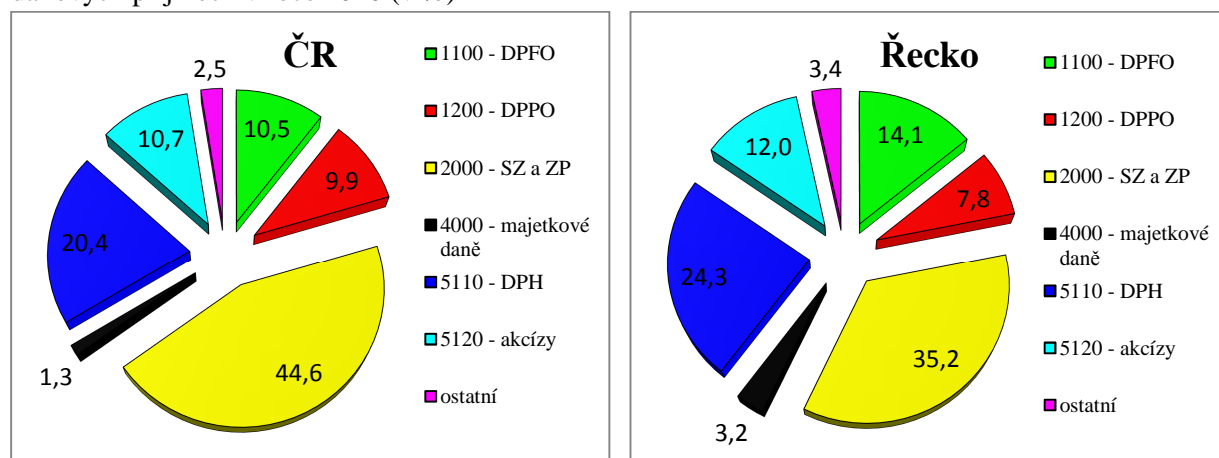
Příloha 1

Mezinárodní **klasifikace daní podle OECD** (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) se používá pro účely statistického zpracování v oblasti příjmů veřejných rozpočtů. Lze provést srovnání (i v čase) mezi jednotlivými členskými zeměmi. Daně jsou rozděleny do 6 hlavních skupin a dalších podskupin podle předmětu zdanění, poté někde i podle subjektu. Řada skupin tvoří pro ČR nebo Řecko prázdnou množinu, protože v nich uvedené daně nejsou v těchto zemích zavedeny anebo jsou součástí jiných daní (např. zdanění kapitálových výnosů je v ČR i v Řecku zahrnuto v dani z příjmů.

1000	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
1100	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců
1110	Z příjmů a ze zisků
1120	Z kapitálových výnosů
1200	Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností
1210	Z příjmů a ze zisků
1220	Z kapitálových výnosů
1300	Položky, které nelze jednoznačně zařadit pod 1100 a 1200
2000	Příspěvky na sociální zabezpečení
2100	Zaměstnanci
2200	Zaměstnavatelé
2300	Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná osoba
2400	Položky, které nelze jednoznačně zařadit pod 2100, 2200 a 2300 Pozn.: uvedené podskupiny se vždy dělí na další dvě: na bázi mzdové anebo na bázi příjmové daně
3000	Daně z mezd a pracovních sil
4000	Daně majetkové
4100	Pravidelné daně z nemovitého majetku
4110	Domácnosti
4120	Ostatní
4200	Pravidelné daně z čistého jmění
4210	Jednotlivci
4220	Společnosti
4300	Daně z pozůstalosti, dědické a darovací
4310	Daně z pozůstalosti a dědické
4320	Daně darovací
4400	Daně z finančních a kapitálových transakcí
4500	Ostatní nepravidelné daně z majetku
4510	Z čistého jmění
4520	Ostatní nepravidelné daně z majetku
4600	Ostatní pravidelné daně z majetku
5000	Daně ze zboží a služeb
5100	Daně z výroby, prodeje, převodu, pronájmu a dodávek zboží a poskytování služeb
5110	Daně všeobecné
5111	Daň z přidané hodnoty
5112	Daně prodejní
5113	Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb
5120	Daně ze specifických zboží a služeb
5121	Spotřební daně (akcízy)
5122	Zisky z fiskálních monopolů
5123	Cla a dovozní daně
5124	Vývozní daně
5125	Daně z investičního zboží
5126	Daně ze specifických služeb
5127	Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí
5128	Ostatní daně ze specifických zboží a služeb
5130	Daně nezařaditelné do skupin 5110 a 5120
5200	Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání činnosti
5210	Pravidelné daně
5211	Placené domácnostmi z motorových vozidel
5212	Placené ostatními subjekty z motorových vozidel
5213	Ostatní pravidelné daně
5220	Nepravidelné daně
5300	Daně nezařaditelné do skupin 5100 a 5200
6000	Ostatní daně
6100	Placené výhradně podniky
6200	Placené jinými subjekty než podniky nebo daně neidentifikovatelné

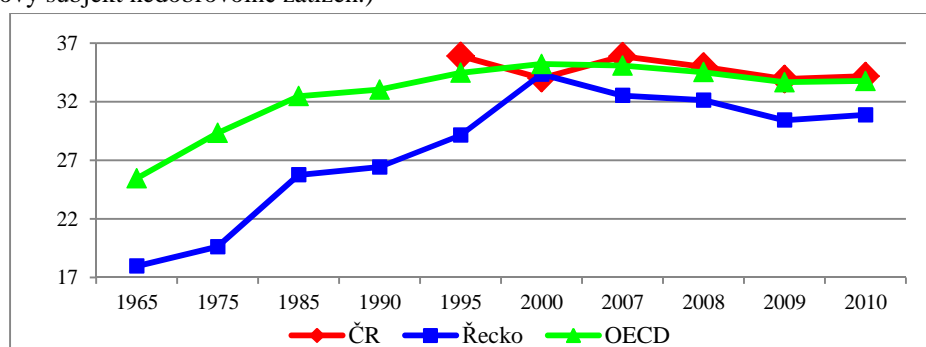
zdroj: www.oecd.org/ctp/tax-policy/RS_OECD_classification_of_taxes_2012.pdf

Graf 7-1 Podíl výnosů z jednotlivých typů daní podle skupin klasifikace OECD na celkových daňových příjmech v roce 2010 (v %)

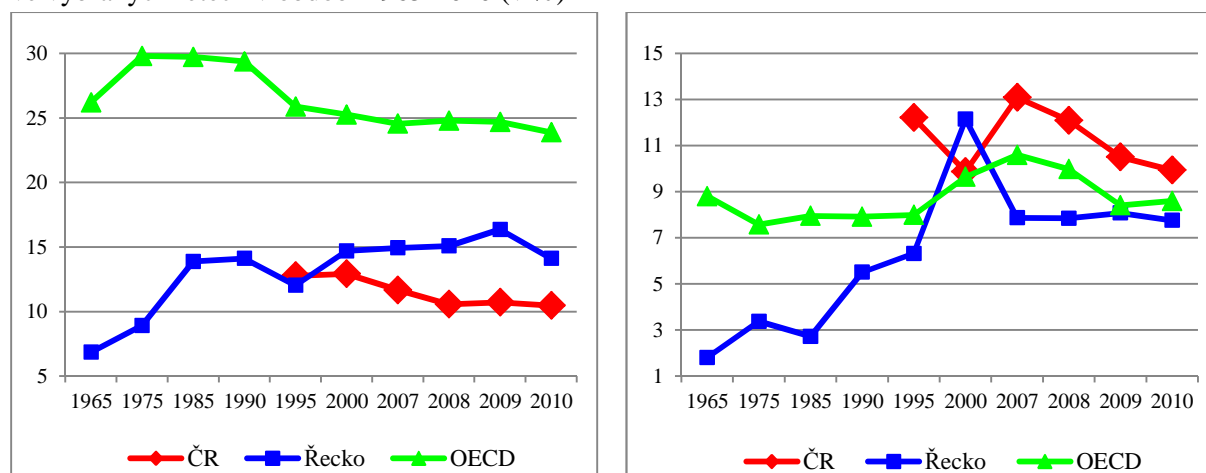


zdroj: data OECD Revenue Statistics (<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenuestatisticstaxstructures.htm>, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2012_rev_stats-2012-en-fr)

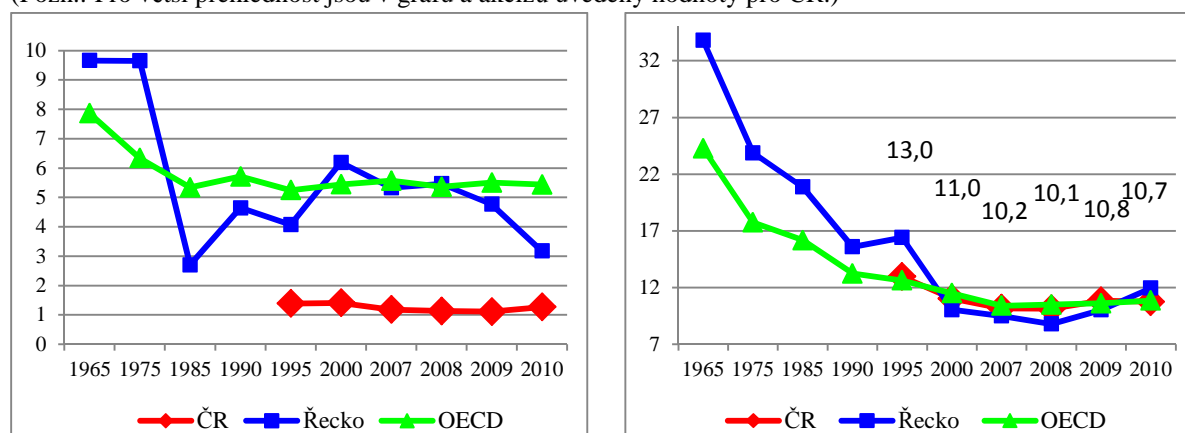
Graf 7-2 (Rozšířená) daňová kvóta podle metodiky OECD ve vybraných letech v období 1965-2010 (v % HDP). (Pozn.: Rozšířená je o příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, dále SZ a ZP, neboť i jimi je daňový subjekt nedobrovolně zatížen.)



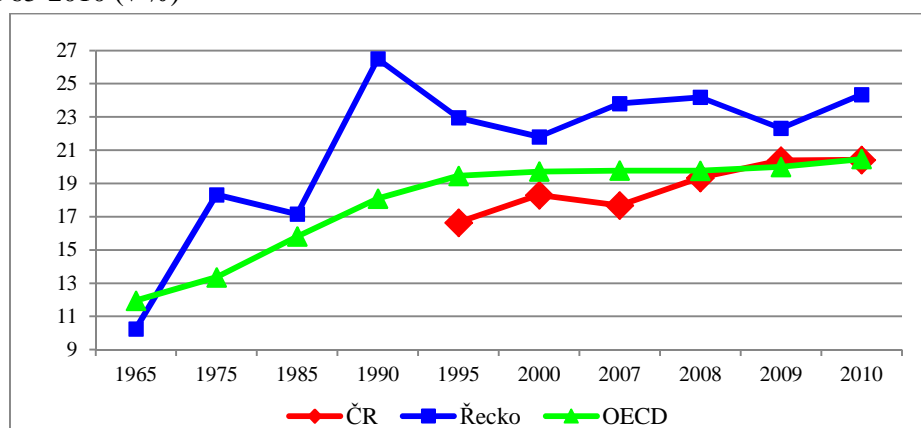
Graf 7-3a Podíl výnosů z daní skupiny 1100 a 1200 klasifikace OECD (přibližně daň z příjmu fyzických osob – DPFO a daň z příjmu právnických osob – DPPO) na celkových daňových příjmech ve vybraných letech v období 1965-2010 (v %)



Graf 7-3b Podíl výnosů z daní skupiny 4000 klasifikace OECD (majetkové daně) a skupiny 5120 (přibližně akcízy) na celkových daňových příjmech ve vybraných letech v období 1965-2010 (v %) (Pozn.: Pro větší přehlednost jsou v grafu a akcízy uvedeny hodnoty pro ČR.)



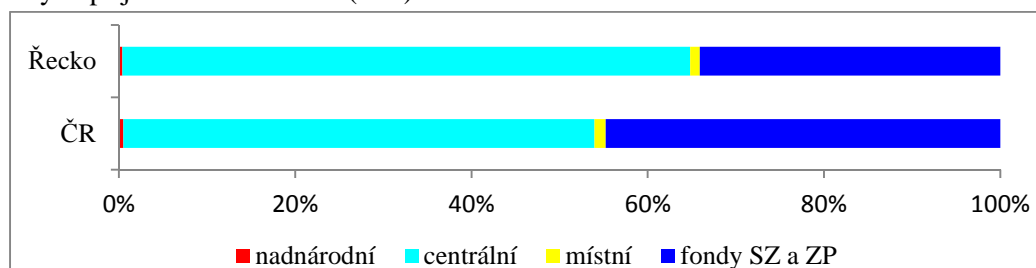
Graf 7-3c Podíl výnosů z daní skupiny 5110 klasifikace OECD (přibližně daň z přidané hodnoty, v dřívějších letech daň prodejní či obrátová) na celkových daňových příjmech ve vybraných letech v období 1965-2010 (v %)



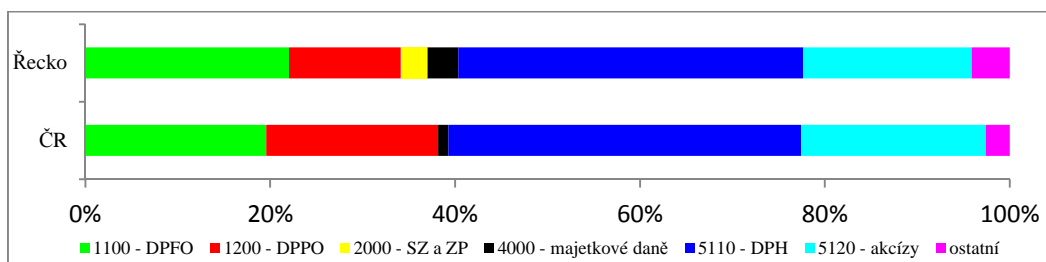
zdroj: data OECD Revenue Statistics (<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenuestatisticsaxstructures.htm>, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2012_rev_stats-2012-en-fr)

Pozn. pro grafy 7-2 a 7-3: Období není po ose x rovnoměrně rozložené, neboť časová řada by byla neúměrně dlouhá, nicméně graf chce ukázat přibližný vývoj v delším období a poté zároveň detailnější vývoj v posledních statisticky dostupných letech. Pro větší názornost je připojen i vážený průměr všech zemí OECD. Data za ČR jsou k dispozici až s ohledem na její vstup do OECD.

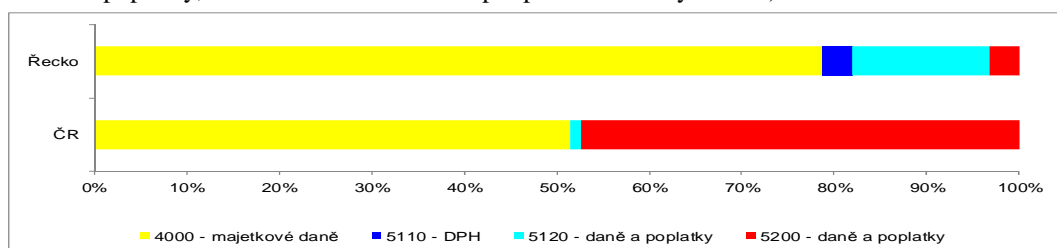
Graf 7-4a Rozpočtové určení příjmů podle klasifikace OECD – podíl příjmů do jednotlivých úrovní na celkových příjmech v roce 2010 (v %)



Graf 7-4b Podíl výnosů z jednotlivých typů daní podle skupin klasifikace OECD na celkových daňových příjmech na celostátní úrovni v roce 2010 (v %)

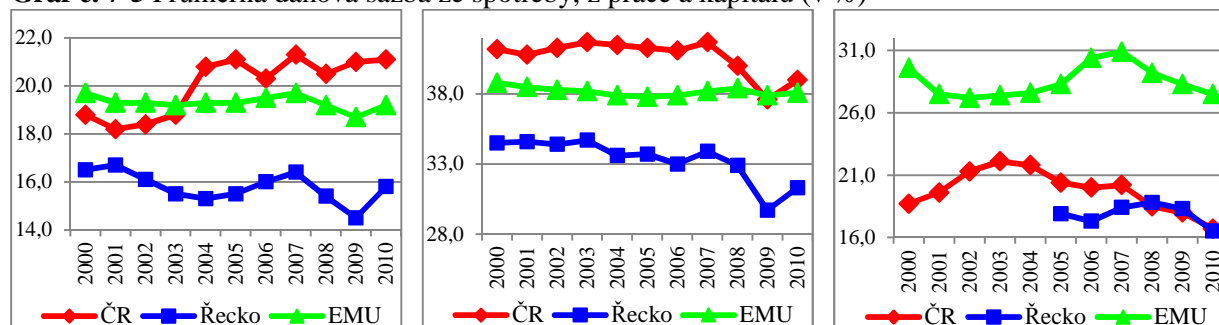


Graf 7-4c Podíl výnosů z jednotlivých typů daní podle skupin klasifikace OECD na celkových daňových příjmech na místní úrovni v roce 2010 (v %) (Pozn.: skupiny 5120 a 5200 zahrnují za ČR zejména místní poplatky, rozřazené do těchto 2 skupin podle metodiky OECD)



zdroj: data OECD Revenue Statistics (http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2012/tax-revenues-by-subsectors-of-general-government_rev_stats-2012-6-en-fr;jsessionid=jilxh2tkxnwf.x-oecd-live-01 nebo http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2012/country-tables-1965-2010_rev_stats-2012-5-en-fr)

Graf č. 7-5 Průměrná daňová sazba ze spotřeby, z práce a kapitálu (v %)



zdroj: data Eurostatu (http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/search_database)

Box: Definice průměrné daňové sazby plynoucí z grafů 7-5:

Implicitní/efektivní/průměrná daňová sazba vyjadřuje dopad daní na ekonomické aktivity dle jejich funkcí (spotřeba, práce, kapitál) a měří tak jejich průměrné daňové zatížení. Vypočítává se jako podíl celkových daňových výnosů z každé kategorie a potenciálního základu těchto daní (tj. spotřebě, nákladům práce nebo kapitálovým příjmům). Tedy

- **implicitní daňová sazba ze spotřeby** se vypočítá jako poměr mezi celkovými příjmy z daní ze spotřeby (tj. v zemích EU DPH a akcízů) a celkovými konečnými náklady domácností na spotřebu na území daného státu.
- **implicitní daňová sazba z práce** představuje podíl daní a veřejnoprávního pojistného (placeného z hrubého příjmu jak zaměstnavatelem, tak zaměstnancem) k celkovým nákladům práce (tj. celkový objem náhrad vyplacených zaměstnancům na území daného státu včetně případných daní z objemu mezd). Doplněk k celku je tedy podíl čisté mzdy na celkových pracovních nákladech.
- **implicitní daňová sazba z kapitálu** se vypočítá jako podíl inkasa daní z výnosů úspor a investic domácností a firem k objemu celosvětových výnosů z kapitálu a podnikání tuzemských daňových rezidentů, který podléhá domácímu zdanění.

V poslední době je snaha o přibližování takových sazeb na úroveň těch statutárních, tj. stanovených zákony. Neznamená to v základu nic jiného než zjednodušování výpočtu daňového základu a celého systému daní.

Struktura řeckého zákoníku o dani z přidané hodnoty č. 2859/2000 ve znění pozdějších novel

ČÁST PRVNÍ	HMOTNÁ USTANOVENÍ
Hlava A	Předmět úpravy
čl. 1	uvalená daň
čl. 2	předmět daně
čl. 3	osoby povinné k dani
čl. 4	ekonomická činnost
Hlava B	Zdanitelná plnění
čl. 5	dodání zboží
čl. 6	nemovitosti
čl. 7	transakce podobné poskytování zboží
čl. 8	služby
čl. 9	transakce podobné poskytování služeb
čl. 10	dovoz zboží
čl. 11	pořízení zboží v rámci EU
čl. 12	transakce podobné pořízení zboží v rámci EU
Hlava C	Místo zdanitelných transakcí
čl. 13	místo dodávky zboží
čl. 14	místo poskytování služeb
čl. 15	místo pořízení zboží v rámci EU
Hlava D	Zatížení daní
čl. 16	zdanitelná plnění vztahující se ke zbožím a službám
čl. 17	zdanitelná plnění vztahující se k dovozu
čl. 18	zdanitelná plnění vztahující se k pořízení zboží v rámci EU
Hlava E	Zdanitelná částka a vyměření daně
čl. 19	zdanitelná částka pro zboží, služby a pořízení zboží v rámci EU
čl. 20	zdanitelná částka pro dovezené zboží
čl. 21	sazby daně
Hlava F	Osvobození od daně
čl. 22	osvobození v tuzemsku
čl. 23	osvobození dovezeného zboží
čl. 24	osvobození vývozu do třetích zemí a podobných transakcí
čl. 25	osvobození spojené s mezinárodní přepravou zboží
čl. 26	osvobození spojené s daňovými sklady, neupravenými v zákoně č. 2960/2001
čl. 27	osvobození zvláštní povahy
čl. 28	osvobození dodávky zboží do jiného členského státu
čl. 29	osvobození pořízení zboží v rámci EU
Hlava G	Daňový odpočet - daňová vratka
čl. 30	právo na odpočet
čl. 31	vyměření odpočtu
čl. 32	výkon práva na odpočet
čl. 33	úprava odpočtu
čl. 34	daňová vratka
Hlava H	Osoby zodpovědné za daň a její závazky
čl. 35	osoby zodpovědné za placení daně
čl. 35a	zvláštní režim pro subjekty nezaložené podle práva zemí EU, které nabízejí elektronické služby neplátcům v EU
čl. 36	závazky plátců daně
čl. 37	závazky ostatních osob
čl. 38	prohlášení a příslušné závazky
Hlava I	Zvláštní režimy
čl. 39	zvláštní režim pro malé podniky
čl. 39a	zvláštní režim pro recyklovaný odpad
čl. 40	zvláštní režim pro paušální daň
čl. 41	zvláštní režim pro zemědělce
čl. 42	zemědělci, zemědělské výrobky, podniky a služby
čl. 43	zvláštní režim pro cestovní kanceláře
čl. 44	zvláštní režim pro zpracované tabákové výrobky
čl. 45	zvláštní ujednání pro již použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti
čl. 46	zvláštní ujednání pro prodeje ve veřejné dražbě
čl. 47	zvláštní režim pro investované zlato

ČÁST DRUHÁ	PROCESNÍ USTANOVENÍ
Hlava A	Postup pro registraci a placení daně
čl. 48	fiskální pravomoc - kontrola plátců
čl. 49	ohlášení o vyměření daně
čl. 50	prozatímní ohlášení o vyměření daně
čl. 51	ohlašovací služba
čl. 52	správní usnesení o sporech
čl. 53	vyměření daně
čl. 54	metoda placení daně
čl. 55	společný a nerozdílný závazek placení daně
čl. 56	zrušení či oprava konečného záznamu
Hlava B	Promlčení práva, důvěrnost, jiná administrativní opatření
čl. 57	promlčení práva
čl. 58	důvěrnost
čl. 59	jiná administrativní opatření
Hlava C	čl. 60 Zvláštní procedura pro potvrzení a výběr daně z dovozu
Hlava D	čl. 61 Zvláštní procedura pro transakce s územími v Příloze 2
ČÁST TŘETÍ	PŘECHODNÁ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ
čl. 62	odpočet daně u prodejného zboží - DPH smluvního kontrahenta
čl. 63	zrušovací klauzule a další ustanovení
čl. 64	závěrečná ustanovení
čl. 65	účinnost
Příloha 1	Činnosti vztahující se k čl. 3 odst 2
Příloha 2	Zvláštní území
Příloha 3	Zboží a služby podléhající snížené sazbě (čl. 21 odst. 1) A. zboží (pozn. autora: 57 položek, resp skupin položek) B. služby (pozn. autora: 17 položek, resp skupin položek) C. výjimky
Příloha 4	Tabulka zemědělských výrobků a služeb, na něž se aplikuje daňový odpočet se stejnou sazbou 1. lesnické výrobky a zemědělské služby (pozn. autora: 3 skupiny) 2. zboží (pozn. autora: 37 skupin) 3. živočišné výrobky (pozn. autora: 21 skupin)
Příloha 5	Předměty umělecké a sběratelské hodnoty a starožitnosti A. předměty umělecké hodnoty (pozn. autora: 8 skupin) B. předměty sběratelské hodnoty (pozn. autora: 2 skupiny) C. starožitnosti
Příloha 6	Zboží propuštěné do režimu daňových skladů podle čl. 26 (pozn. autora: 27 skupin položek)
Příloha 7	Seznam elektronických služeb podle čl. 14 odst. 13 (pozn. autora: 5 položek)

Struktura českého zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších
novel

ČÁST PRVNÍ		ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ		
Hlava I		Obecná ustanovení		
	§ 1	předmět úpravy		
	§ 2	předmět daně		
	§ 2a	vynětí z předmětu daně		
	§ 2b	volba předmětu daně		
	§ 3	územní působnost		
	§ 4	vymezení základních pojmů		
	§ 4a	obrat		
	Hlava II		Uplatňování daně	
		Díl 1		Daňové subjekty
			§ 5	osoby povinné k dani
§ 5a-5c			skupina	
		§§ 6 - 6f	plátcí	
		§§ 6g - 6i	identifikované osoby	
Díl 2			Místo plnění	
		§ 7	místo plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti	
		§ 7a	místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu	
		§ 8	místo plnění při zasílání zboží	
		§ 9	základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby	
	§ 10	místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti		
	§ 10a	místo plnění při poskytnutí přepravy osob		
	§ 10b	místo plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy		
	§ 10c	místo plnění při poskytnutí stravovací služby		
	§ 10d	místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku		
	§ 10e	místo plnění při poskytnutí služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani		
	§ 10f	místo plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani		
	§ 10g	místo plnění při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité věci a práce na movité věci osobě nepovinné k dani		
	§ 10h	místo plnění při poskytnutí služeb zahraniční osobě nepovinné k dani		
	§ 10i	místo plnění při poskytnutí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby zahraniční osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani		
	§ 10j	<i>zrušen</i>		
	§ 10k	místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi		
§ 11	místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu			
Díl 3	§ 12	místo plnění při dovozu zboží		
		Vymezení plnění		
	§ 13	dodání zboží a převod nemovitosti		
	§ 14	poskytnutí služby		
	§ 15	<i>zrušen</i>		
	§ 16	pořízení zboží z jiného členského státu		
	§ 17	zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území EU formou třístranného obchodu		
	§ 18	<i>zrušen</i>		
	§ 19	dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území EU		
	§ 20	dovoz zboží		
Díl 4		Uskutečnění plnění a daňová povinnost		
	§ 21	uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti		
	§ 22	uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží do jiného členského státu		
	§ 23	uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň při dovozu zboží		
	§ 24	uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku		
Díl 5	§ 24a	uskutečnění plnění a povinnost přiznat poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko		
	§ 25	uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu		
		Daňové doklady		
	Oddíl 1		Obecná ustanovení o daňových dokladech	
		§ 26	daňový doklad	
	Oddíl 2		Vystavování daňových dokladů	
		§ 27	určení pravidel pro vystavování daňových dokladů	
	Oddíl 3	§ 28	pravidla pro vystavování daňových dokladů v tuzemsku	
			Náležitosti daňových dokladů	
		§ 29	náležitosti daňového dokladu	
Oddíl 4	§ 29a	náležitosti daňového dokladu skupiny		
		Zjednodušený daňový doklad		
	§ 30	vystavování zjednodušeného daňového dokladu		
Oddíl 5	§ 30a	náležitosti zjednodušeného daňového dokladu		
		Zvláštní daňové doklady		
	§ 31	splátkový kalendář		
	§ 31a	platební kalendář		
	§ 31b	souhrnný daňový doklad		
§ 32	doklad o použití			

	Oddíl 6	Daňové doklady při dovozu a vývozu zboží
	§ 33	daňový doklad při dovozu
	§ 33a	daňový doklad při vývozu
	Oddíl 7	Zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů
	§ 34	<i>nadpis vypuštěn</i>
	Oddíl 8	Uchovávání daňových dokladů
	§ 35	obecné ustanovení o uchovávání daňových dokladů
	§ 35a	elektronické uchovávání daňových dokladů
Díl 6		Základ daně a výpočet daně, oprava základu daně a oprava výše daně, opravný daňový doklad
	§ 36	základ daně
	§ 36a	základ daně ve zvláštních případech
	§ 37	výpočet daně u dodání zboží, převodu nemovitosti a poskytnutí služby
	§ 37a	základ daně a výše daně při uskutečnění zdanitelného plnění, pokud vznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním tohoto zdanitelného plnění
	§ 38	základ daně a výpočet daně při dovozu zboží
	§ 39	základ daně a výpočet daně při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a zahraniční osobou
	§ 40	základ daně a výpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu
	§ 41	základ daně a výpočet daně u zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně
	§ 42	oprava základu daně a oprava výše daně
	§ 43	oprava výše daně v jiných případech
	§ 44	oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení
	§ 45	opravný daňový doklad
	§ 46	daňový doklad při provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení
	§ 46a	<i>zrušen</i>
Díl 7		Sazby daně a oprava sazby daně
	§ 47	sazby daně u zdanitelného plnění
	§ 47a a §§ 48 - 50	<i>zrušen</i>
Díl 8		Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně
	§ 51	plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně
	§ 52	základní poštovní služby a dodání poštovních známek
	§ 53	rozhlasové a televizní vysílání
	§ 54	finační činnosti
	§ 54a	penzijní činnosti
	§ 55	pojišťovací činnosti
	§ 56	převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení
	§ 57	<i>nadpis vypuštěn</i>
	§ 58	zdravotní služby a dodání zdravotního zboží
	§ 59	sociální pomoc
	§ 60	provazování loterií a jiných podobných her
	§ 61	ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně
	§ 62	dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně
Díl 9		Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně
	§ 63	plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně
	§ 64	osvobození při dodání zboží do jiného členského státu
	§ 65	osvobození při pořízení zboží z jiného členského státu
	§ 66	osvobození od daně při vývozu zboží
	§ 67	osvobození při poskytnutí služby do třetí země
	§ 68	osvobození ve zvláštních případech
	§ 69	osvobození přepravy a služeb přímo vázaných na dovoz a vývoz zboží
	§ 70	osvobození přepravy osob
	§ 71	osvobození od daně při dovozu zboží
	§§ 71a - f	Osvobození od daně při dovozu zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a při dovozu pohonných hmot cestujícím
	§ 71g	Osvobození od daně při dovozu zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně
Díl 10		Odpočet daně
	§ 72	nárok na odpočet daně
	§ 73	podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně
	§ 74	oprava odpočtu daně
	§ 75	způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši
	§ 76	způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši
	§ 77	vyrovnání odpočtu daně
	§ 78 a §§ 78a - d	úprava odpočtu daně
Díl 11		nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace
	§ 79 a §§ 79a - c	Vracení daně a prodej zboží za ceny bez daně
	§ 80	vracení daně osobám požívajícím výsad a imunit
	§ 81	vracení daně v rámci zahraniční pomoci
	§ 82	vracení daně plátcům v jiných členských státech
	§§ 82a - b	vracení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě
	§ 83	vracení daně zahraničním osobám povinným k dani
	§ 84	vracení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží
	§ 85	vracení daně osobám se zdravotním postižením
	§ 86	vracení daně ozbrojeným silám cizích států
	§ 87	prodej zboží za ceny bez daně

Hlava III		Zvláštní režimy
	§ 88	zvláštní režim pro poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb
	§ 89	zvláštní režim pro cestovní službu
	§ 90	zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi
	§ 91	zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu
	§ 92	zvláštní režim pro investiční zlato
	§ 92a	režim přenesení daňové povinnosti
	§ 92b	dodání zlata
	§ 92c	dodání zboží uvedeného v příloze č. 3 k tomuto zákonu
	§ 92d	<i>zrušen</i>
	§ 92e	poskytnutí stavebních nebo montážních prací
	§ 92f	předmět závazného posouzení zařídění zboží pro použití režimu přenesení daňové povinnosti
	§ 92g	žádost o závazné posouzení zařídění zboží pro použití režimu přenesení daňové povinnosti
Hlava IV		Správa daně v tuzemsku
	§ 93	správa daně celními úřady
	§ 93a	místní příslušnost
	§ 94	povinná registrace plátce
	§ 94a	dobrovolná registrace plátce
	§ 95	informační povinnost účastníka sdružení
	§ 95a	skupinová registrace
	§ 96	povinný registrační údaj
	§ 97	registrace identifikované osoby
	§ 98	zveřejnění údajů z registru plátců a identifikovaných osob
	§ 99	zdaňovací období
	§ 99a	změna zdaňovacího období
	§ 99b	zdaňovací období v insolventci
	§ 100	evidence pro účely DPH
	§ 100a	zvláštní ustanovení o evidenci pro účely DPH
	§ 101	daňové přiznání a splatnost daně
	§ 101a	povinná elektronická forma podání
	§ 102	souhrnné hlášení
	§ 103	zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň
	§ 104	nesprávné uvedení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období
	§ 105	vrácení nadměrného odpočtu
	§ 106	zrušení registrace plátce z moci úřední
	§ 106a	nespolehlivý plátce
	§ 106b	zrušení registrace plátce na žádost
	§ 106c	zrušení registrace účastníka sdružení na žádost
	§ 106d	společná ustanovení o zrušení registrace na žádost
	§ 106e	zrušení registrace skupiny
	§ 106f	zánik členství člena skupiny
	§ 107	zrušení registrace identifikované osoby z moci úřední
	§ 107a	zrušení registrace identifikované osoby na žádost
	§ 108	osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň
	§ 108a	ručení oprávněného příjemce
	§ 109	ručení příjemce zdanitelného plnění
	§ 109a	zvláštní způsob zajištění daně
	§ 110	regulační opatření za stavu nouze, ohrožení státu a válečného stavu
ČÁST DRUHÁ		PŘECHODNÁ, ZRUŠOVACÍ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ
	§ 111	přechodná ustanovení
	§ 112	zrušovací ustanovení
	§ 113	účinnost
Příloha 1		Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě (pozn. autora: 30 položek, resp skupin položek zboží)
Příloha 2		Umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti
		A. předměty umělecké hodnoty (pozn. autora: 5 skupin)
		B. předměty sběratelské hodnoty (pozn. autora: 2 skupiny)
		C. starožitnosti
Příloha 3		Seznam zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti (pozn. autora: 40 skupin zboží)
Příloha 4 a 5		<i>zrušena</i>