ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

Katedra ekonomických teorií

Diplomová práce

Analýza daňových soustav České a Slovenské republiky

Bc. Alena Mann

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kamila Sluková

© 2013 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra ekonomických teorií

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Mann Alena

Podnikání a administrativa

Název práce

Analýza daňových soustav České a Slovenské republiky

Anglický název

Analysis of the tax systems of the Czech and Slovak Republic

Cíle práce

Cílem práce je seznámit čtenáře se strukturou daňových systémů České a Slovenské republiky, naznačit rozdíly mezi soustavami a pomocí praktických příkaldů ukázat na skutečné výše daňových odvodů a na složitosti daňových systémů. Na základě těchto informací budou navržena doporučení pro Českou republiku.

Metodika

Práce bude rozdělena do několika částí. V první části bude čtenář seznámen s teoretickými základy jednotlivých daňových soustav a se základními pojmy. V dalších (praktických) částech bude práce rozdělena do kapitol podle typu daně, v nichž každý typ daně v dané zemi bude doprovázen praktickým výpočtem a v některých případech i vyplněným daňovým přiznáním pro srovnání náročnosti. Na závěr bude shrnuto celé provedené zkoumání a na základě výsledků bude navrhnuto řešení pro Českou republiku.

Harmonogram zpracování

5/2012: cíl, metodika a teoretická část práce
9/2012: první kapitoly praktické části (4. a 5. kapitola)
12/2012: zbylé kapitoly praktická část (6. - 8. kapitola)
2/2013: závěr a doporučení
3/2013: odevzdání DP

Rozsah textové části
60 - 80 stran

Klíčová slova
Daňová soustava, daň, důchodové daně, majetkové daně, nepřímé daně, předmět daně, sazba daně.

Doporučené zdroje informací

RYLOVÁ, Zuzana, Zlatuše TUNKROVÁ, Zdeněk KRŮČEK a Ivo ŠULC. Daňové zákony 2012: s komentářem. Brno: Computer Press, a. s., 2012. ISBN 978-80-251-3794-9.

Česká republika. Zákon o daních z příjmů. In: Sbírka zákonů ČR. 1992, č. 586.

Česká republika. Zákon o dani z přidané hodnoty. In: Sbírka zákonů ČR. 2004, č. 235.

Slovenská republika. Zákon o dani z príjmov. In: Zbierka zákonů SR. 2003, č. 595.

Slovenská republika. Zákon o dani z pridanej hodnoty. In: Zbierka zákonů SR. 2004, č. 222.

Vedoucí práce
Sluková Kamila, Ing.

Termín odevzdání
březen 2013

doc. Ing. Josef Brčák, CSc.
Vedoucí katedry

prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.
Děkan fakulty

V Praze dne 9.10.2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Analýza daňových soustav České a Slovenské republiky" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne

.....

Alena Mann

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Kamile Slukové za vedení, konzultace při zpracování této práce a nesmírnou ochotu. Velký vděk patří společnosti CCS Tax, k. s., jmenovitě panu Ing. Robertu Janečkovi, se kterým jsem vedla odborné konzultace na téma slovenské daňové soustavy. Současně bych ráda poděkovala mému manželovi Martinu Mannovi za podporu vždy, když to bylo nejvíce potřeba a také mým rodičům – Evě a Zdeňkovi Pytlíčkovým za podporu během studia i při zpracování diplomové práce.

Analýza daňových soustav České a Slovenské republiky

Souhrn

Tato diplomová práce je zaměřena na analýzu daňových soustav dvou zemí s historicky totožným základem. Obsahem práce je srovnání jednotlivých daní, které při vzniku samostatného Česka a Slovenska v roce 1993, byly stejné a jejich proměna se odehrála až v průběhu následujících dvaceti let.

Analýza se zabývá především daněmi, které jsou v obou státech totožné. Tyto daně jsou v jednotlivých kapitolách charakterizovány a následně se zkoumá složitost jejich výpočtu, výše sazeb i konečných odvodů a mnoha z dalších aspektů. Pro lepší srovnání jsou u jednotlivých daní vypočítány modelové příklady. Dále jsou vyjmenovány daně, které jsou u vybraných zemí odlišné. Tyto daně se posuzují z pohledu jejich zavedení či zrušení. Na základě výsledků této analýzy jsou zpracovány návrhy na zlepšení české daňové soustavy.

Klíčová slova:

- Daň;
- Daňová soustava;
- Důchodové daně;
- Majetkové daně;
- Nepřímé daně;
- Předmět daně;
- Sazba daně;
- Poplatník;
- Plátce.

Analysis of the tax systems of the Czech and Slovak Republic

Summary

This thesis focuses on the analysis of the tax systems of two countries with shared history. The thesis will include comparation of the individual taxes that were the same in the inception independent Czech and Slovak Republic in 1993 and their transformation took place in the course of the next twenty years.

The analysis focuses mainly taxes which are identical in both states. These taxes are characterized in single chapters and then are examined of the complexity of calculation, hight of the rates and final payments, and many other aspects. In the individual taxes are calculated model examples for the better comparison. The last chapter contain taxes that are different in the chosen countries. These taxes are assessed in terms of their implementation or repeal. Based on the results of the analysis are elaborated proposals for improvement of the Czech tax system.

Keywords:

- Tax;
- Tax system;
- Income tax;
- Property taxes;
- Indirect taxes;
- Subject to tax;
- Tax rate;
- Taxpayer;
- Payer.

Obsah

1. Úvod 14
2. Cíl práce a metodika 14
2.1 Cíl práce 14
2.2 Metodika 14
3. Teoretická východiska – daně 16
3.1 Stručná historie daní ve světě 16
3.2 Historie daní na území Česka a Slovenska 16
3.3 Daň a základní daňové pojmy 17
3.4 Funkce daní 21
3.5 Soustava veřejných příjmů a členění daní 21
3.5.1 Daňové příjmy 21
3.5.2 Členění podle subjektu daní 22
3.5.3 Členění podle objektu daně 23
3.5.4 Členění podle adresnosti 23
3.5.5 Členění podle druhu sazby 23
3.5.6 Členění podle daňového určení 24
3.5.7 Členění podle stupně progrese 24
3.5.8 Členění podle způsobu výběru daně 24
3.6 Vývoj daňového systému v ČR a SR po roce 1993 25
3.6.1 Vývoj v České republice 25
3.6.2 Vývoj ve Slovenské republice 26
4. Daň z příjmů fyzických osob 28
4.1 Česká republika 28
4.1.1 Základní charakteristiky daně 28
4.1.2 Vývoj daně od roku 1993 31
4.2 Slovenská republika 32
4.2.1 Základní charakteristiky daně 32
4.2.2 Vývoj daně od roku 1993 34
4.3 Příklad daně z příjmů FO - zaměstnanec 35
4.3.1 Zadání příkladu 35
4.3.2 Česká republika – výpočet příkladu 35

4.3.3 Slovenská republika – výpočet příkladu 37
4.4 Příklad daně z příjmů FO – více druhů z příjmů 39
4.4.1 Zadání příkladu 39
4.4.2 Česká republika – výpočet příkladu 41
4.4.3 Slovenská republika – výpočet příkladu 42
4.5 Závěrečné srovnání obou zemí u DPFO 44
5. Daň z příjmů právnických osob 46
5.1 Česká republika 46
5.1.1 Základní charakteristiky daně 46
5.1.2 Vývoj daně od roku 1993 48
5.2 Slovenská republika 49
5.2.1 Základní charakteristiky daně 49
5.2.2 Vývoj daně od roku 1993 50
5.3 Příklad daně z příjmů PO 51
5.3.1 Zadání příkladu 51
5.3.2 Česká republika – výpočet příkladu 53
5.3.3 Slovenská republika – výpočet příkladu 54
5.4 Závěrečné srovnání obou zemí u DPPO 55
6. Daň z přidané hodnoty 56
6.1 Česká republika 56
6.1.1 Základní charakteristiky daně 56
6.1.2 Vývoj daně od roku 1993 58
6.2 Slovenská republika 59
6.2.1 Základní charakteristiky daně 59
6.2.2 Vývoj daně od roku 1993 61
6.3 Příklad daně z přidané hodnoty 62
6.3.1 Zadání příkladu 62
6.3.2 Česká republika - výpočet příkladu 63
6.3.3 Slovenská republika - výpočet příkladu 64
6.4 Závěrečné srovnání obou zemí u daně z přidané hodnoty 66
7. Daň z nemovitostí 67
7.1 Česká republika 67

7.1.1 Základní charakteristiky daně 67
7.1.2 Vývoj daně od roku 1993 69
7.2 Slovenská republika 70
7.2.1 Základní charakteristiky daně 70
7.2.2 Vývoj daně od roku 1993 71
7.3 Příklad daně z nemovitostí 71
7.3.1 Zadání příkladu 71
7.3.2 Česká republika – výpočet příkladu 71
7.3.3 Slovenská republika – výpočet příkladu 72
7.4 Srovnání obou zemí u daně z nemovitostí 73
8. Daň silniční a z motorových vozidel 75
8.1 Česká republika 75
8.1.1 Základní charakteristiky daně 75
8.1.2 Vývoj daně od roku 1993 77
8.2 Slovenská republika 77
8.2.1 Základní charakteristiky daně 77
8.2.2 Vývoj daně od roku 1993 78
8.3 Příklad daně silniční a z motorových vozidel 79
8.3.1 Zadání příkladu 79
8.3.2 Česká republika – výpočet příkladu 80
8.3.3 Slovenská republika – výpočet příkladu 81
8.4 Srovnání obou zemí u daně silniční a z motorových vozidel 82
9. Daně spotřební 83
9.1 Typy spotřebních daní v ČR a SR 83
9.1.1 Spotřební daň z minerálních olejů 83
9.1.2 Spotřební daň z lihu 84
9.1.3 Spotřební daň z piva, vína a alkoholických nápojů 85
9.1.4 Spotřební daň z tabákových výrobků 86
9.1.5 Ostatní spotřební daně 87
9.2 Závěrečné srovnání spotřebních daní 87
10. Ostatní daně 89
10.1 Česká republika 89

10.2 Slovenská republika 90
10.3 Závěrečné srovnání ostatních daní 92
11. Závěr 93
12. Seznam zkratek 96
13. Seznam literatury 97
14. Seznam příloh 99

SEZNAM SCHÉMAT A GRAFŮ

Schémata

Schéma 1 – Obecné schéma veřejných příjmů 22
Schéma 2 – Výpočet měsíční daňové povinnosti zaměstnance v Česku 36
Schéma 3 – Výpočet čisté mzdy zaměstnance v Česku 36
Schéma 4 – Roční zúčtování daně v Česku 37
Schéma 5 – Výpočet měsíční daňové povinnosti zaměstnance na Slovensku 38
Schéma 6 – Výpočet čisté mzdy zaměstnance na Slovensku 38
Schéma 7 – Roční zúčtování daně na Slovensku 39
Schéma 8 – Roční zúčtování daně u více příjmů v Česku 42
Schéma 9 – Roční zúčtování daně u více příjmů na Slovensku 44
Schéma 10 – Výpočet daňové povinnosti společnosti Alfa za rok 2012 v ČR 54
Schéma 11 - Výpočet daňové povinnosti společnosti Alfa za rok 2012 v SR 55
Schéma 12 – Výpočet daňové povinnosti společnosti Portos v Česku 64
Schéma 13 - Výpočet daňové povinnosti společnosti Portos na Slovensku 65
Schéma 14 – Výpočet daňové povinnosti u daně z nemovitostí za rok 2012 v ČR 72
Schéma 15 – Výpočet daňové povinnosti u daně z nemovitostí za rok 2012 v SR 73
Schéma 16 – Možnost snížení sazby u silniční daně 76
Schéma 17 – Roční zúčtování silniční daně v Česku 80
Schéma 18 - Roční zúčtování silniční daně na Slovensku 81

Grafy

Graf 1 – Vývoj daňových sazeb u daně z příjmů fyzických osob v letech 1993 - 2013 31
Graf 2 – Srovnání maximálních a minimálních sazeb z DPFO v letech 1993 - 2013 32
Graf 3 - Vývoj daňových sazeb u daně z příjmů fyzických osob v letech 1993 - 2013 34
Graf 4 – Srovnání maximálních a minimálních sazeb z DPFO v letech 1993 - 2013 35
Graf 5 – Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob v letech 1993-2013 48
Graf 6 – Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob v letech 1993-2013 50
Graf 7 – Zavedení 19 % daně z příjmů PO a následný nárůst výnosů v % HDP 51
Graf 8 – Vývoj sazeb DPH od roku 1993 do roku 2013 59
Graf 9 – Vývoj sazeb DPH od roku 1993 do roku 2013 61

PŘEDMLUVA

Otevřeli jste si právě ve webovém prohlížeči tuto práci nebo ji máte přímo v tištěné podobě v ruce a přemýšlíte, proč se člověk jako já rozhodne pro takovéto téma? Odpověď není zas tak složitá, jak se může zdát. Vystudovala jsem obchodní akademii a měla velké štěstí na učitelku ekonomiky, paní Ing. Milenu Havlíkovou, která mě nadchla daněmi a celou jejich problematikou. Dlouho jsem přemýšlela, jaké téma diplomové práce si vybrat, jelikož nabídka daňových témat nebyla moc rozmanitá, a tak jsem se pustila do vymýšlení tématu vlastního. První nápady směřovaly k pojmu ‚den daňové svobody', který mě velmi zaujal. Bohužel jsem velmi brzy zjistila, že je tento pojem spojen s jiným obsahem, než by se z názvu mohlo zdát a tak jak jsem se rychle nadchla pro toto téma, tak jsem stejně rychle toto téma v mých myšlenkách opustila. Uvědomila jsem si, že jsem u bakalářské práce porovnávala Českou a Slovenskou republiku z pohledu bankovnictví, tak by mohlo být zajímavé tyto země srovnat i z daňového hlediska.

1. ÚVOD

Je krize – musí se šetřit! Přesně tohle si denně můžete přečíst v novinách, slyšet v rádiu nebo televizi. Česká republika má dluh, který v posledních letech roste neúměrně vysokým tempem a vláda se ho snaží zvyšováním daní snížit a tak po reformách veřejných financí z roku 2008 přichází s postupnými změnami. Slovenská republika prošla obdobím reforem veřejných financí mnohem dříve. Některé daně odstranila, některé snížila a některé naopak zvýšila, čímž chtěla dosáhnout velkého zjednodušení celého daňového systému v zemi a jeho zefektivnění.

Proč tato práce vlastně vznikla? Nejspíš z důvodu žalostné znalosti základních daňových pojmů občanů České republiky a jejich nulové snahy se zorientovat v problematice daní, daňových povinností a hlavně postupně se navalujících daňových reforem.

2. CÍL PRÁCE A METODIKA

2.1 Cíl práce

Základním cílem této práce je vytvoření návrhů na zjednodušení daňové soustavy v České republice. Částečným cílem je i seznámení se alespoň s nejzákladnějšími pojmy, které je možno slyšet například v médiích a zasvěcení do daňové problematiky, aby již nebylo možné zaměňovat jednotlivé pojmy či být uváděn v omyl nepřesnými informacemi. Výsledkem však nemá být souvislý výčet mnohdy nudných pojmů a historických změn daňových reforem od rozpadu Československa, ale hlavně seznámení s nynějším daňovým systémem dvou historicky totožných zemí, které od roku 1993 jdou každá svou vlastní cestou.

2.2 Metodika

Práce bude členěna do několika kapitol, kdy po zasvěcení do historie vzniku daní ve zkratce a pochopení základních pojmů, bude následovat několik praktických kapitol. V praktických kapitolách bude věnována pozornost jednotlivým daním v obou zemích. Daně budou charakterizovány dle základních pojmů a obecného členění. Vždy bude také nastíněn i historický vývoj v obou zemích za posledních dvacet let. V každá kapitole bude uveden alespoň jeden vzorový příklad, jehož postup bude nejprve popsán a následně sche-

maticky vysvětlen. Pro lepší srovnatelnost mezi oběma zeměmi bude proveden přepočet podle kurzu daného Slovenskou národní bankou ke dni zpracování praktických příkladů.

Toto vše by mělo vést k tomu nejdůležitějšímu bodu této práce, a to ke srovnání obtížnosti výpočtu základních daní, výši sazeb i výši konečných odvodů v jednotlivých zemích. Na základě tohoto srovnání bude vytvořeno doporučení pro Českou republiku, které by mělo obsahovat návrhy na zjednodušení daňové soustavy, pohled na výši daňových sazeb a to nejen procentuálně, ale i hodnotově, návrhy na zjednodušení daňových přiznání a případně i zrušení nebo naopak vznik nových daní.

3. TEORETICKÁ VÝCHODISKA – DANĚ

3.1 Stručná historie daní ve světě

Vznik daní se datuje se vznikem prvních státních útvarů. Ve starověku se jednalo zejména o nepravidelné platby především naturální povahy. Stejně jako panovníci byly i církve financovány a to formou pravidelných plateb často nazývaných desátky. Velkou změnou prošly daně ve starověkém antickém Římě, kdy daně platily dobyté provincie a až v případě nedostatku financí museli přispět jednorázovou platbou i samotní občané Říma. Daňový systém se však vyvíjel dál a začaly se objevovat první výjimky - tedy osvobození církve a šlechty od jakýchkoliv daní. Stále se však jednalo o nepravidelné platby – v pravidelné se přetransformovaly až v 18. století. V této době se poprvé objevuje dělení daní na přímé a nepřímé a státní pokladnu krom daní začínají plnit i vybíraná cla. Na přelomu 19. a 20. století byla zavedena první daňová přiznání a v celém světě se začalo prosazovat degresivní zdanění. Dalším důležitým úsekem je období mezi první a druhou světovou válkou, kdy začaly vznikat např. válečné daně, daně majetkové a degresivní zdanění dosáhlo své největší intenzity. V 70. a 80. letech minulého století se začal klást větší důraz na nepřímé daně.

3.2 Historie daní na území Česka a Slovenska

Historii vzniku daní na území Česka se datuje přibližně od 10. století ve formě zatím dobrovolné naturální platby jako projev národního cítění. Začátkem 16. století byl přijat tzv. Berní předpis – tedy základ daňové soustavy, který určoval daň z majetku a výnosu – výjimku tvořila osvobozená církev a šlechta. Významným bodem v daňové historii na území Česka je období vlády Marie Terezie a jejího syna Josefa II, kteří zavedli trvalé, jednotné a hlavně pravidelné platby z půdy. Pro přesný výběr daní dali vzniknout první pozemkový katastr a zrušili osvobození pro církev a šlechtu. Koncem 18. století vzniká daň třídní – stanovená na základě příjmu. Tato daň byla počátkem 19. století rozdělena na daň z hlavy (pro osoby starší 17 let) a na daň výdělkovou. Mezi poslední významná data patří například rok 1848, který dal vzniknout ministerstvo financí, díky kterému vznikla daň z příjmů rozdělená do 4 skupin – z hlavy (pro osoby starší 16 let), z pozemků a domů, z výdělku a z výdělku zaměstnanců, které převyšovaly určitou výši – tím de facto docházelo k dvojímu zdanění. Roku 1916 byla zavedena válečná daň, které podléhaly zisky společností a větších

podnikatelů. O 11 let později (roku 1927) byla přijata první významná daňová reforma pro přímé daně (zákon č. 76/1927 Sb. O přímých daních), která dělila daně na důchodové a výnosové. Období Protektorátu Čech a Moravy, bylo obdobím upravených pravomocí a daní upravených ve prospěch Říše. Tato úprava byla změněna ihned po skončení 2. světové války a daňová úprava se vrátila do formy před válkou. Roku 1948 dochází k významné změně v politické situaci země, což přineslo i významnou změnu daňového řádu s účinností až od roku 1952. Socialistický řád daňové soustavy určoval v první řadě daně placené podnikateli s až neúměrně vysokými sazbami a daně placené obyvatelstvem se naopak extrémně nízkými sazbami daní. Posledním velkým zvratem před vznikem samostatné České republiky je rok 1989, kdy se přecházelo z plánovaného na tržní hospodářství. Toto období přineslo velké množství nových zákonů jako například zákon č. 212/1992 Sb. O soustavě daní nebo zákon č. 337/1992 Sb. O správě daní a poplatků.

3.3 Daň a základní daňové pojmy

Pro orientaci v následném textu je potřeba chápat význam používaných slov, tedy základních daňových pojmů, které zde budou uvedeny, popsány a vysvětleny.

- Daňová soustava = souhrn daní vybraných v určitém státě a určitém čase.
- Daňový systém = širší pojem než daňová soustava – krom daňové soustavy zahrnuje i právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměřování, vymáhání a kontrolu a rovněž systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ke vztahu k daňovým subjektům. [1]
- Daň = obvykle definována jako povinná, pravidelná, zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu, která je tržně nenávratná, neúčelová a neekvivalentní:
    - povinná – její neuhrazení je penalizováno;
    - pravidelná – pravidelně se opakující v určitých intervalech;
    - nenávratná – plátce nemá právo daň požadovat jakýmkoliv způsobem zpět;
    - neúčelová – není známo, co bude z dané daně financováno;

[1] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*: *s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 10. ISBN 978-80-7400-005-8.

  - neekvivalentní – suma, kterou jedinec uhradí na daních, se nikterak neprojeví na kvalitě nebo výši služeb hrazených z finančních prostředků.
- Subjekt daně = nejčastěji fyzická (FO) nebo právnická osoba (PO), která je povinna dle zákona strpět, odvádět nebo daň platit.
  - Plátce – FO nebo PO, která má povinnost daň *vypočítat, vybrat a odvést* do státního rozpočtu;
    - plátce je vždy jednoznačně identifikován daňovým identifikačním číslem DIČ (FO – rodné číslo, PO – číslo přidělené správcem daně);
  - poplatník – má na vlastní odpovědnost *uhradit* příslušnou daň;
  - ručitel (právní nástupce) – nastupuje v případě, neuhradí-li daň plátce (pouze u některých daní).
- Daňový rezident = osoba, která má na území České republiky bydliště nebo osoba, která se zde obvykle zdržuje (tj. pobývá na území České republiky alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích).
- Daňový nerezident = osoba, která není rezidentem (tj. nemá na území Česka bydliště ani se zde obvykle nezdržuje) nebo se na území České republiky zdržuje pouze za účelem studia či léčení, nerezidentem může být i osoba, o níž to stanoví mezinárodní smlouvy (např. Smlouva o zamezení dvojího zdanění).
- Objekt daně = veličina, ze které se daň vybírá (podle předmětu se zpravidla určuje i název daňového zákona).
- Daňový základ = předmět daně vyjádřený v měřitelných jednotkách a upravený podle zákonem stanovených pravidel (Kč, m^2, ks, hl. apod.).
- Sazba daně = algoritmus, ze kterého se ze základu daně stanoví velikost daně:
  - jednotná – pro všechny druhy předmětu dané daně stejná;
  - diferenciální – velikost se liší podle druhu předmětu daně;
  - pevná – určena pevnou částkou na jednotku množství;
  - relativní (poměrná) – vyjadřuje poměr daně k daňovému základu;
  - lineární – daň roste proporcionálně s růstem daňového základu;
  - progresivní – s růstem základu daně roste daň relativně rychleji než její základ (progresivních daní je několik druhů).
- Sleva na dani = možnost snížení částky daně za stanovených podmínek:
  - absolutní – je stanovena pevnou částkou;

  - relativní – snižuje daň o stanovený díl, zpravidla vyjádřený v procentech.
- Daňový bonus (daňové zvýhodnění) = poplatníkovi je vyplacena absolutní částka slevy na dani, kterou díky nízké dani nemohl jinak uplatnit. [2]
- Osvobození od daně = část předmětu, ze které se daň nevybírá (resp. daňový subjekt není povinen ani oprávněn zahrnout do základu daně);
  - úplné – jsou-li splněny všechny podmínky - daňový základ se rovná nule;
  - částečné – je-li splněna podmínka pro částečné snížení základu daně - daňový základ se snižuje o pevnou nebo procentickou část;
  - nezdanitelné minimum – zamezuje především neefektivním výběrům velmi malých výší daní.
- Odpočet ze základu daně = zákonné snížení základu daně – daňové odpočty znamenají většinou složitější orientaci a funkčnost daňového systému, ale mají význam sociální kompenzace pro některé skupiny.
  - Standardní odpočty – snižují základ daně o předem stanovenou částku, jestliže daňový subjekt splňuje podmínky tohoto typu odpočtu (tento typ se většinou užívá u osobních důchodových daní – umožňuje zohlednění sociálního postavení poplatníka);
  - nestandardní – položky, které může daňový subjekt odečíst v prokazatelné výši od základu daně (jde například o dary, úroky apod.) – uplatnění těchto odpočtů je limitováno buď absolutní částkou, nebo relativní částkou; tyto odpočty mají obvykle motivovat subjekt ke společensky žádoucímu jednání.
- Srážka u zdroje = u některých daní je z technických důvodů daň vybírána prostřednictvím plátce – tímto se minimalizuje možnost daňových úniků.
- Zdaňovací období = interval, za který se stanovuje základ daně, výše daně a platba;
  - daně bez zdaňovacího období – daně vybírané po určité výjimečné události;
  - daně s pravidelnou periodicitou výběru;
    - kapitálové (stavové) – výše daně může být stanovena už v průběhu zdaňovacího období a tedy i průběžně vyrovnávány – jedná se o daně, kde je základem daně pevně daná veličina;

[2] VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Stanislav KLAZAR. *Daňový systém ČR*: *cvičebnice*. V Praze: 1. VOX, 2011, 87 s. Daně (1. VOX). ISBN 978-80-86324-99-9.

        - běžné (tokové) – základ daně se načítá v průběhu období, takže základ daně může být vypočítán až po skončení zdaňovacího období; [3]
    - zdaňovacím obdobím je:
        - kalendářní rok – od 1. ledna do 31. prosince;
        - hospodářský rok – období, které začíná jiným dnem, než 1. ledna a trvá 12 měsíců;
        - období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka, či rozdělení společnosti (družstva) do konce kalendářního (hospodářského roku;
        - účetní období – období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.
- Daňové sankce = finanční postihy za pozdní odevzdání daňového přiznání, pozdní vypořádání daní, vypořádání v nesprávné výši či daňové úniky;
    - poplatky – mohou být považovány za opak daní, jelikož se jedná a platby za konkrétní služby poskytované veřejným sektorem (tedy účelové platby);
    - clo – povinná platba spojená s přechodem zboží přes hranice státu;
    - penále – sankce za nesplněné povinnosti peněžní povahy;
    - pokuta – sankce za nesplnění povinností nepeněžní povahy.
- Daňová kvóta = makroekonomický ukazatel, který vyjadřuje míru daňové zatížení v dané zemi, ale i mezi zeměmi (je možné srovnat i časově);
    - zjednodušená – podíl mezi daní vybraných na území státu a HDP* (v %);
    - složená – podíl všech vybíraných daní a příspěvků na sociální a zdravotní pojištění na HDP (v %).
- Správce daně = obvykle místní a věcně příslušné orgány pověřené správou daní ze zákona:
    - Územní finanční orgány;
        - finanční úřady (FÚ) – zodpovědné za správu daní;
        - finanční ředitelství – přezkoumává rozhodnutí FÚ, provádí kontrolu;

[3] VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Stanislav KLAZAR. *Daňový systém ČR*: *cvičebnice*. V Praze: 1. VOX, 2011, 87 s. Daně (1. VOX). ISBN 978-80-86324-99-9.

* HDP = hrubý domácí produkt

        - Ministerstvo financí – vrcholný orgán správy, rozhoduje o přerozdělování vybraných daní.
    - Celní orgány – zabývá se správou daní u daňových povinností spojených s překročením hranic státu:
        - celní úřady, celní ředitelství, Generální ředitelství cel.
    - Jiné správní úřady, soudy, kraje a krajské úřady, obce a obecní úřady.
- Míra zdanění = podíl daně placené jednotlivcem na jeho důchodu.
    - $míra_zdanení = \frac{daň}{základ_daně} * \frac{základ_daně}{duchod}$

3.4 Funkce daní

Daně jsou hospodářským nástrojem státu, jehož úkolem není pouze naplnit státní rozpočet, ale mají i velké množství dalších významných funkcí:

- fiskální = primární funkce daní – tedy naplnit veřejný rozpočet;
- alokační = uplatňuje se v případě selhání efektivnosti tržních mechanismů – řeší problematiku rozdělování státních prostředků tam, kde se jich při tržní alokaci nedostává;
- redistribuční = zmírňuje rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů (např. vyšší výběr od bohatších, dávky chudším apod.);
- stabilizační = napomáhá ke stabilizaci systému při výkyvech v ekonomice.

3.5 Soustava veřejných příjmů a členění daní

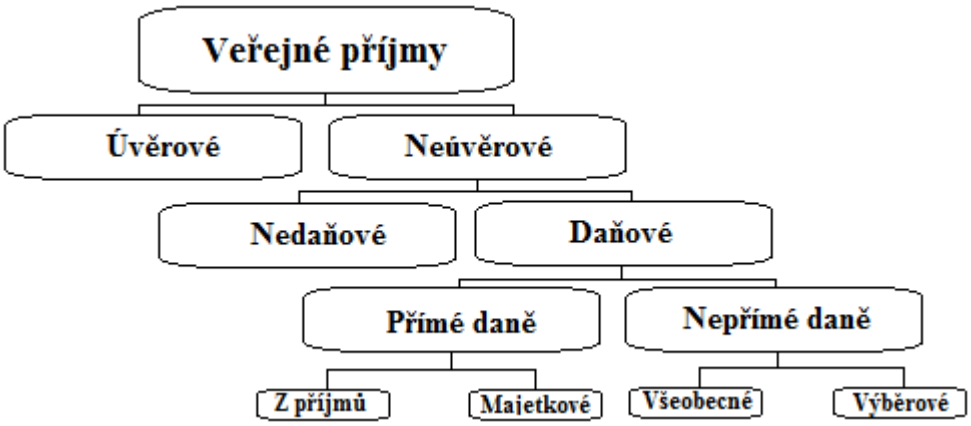
Soustavu veřejných financí dělíme na veřejné příjmy *úvěrové* (státní půjčky, státem vydané cenné papíry apod.) a *neúvěrové*, které nás zajímají především. Neúvěrové veřejné příjmy dále dělíme na *nedaňové* (cla, poplatky, pojistné na sociální zabezpečení, povinné příspěvky do státních fondů apod.) a *daňové*. Mluvíme-li o daňových příjmech do rozpočtu státu, mluvíme zároveň o daňové soustavě, která se dále dělí.

3.5.1 Daňové příjmy

- Přímé daně = daně placené poplatníkem na základě svého důchodu nebo majetku (daně adresné), daňové břemeno se u těchto daní nedá přesunout na jiný subjekt – dělí se dále podle základu;

  - důchodové (příjmové) – daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob;
  - majetkové – daň z nemovitostí (z pozemků a ze staveb), silniční (osobní a nákladní automobily), dědická, darovací nebo z převodu nemovitostí.
- Nepřímé daně = daně placené při nákupu zboží nebo služeb (daň ze spotřeby – daň je součástí ceny), u těchto daní je možné přesunout daňové břemeno z plátce na poplatníka:
  - všeobecné – daň z přidané hodnoty;
  - výběrové – daně, které zavádí stát za účelem regulovat prodej určitých komodit na trhu (většinou zdraví škodlivých) – spotřební daň, daň ze zemního plynu, z pevných paliv, z elektřiny.

Schéma 1 – Obecné schéma veřejných příjmů



Zdroj: Vlastní práce

3.5.2 Členění podle subjektu daní

Základem tohoto členění je pohled na plátce daně, kterým může být:

- jednotlivec = fyzická osoba;
- domácnost = osoba určená za celou domácnost;
- manželé = v případě, že je v systému společné zdanění manželů;
- všichni členové domácnosti = je-li v systému zavedeno – jedná se o sumarizaci všech příjmů domácnosti a následné rozdělení podle určitého kritéria;
- firma = právnická osoba.

3.5.3 Členění podle objektu daně

Jak již bylo zmíněno, jednotlivé daně se obvykle nazývají podle předmětu daně – tedy objektu, podle tohoto je třídíme na:

- důchodové = důchod v peněžní i naturální formě (např. mzda, zisk, úrok apod.);
- majetkové = majetek movitý i nemovitý (např. pozemek, stavba, auto – za určitých podmínek apod.);
- spotřební = spotřeba zboží a služeb;
    - všeobecná (viz kapitola 3.5.1 Daňové příjmy);
    - výběrová (viz kapitola 3.5.1 Daňové příjmy);
- další – v některých zemích se užívají i další typy jako například *z hlavy* (tuto daň platí každý občan ve stejné výši – většinou má pouze fiskální funkci), *obratová*, *daň z obchodních operací*, *daň ze zvířat* (v méně vyspělých zemích) a další.

3.5.4 Členění podle adresnosti

Adresnost u daní určuje vztah k platební schopnosti poplatníka a je dělena takto:

- osobní daně = adresné daně vztahující se ke konkrétnímu poplatníkovi, zohledňují platební schopnost poplatníka (důchodové daně fyzických osob);
- in rem (na věc) = nezohledňují platební schopnost poplatníka, dají se popsat jako opak osobních daní (spotřební daně, daň z přidané hodnoty, důchodové daně právnických osob a některé majetkové daně).

3.5.5 Členění podle druhu sazby

Klasifikace zohledňující vztah mezi velikostí daně a velikostí daňového základu. Podle tohoto vztahu se rozlišují takto:

- daně stanovené bez vztahu k velikosti základu daně = daň je placena na základě existence subjektu (typickým příkladem je daň z hlavy – v českém prostředí např. poplatek za komunální odpad). Tyto daně nemají distorzní účinky, protože poplatník nemůže ovlivnit jejich výši;
- daně specifické = základ daně je vyjádřen podle množství jednotek objemu či měrných jednotek dané fyzikální či chemické vlastnosti předmětu (patří sem spotřební daň – z cigaret, alkoholu, paliv apod., daň pozemková);

- daně hodnotové (ad valorem) = určuje se podle základu daně, který je vyjádřen v peněžních jednotkách (typickým příkladem je daň z přidané hodnoty, obratová daň, důchodová nebo výnosová).

3.5.6 Členění podle daňového určení

Třídění tímto způsobem je zaměřeno na rozlišení konkrétních rozpočtů, do kterého vybírané daně plynou:

- státní daně (federální daně) = daně plynoucí do státního rozpočtu, o výši daní i rozdělení se rozhoduje centrálně;
- místní daně = daně plynoucí do místních rozpočtů, o rozdělení daní rozhodují pouze místní orgány (např. daň z nemovitostí);
- svěřené daně = daně plynoucí do místních rozpočtů, o rozdělení se však rozhoduje centrálně;
- sdílené daně = daně plynoucí do více veřejných rozpočtů (centrálního i rozpočtů nižších úrovní), o jejich rozdělení se rozhoduje pouze centrálně (např. daň z přidané hodnoty nebo daň z příjmů).

3.5.7 Členění podle stupně progrese

V neposlední řadě dělení daní, jehož existence a uplatnění je mezi poplatníky nejvíce rozporované, jelikož řeší otázku spravedlnosti zdanění podle výše základu daně (spravedlností je myšleno vyšší zdanění pro bohaté a nižší pro chudé). Z tohoto pohledu rozlišujeme:

- proporcionální = míra zdanění se nemění s růstem důchodu poplatníka (tzn. poplatník, platí stále stejné procento z důchodu, bez ohledu na výši – podíl daně na důchodu je konstantní);
- progresivní = míra zdanění roste (poplatník, platí tím více, čím vyšší je důchod);
- regresivní = míra zdanění klesá s růstem důchodu (tzn. čím vyšší je důchod, tím nižší je odváděná daň).

3.5.8 Členění podle způsobu výběru daně

Výběr daní musí zabezpečovat pravidelný tok příjmů do veřejného rozpočtu státu. Aby toho bylo dosaženo, jsou vybírány daně v různých obdobích, různými způsoby. Díky tomu i poplatník není zatížen daňovou povinností v jednom období. Z těchto důvodů jsou daně vybírány jako:

- zálohové platby = platba, kterou je daňový subjekt povinen odvádět před vyměřením daňové povinnosti za dané zdaňovací období (zálohy jsou následně započítány);
- daňová povinnost = platí se na základě vypočtené daně s daňovým přiznáním.

3.6 Vývoj daňového systému v ČR a SR po roce 1993

Po sametové revoluci se v parlamentu začala chystat daňová reforma, které měla obsáhnout přechod z centrálně plánovaného hospodářství na tržně orientovanou ekonomiku. První návrhy na změnu padly již v roce 1990. Změny v dosavadně užívané soustavě vznikaly po dobu dvou let. Úpravy braly nazřetel konkurenční prostředí, které mělo být novou daňovou soustavou podporováno. Tvorba nové soustavy měla zajišťovat i sjednocení podmínek, nová pravidla účetnictví a mnoho dalších. U daně z mezd se hledělo více na osobní příjem než na sociální okolnosti a daně se tvořily s vysokou progresí. Daň z obratu měla zohlednit několik hlavních bodů – zrušení negativní daně, omezení počtu sazeb (nově pouze 4 sazby) a jejich přeskupení. Nová daňová soustava byla účinná od 1. ledna 1993 a obsahovala přímé daně a to z příjmů fyzických osob, příjmů právnických osob a majetkové daně a nepřímé daně – daň z přidané hodnoty, spotřební daň a ekologická daň. Spolu s novou daňovou soustavou byl nově vytvořen systém sociálního a zdravotního pojištění a cla.

3.6.1 Vývoj v České republice

Daňové zákony vytvořené v rychlosti z důvodu vzniku samostatné České republiky nebyly ani z daleka perfektní a první novely daňových zákonů vznikly již v roce 1993. Jednalo se spíše o kosmetické úpravy především z pohledu právní perfektnosti. První významný zásah přišel v roce 2004 při vstupu ČR do Evropské unie (EU).

V roce 2004 se jednalo o reformu vyvolanou vnějším prostředím za účelem implementace daňového práva EU. Reforma se týkala především daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Změny se podařilo zmírnit díky vyjednaným výjimkám a tak platnost nových zákonů doznívala ještě několik let poté. Občané nejvíce zaznamenali změny při zvýšení sazeb spotřebních daní, ale i díky podstatnému zúžení položek podléhající snížené sazbě DPH. Zúžení seznamu položek podléhající snížené sazbě DPH bylo dokonce daleko nad rámec požadavků směrnic EU. Spolu se změnami v těchto daních byla nastartována implementace

daňových principů v oblasti přesuju kapitálů mezi členskými zeměmi týkající se především daně z příjmů právnických osob.

K malým změnám došlo v letech 2005-2006, ale považovat tyto změny za reformu není zcela přesné. Změny, které nastaly v těchto letech, se týkaly především daně z příjmů fyzických osob – v české daňové soustavě se poprvé objevuje pojem daňový bonus, vznikají sociální odpočty ke slevám, mění se nominálních sazeb a poprvé se mluví o zavedení všeobecného maximálního vyměřovacího základu pro sociální a zdravotní pojištění, které se ale neuskutečnilo.

V českém daňovém systému můžeme považovat za významnou reformu změny nastalé v roce 2008 po změně vládní koalice z roku 2007. Tyto změny přinesly významné body jako například snížení nominální sazby daně z příjmů PO, zavedení tzv. superhrubé mzdy – tedy hrubé mzdy zvýšené za účelem výpočtu daně o sociální a zdravotní hrazené zaměstnavatelem a již zmiňované zavedené všeobecného maximálního vyměřovacího základu pro odvod sociálního a zdravotního pojištění.

V neposlední řadě je dobré zmínit změny, které nastaly v letech 2009-2010, kdy se jedná především o elektronizaci daňové zprávy a snahu o zjednodušení a zefektivnění daňové správy a první zmínky o tzv. jednotném inkasním místě. Detailní popis změn, které nastaly v průběhu let od roku 1993, budou popsány níže u jednotlivých daní.

3.6.2 Vývoj ve Slovenské republice

I na Slovensku brzy poznali, že zákony tvořené horkou jehlou na poslední chvíli nebylo tím nejlepším, a tak stejně jako v Česku začali s novelizacemi již v roce 1993. První významné změny byly zaznamenány v roce 1995, kdy se vláda snažila o odstranění nedostatků objevených od roku 1993 a o maximální spravedlnost mezi subjekty. Tohoto chtěla vláda docílit zdaněním veškerých příjmů ve stejné výšce, které bude jednoduché a bude plnit především fiskální úlohu. Výsledkem daňové reformy bylo snížení váhy přímých daní, což korespondovalo s trendem uplatňovaným v Evropské unii.

K mnohem významnějším změnám došlo v roce 2004, kdy přišla velká daňová reforma postavená na rovné 19 % dani – u daně z příjmů FO i PO a jednotná sazba DPH. Krom této změny se odehrály významné změny hlavně v majetkových daních, kdy byla například zrušena trojdaň – tedy daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí. Naopak vznikly nové místní daně – daň za psa, daň za užívání veřejného prostranství, daň za ubytování a další, které jsou v Česku známé jako poplatky a putují v plné výši do rozpočtu obcí, které o nich rozhodují. Mezi místní daně také patří daň z nemovitostí a daň z motorových vozidel. Dále bylo zvýšené nezdanitelné minimum a stejně jako v Česku byl zaveden termín daňový bonus, byla zrušena daň z dividend či zrušeno velké množství odpočitatelných položek a speciálních režimů u daní z příjmů.

Po roce 2004 si lidé na Slovensku zvykali na velké změny, které nastaly. Další změny nastaly s účinností od roku 2007, kdy se vláda Slovenské republiky podřídila směrnici EU, která určovala, že musí být základní sazba v minimální výši 15% a jedna nebo dvě snížené sazby DPH v minimální výši 5%. Vláda tedy opětovně zavedla sníženou sazbu DPH ve výši 10% na výrobky se zdravotnickým charakterem. O rok později bylo do seznamu kategorií ve snížené sazbě zahrnuto několik dalších výrobků. Podrobnější rozpis změn, které nastaly od roku 1993, bude uveden v jednotlivých kapitolách o určitých daních.

4. DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Málo kdo ví, že daň z příjmů oslaví v tomto roce 200 let, i když v době vzniku byla ještě nazývána v původním Rakousku daní z výdělku, na daň z příjmů se přejmenovala až o 36 let později.

4.1 Česká republika

Daň z příjmů fyzických osob se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jak již z názvu zákona vyplývá, byl vytvořen v roce 1992 za účelem vzniku nového daňového systému při rozpadu Československa. Od tohoto roku byl zákon pouze novelizován.

4.1.1 Základní charakteristiky daně

Subjektem daně z příjmů fyzických osob je poplatník ať jako daňový rezident tak i nerezident.

Předmětem daně rozumíme pět základních skupin – příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (např. mzda v zaměstnání), příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku (např. úroky, dividendy…), příjmy z pronájmu (movitých i nemovitých věcí, kromě příležitostného pronájmu, který spadá do §10) a ostatní příjmy (např. příležitostné příjmy, příjmy z prodeje nemovitostí či movitých věcí, výhry a také dodanění příjmů v případě uplatňovaných slev z minulých let a další). Jednotlivé předměty daně jsou označeny § 6 - § 10.

Dle § 5 zákona o dani z příjmů je definován základ daně jako částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi za zdaňovací období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých druhů příjmů podle § 6 až § 10 není stanoveno jinak.

V české daňové úpravě je sazba daně pro daň z příjmů fyzických osob stanovena ve výši 15 % ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně (§ 15) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34). Samotný základ daně je před zdaněním zaokrouhlen na celá sta Kč dolů.

Příkladem nezdanitelných částí základu daně zmíněných výše jsou například dary poskytnuté obcím, krajům, organizačním složkám státu a dalším subjektům uvedeným v § 15, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to na financování vědy a vzdělávání, výzkumných a vývojových účelů, kultury a dalších činností uvedených v odstavci (1). Mezi další nezdanitelné části patří i úroky zaplacené ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, přičemž musí být splněné podmínky stanovené v odstavci (3) vymezující užití peněz z daného úvěru. Dále určuje odstavec (5) možnost si od základu daně ve zdaňovacím období odečíst příspěvek v celkovém úhrnu nejvýše 12 000 Kč zaplacených poplatníkem na penzijní připojištění a to po odečtení z úhrnu zaplacených sum o částku ve výši 6 000 Kč. Velmi častým příkladem nezdanitelné části je i zaplacené pojistné na jeho soukromé životní pojištění. Méně známé jsou odstavce (7) až (9), které povolují snížení základu daně o zaplacené členské příspěvky členem odborové organizace odborové organizaci, úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání do výše 10 000 Kč.

Česká legislativa umožňuje odečíst od základu daně odčitatelné položky, které jsou stanoveny v § 34, mezi které patří daňová ztráta, která vznikla a byla vyměřena za předchozích daňových období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích, od daňového základu lze také odečíst 100% výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje a další.

Významným bodem pro vypočtení daně z příjmů fyzických osob jsou slevy na dani, které jsou uvedeny v § 35. Tyto slevy snižují již vypočtenou daň do nuly s výjimkou daňového zvýhodnění na dítě, které mohou ve formě bonusu jít až do mínusu. Slev, které můžeme uplatnit je velké množství, ale alespoň ve zkratce si je vyjmenujeme. Slevy začínají možností uplatnění částky 18 tis. nebo 60 tis. na zaměstnance se zdravotním postižením, které můžeme uplatnit jako FO i jako PO. Částka je určena sílou zdravotního postižení a pro výpočet je použito průměrného přepočteného počtu zaměstnanců, jelikož tito zaměstnanci nebývají zaměstnáni na plný pracovní poměr. Další uvedené slevy jsou na poplatníka, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky, ale používají se velmi zřídka. Významným bodem je § 35ba, kde jsou uvedeny slevy, které můžeme uplatnit pouze jako fyzická osoba.

Základní slevou, kterou může uplatnit každá fyzická osoba je sleva na poplatníka, tato sleva se obvykle uplatňuje každý měsíc, ve kterém byla vykonávaná placená činnost. Roční výše slevy je v částce 24 840 Kč. V případě, že poplatník má manželku (manžela), jejíž příjem nepřesáhne částku 68 tis. za rok, může si uplatnit jednou ročně slevu ve stejné výši jako u poplatníka. V případě, že poplatník pobírá invalidní důchod tak si může uplatnit slevu až do výše 5 040 Kč – výše částky je odvozena stupněm invalidity. Slevu může uplatnit i držitel tzv. TZP/P průkazu či poplatník, který se soustavně připravuje na budoucí povolání (známé jako sleva na studenta). Jak už bylo výše zmíněno, poplatník může uplatnit slevu na vyživované dítě, v případě, že se dítě soustavně připravuje na budoucí studium, je mladší 26 let věku a má-li trvalý pobyt u rodiče, který si slevu uplatňuje. Sleva na dítě je ve výši 1 117 Kč za měsíc, ale celková výše slevy může být až 52 200 Kč, takže si rodič může nárokovat slevu až na několik dětí současně. Zákon dále pokračuje § 35d, kde je upřesněn postup výpočtu při uplatňování slev.

Vraťme se na začátek k § 4, ve kterém se poplatník dozví výjimky, při kterých nemusí daň vůbec vypočítávat – jedná se o osvobození od daně. Do této kategorie řadíme například příjmy z prodeje movitých věcí s výjimkou prodeje motorových vozidel, letadel a lodí, na které se vztahuje pětiletá lhůta, po této lhůtě je i tento majetek osvobozen. Mezi osvobozené příjmy také patří například přijatá náhrada za škodu, včetně úmrtného a příspěvku na pohřeb, cena z veřejné soutěže nepřesahující 10 tis. Kč, příjem získaný formou dávek a služeb z nemocenského pojištění, dávky sociální péče, dávky v hmotné nouzi a další typy dávek, stipendia ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje či z prostředků vysoké školy, příjmy z prodeje investičních cenných papírů, nepřesáhne-li doba mezi nabytím a převodem při jejich prodeji dobu 6 měsíců a mnoho dalších.

Zdaňovacím obdobím pro účely daně z příjmů fyzických osob se považuje kalendářní rok.

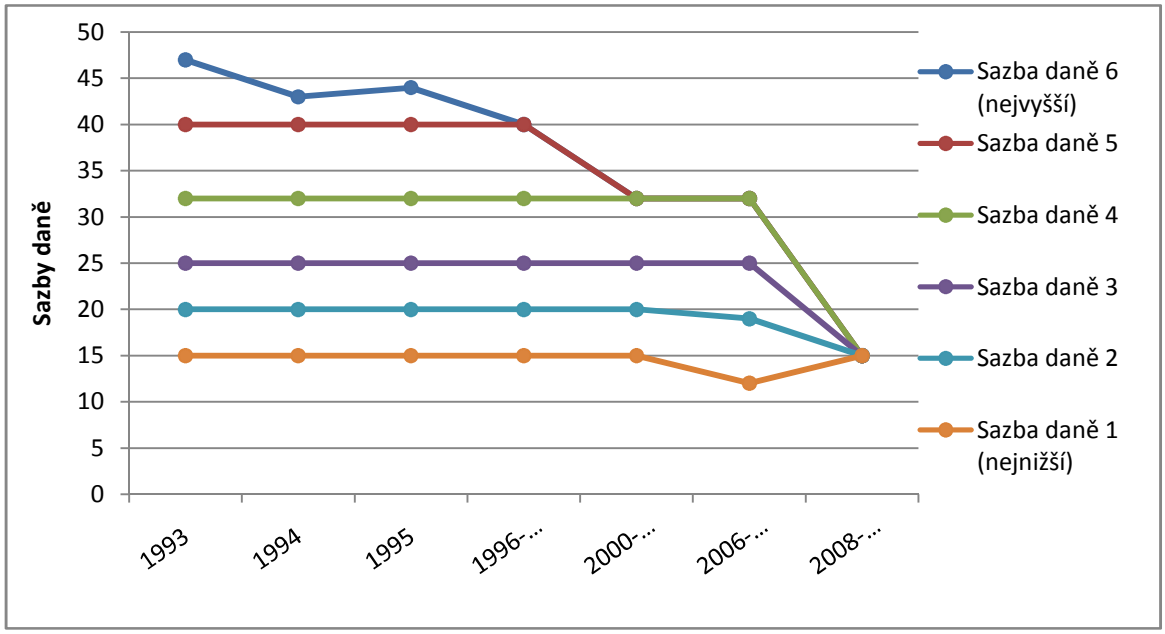
Na konec této kapitoly by bylo vhodné zařadit tuto daň do jednotlivých kategorií. Daň z příjmů fyzických osob patří tedy mezi daně přímé, z příjmů (důchodové), za subjekt pak považujeme fyzickou osobu (dříve byli za subjekt považováni i manželé) z toho vyplývá, že tato daň patří mezi daně osobní. Dle druhu sazby bychom daň zařadili mezi hodnotové

daně (ad valorem), dle daňového určení je pak tato daň státní a dle progrese se řadí mezi daně progresivní, která je vybírána zálohově.

4.1.2 Vývoj daně od roku 1993

Daň z příjmů je základní daní, která je užívána od počátku České republiky i mnoho desítek let dříve. Tato daň je však velmi populární u českých politiků. Z tohoto důvodu při volbách do poslanecké sněmovny bývá často diskutovaným tématem a jednotlivé strany slibují její snížení, progresivní zdanění a podobně. Díky tomu se její průběh za posledních 20 let velmi měnil. V letech 1993 až 2007 byla na území České republiky daň progresivní, od roku 2008 je daň jednotná.

Graf 1 – Vývoj daňových sazeb u daně z příjmů fyzických osob v letech 1993 - 2013

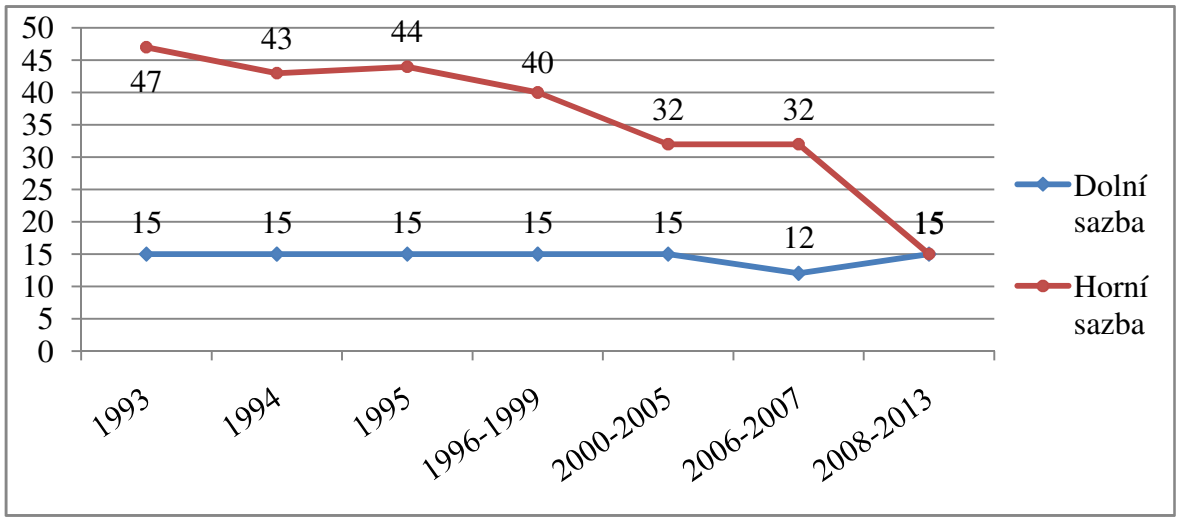


Zdroj: Ministerstvo financí ČR + http://www.sochor.info + vlastní práce

Příloha 1 – Vývoj sazeb DPFO v ČR v letech 1993 – 2013 - podkladová data

Pro lepší přehled je zde uveden i graf maximální a minimální sazby daně z příjmů fyzických osob pro období od roku 1993 do roku 2013. Z tohoto přehledu je patrné, že se daňová sazba v průběhu let měnila opravdu mnohokrát, i když dolní sazba zůstávala z velké části zachována. Oproti tomu maximální sazba v průběhu let klesala, až se v roce 2008 spojila s minimální hranicí, v jednu sazbu ve výši 15%.

Graf 2 – Srovnání maximálních a minimálních sazeb z DPFO v letech 1993 - 2013



Zdroj: Ministerstvo financí ČR + Vlastní práce

4.2 Slovenská republika

Daň z příjmů se na území Slovenska neřídí zákonem, který vznikl při rozpadu Československa, jako to mu je v České republice. Při chystané velké daňové reformě byl tento zákon přepracován v zákon č. 595/2003 Z.z. Od tohoto roku byl již mnohokrát novelizován.

4.2.1 Základní charakteristiky daně

Za subjekt je považována fyzická osoba s neomezenou daňovou povinností, u osob které se zdržují na území Slovenska alespoň 183 dní a osoby s omezenou daňovou povinností, které na území Slovenské republiky zdržují za účelem studia, léčení nebo osoba, která hranice státu překračuje denně nebo v dohodnutých časových intervalech.

Předmětem daně jsou příjmy ze závislé činnosti, příjmy z podnikání z jiné samostatné výrobkové činnosti a z pronájmu, příjmy z kapitálového majetku a ostatní příjmy. Jednotlivé předměty jsou blíže specifikovány v § 5 - § 8.

Základ daně tvoří součet částek základů daně podle jednotlivých druhů příjmů uvedených podle § 5 - § 8 snížený o nezdanitelné části základu daně.

Slovensko využívá jednotné sazby daně již několik let a to ve výši 19% ze základu daně sníženého o daňovou ztrátu a nezdanitelné části základu daně.

Prvky známé z české daňové soustavy, jako slevy na dani z příjmů fyzických osob jsou ve slovenské daňové soustavě uvedeny jako nezdanitelné části základu daně a jsou blíže specifikovány v § 11 daně z příjmů fyzických osob. Mezi hlavní položky patří částka na poplatníka, která náleží člověku, který má základ daně roven nebo nižší 100-násobku sumy životního minima – v takovém případě si poplatník může snížit základ daně o 19,2 násobku životního minima. V případě překročení 100-násobku sumy životního minima má nárok na odečet ve výši rozdílu 44,2-násobku životního minima a ¼ základu daně. Podobný postup je praktikován v případě využití nezdanitelné části základu daně u manželky, kde můžeme využit 19,2-násobek životního minima v případě, že manželka (manžel) nemají vlastní příjem. V případě, že má příjem, který však nedosahuje 19,2-násobku životního minima, může poplatník ze základu daně odečíst rozdíl mezi 19,2-násobku životního minima a vlastním příjmem manželky (manžela). Od základu daně zákon povoluje odečíst odpočet daňové ztráty dle § 30, která může vzniknout z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti, z pronájmu a z užití díla a uměleckého výkonu dle § 6.

Snížení základu daně bylo možné o příspěvky na životní a penzijní pojištění, ale pouze do roku 2010. Od tohoto roku byla tato výhoda zrušena, ale od 1. 1. 2013 je možné od základu daně odečíst sumu zaplacených příspěvků na penzijní pojištění do výše 2% z vykázaného základu daně, tato suma zároveň nesmí překročit částku 480 Eur za rok. Tento fakt není v příkladech zohledněn, jelikož jsou níže uvedené příklady počítány za zdaňovací období roku 2012.

Stejně jako v Česku je sice možné uplatnit slevu na dani, ale pouze v méně obvyklých případech jako je sleva na dani pro příjemce investičních pobídek (§ 30a) nebo sleva na dani pro příjemce pobídek (§ 30b).

I slovenská legislativa zná pojem daňový bonus a definuje jej v § 33 zákona o dani z příjmů. Daňový bonus si poplatník může uplatnit v případě, že měl příjem alespoň v 6-násobku minimální mzdy dle § 5 nebo § 6. O sumu bonusu se snižuje již vypočtená daň. Další podmínkou pro uplatnění bonusu je, že jej poplatník uplatní slevu na dítě vlastní, osvojené nebo převzaté do péče, dítě musí žít s poplatníkem ve stejné domácnosti a je

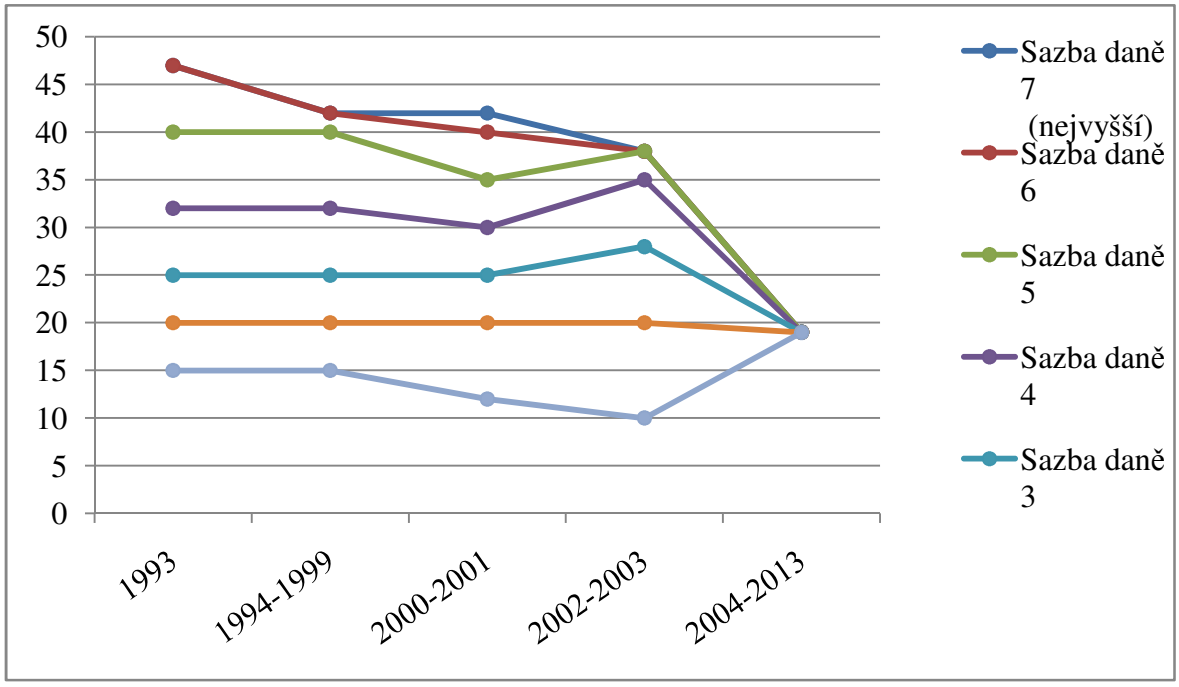
mladší 25 let. V případě splnění podmínek je částka, kterou si měsíčně poplatník může odečíst, stanovena vždy k 1. lednu a 1. červenci daného roku v návaznosti na valorizaci sumy životního minima.

Nakonec ještě poznámka k osvobození daně. V rámci slovenské daňové soustavy neexistuje osvobození od daně z příjmů fyzických osob. Je-li tedy příjem vyjmenován v § 5 - § 8 musí být zdaněn, není-li příjem uveden, pak není ani daněn. Zdaňovacím obdobím je stejně jako v České republice kalendářní rok.

4.2.2 Vývoj daně od roku 1993

Pro srovnání s vývojem daňových soustav od roku 1993 až do roku 2013 je uveden graf tohoto vývoje pro slovenskou daňovou soustavu. Z grafu vyplývá, že po dobu 20 let proběhlo k 5 změnám v daňových sazbách, přičemž poslední změna nastala v roce 2004 a sjednotila jednotlivé daňové sazby v jednu ve výši 19%.

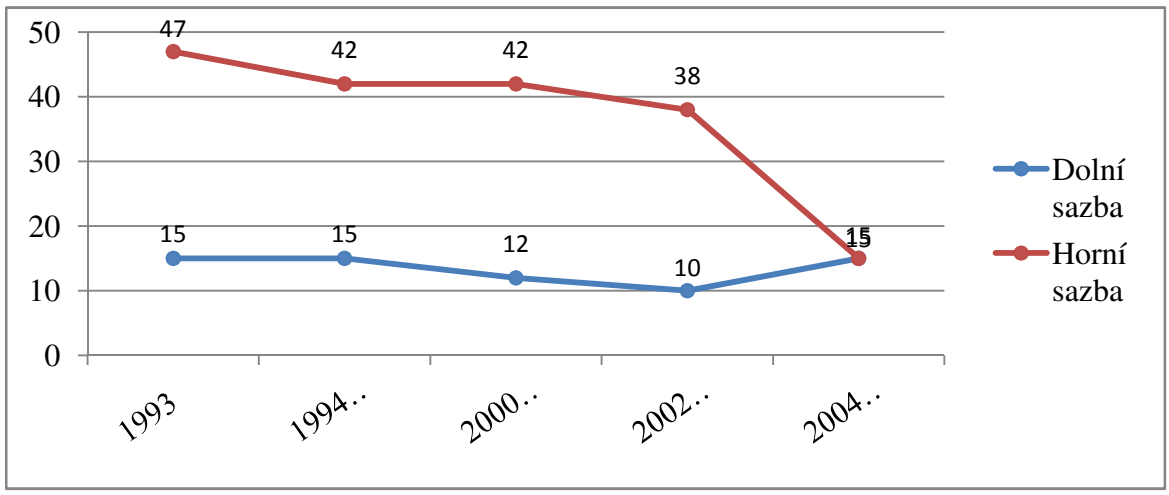
Graf 3 - Vývoj daňových sazeb u daně z příjmů fyzických osob v letech 1993 - 2013



Zdroj: Ministerstvo Financí SR + http://www.os-echo.cz + vlastní práce

Nakonec je pro srovnání uveden graf minimálních a maximálních daňových sazeb, které byly používány v letech 1993 až 2013 u daně z příjmů fyzických osob na Slovensku. Minimální sazba daně byla nepatrně častěji měněna oproti České republice a horní sazba pak kopíruje snižující trend sazby daně.

Graf 4 – Srovnání maximálních a minimálních sazeb z DPFO v letech 1993 - 2013



Zdroj: http://www.os-echo.cz + vlastní práce

4.3 Příklad daně z příjmů FO - zaměstnanec

4.3.1 Zadání příkladu

Pan Korunka je průměrným zaměstnancem pracujícím na pozici vedoucího prodejny. Jako takový pobírá měsíční mzdu ve výši 25 000 Kč hrubého, má 2 děti ve věku 12 a 17 let, přičemž obě děti studují. Manželka pana Korunky je také zaměstnaná a její měsíční příjem je 23 000 Kč hrubého. Jelikož pan Korunka myslí na svojí budoucnost, posílá měsíčně 1 000 Kč na penzijní pojištění a jako hlava rodiny si zřídil i životní pojištění, na které měsíčně přispívá částkou 1 200 Kč.

4.3.2 Česká republika – výpočet příkladu

Popis postupu výpočtu čistého měsíčního příjmu

Při výpočtu čisté mzdy za daný měsíc se podle české legislativy k hrubé mzdě přičte 34%, tedy suma nákladů zaměstnavatele, které odvede na sociální a zdravotní pojištění. Po přičtení vzniká takzvaná *superhrubá mzda*, jež se stává základem daně, který se v případě nutnosti zaokrouhluje na celé stokoruny směrem nahoru. Ze zaokrouhleného základu daně se vypočte 15% daň, která se následně sníží o slevu na poplatníka (maximálně však do nuly) a o slevu na dvě děti. Výsledkem je odvedená daň, případně daňový bonus.

Schéma 2 – Výpočet měsíční daňové povinnosti zaměstnance v Česku

Hrubá mzda	**25 000 Kč**
+ sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem (25 %)	6 250 Kč
+ zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem (9 %)	2 250 Kč
= základ daně (zaokrouhlený na celé stokoruny nahoru)	**33 500 Kč**
* sazba daně 15 %	15%
= daň	**5 025 Kč**
- slevy na dani (poplatník…)	2 070 Kč
= daň po slevě	**2 955 Kč**
- daňové zvýhodnění	2 234 Kč
= daň z příjmů (daňový bonus)	**721 Kč**

Zdroj: Vlastní práce

Při tomto výpočtu jsme zjistili, že odvod pana Korunky bude 721 Kč měsíčně na dani, za předpokladu, že jeho měsíční mzda se nezmění.

Čistou mzdu zaměstnance následně spočítáme odečtením daně (popřípadě přičtením bonusu) a odečtením zdravotního pojištění ve výši 4,5 %, které si hradí zaměstnanec a 6,5 % za sociální pojištění.

Schéma 3 – Výpočet čisté mzdy zaměstnance v Česku

Hrubá mzda	**25 000 Kč**
- sociální pojištění hrazené zaměstnancem (4,5 %)	1 125 Kč
- zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem (6,5 %)	1 625 Kč
- daň z příjmů (+ daňový bonus)	721 Kč
= Čistá mzda	**21 529 Kč**

Zdroj: Vlastní práce

Po odečtení sociálního a zdravotního pojištění a vypočtené daně zbude panu Korunkovi z hrubé mzdy částka ve výši 21 529 Kč.

Postup výpočtu při ročním zúčtování daně

Při ročním zúčtování daně si musíme dát pozor na několik věci, které se při měsíčním výpočtu daně nepoužívají. Jedním z bodů, které se zahrnují až do ročního zúčtování daně, je odečtení nezdanitelných částí základu daně, druhým významným bodem jsou slevy na dani, které nemají možnost měsíčního odpočtu, jelikož se dozvíme splnění podmínek pro nárok na odpočet slevy až na konci roku. Příkladem takovéto slevy je například sleva

na manželku, kde je podmínkou, že roční příjem manželky nesmí přesáhnout částku 68 000 Kč. Velký pozor si musíme při výpočtu ročního zúčtování dát na zaokrouhlování. Při měsíčním výpočtu daně zaokrouhlujeme základ daně na stokoruny nahoru, naopak při ročním zúčtování daně zaokrouhlujeme základ na stokoruny dolů.

Schéma 4 – Roční zúčtování daně v Česku

Roční zúčtování daně	
Úhrn příjmů z § 6	**300 000 Kč**
+ sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem (25 %)	75 000 Kč
+ zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem (9 %)	27 000 Kč
= dílčí základ daně	**402 000 Kč**
+ příjmy z § 7 - § 10	0 Kč
- uplatnění daňové ztráty	0 Kč
= základ daně po odečtení ztráty	**402 000 Kč**
- nezdanitelné části základu daně	18 000 Kč
= základ daně (zaokrouhlen na celá 100 Kč dolů)	**384 000 Kč**
* sazba daně 15 %	15%
= daň	**57 600 Kč**
- slevy na dani	24 800 Kč
- daňové zvýhodnění	26 808 Kč
= daň po slevách	**5 992 Kč**
- zálohy na dani	8 652 Kč
= daň z příjmů / daňový bonus	**- 2 660 Kč**

Zdroj: Vlastní práce

Z výpočtu ročního zúčtování, zpracovaného na základě podkladů od pana Korunky, vyplývá, že Finanční úřad bude panu Korunkovi vracet přeplatek ve výši 2 660 Kč. Tento přeplatek vznikl z důvodu snížení základu daně o 18 000 Kč z důvodu platby penzijního a životního pojištění, které se započítává až při ročním zúčtování daně.

4.3.3 Slovenská republika – výpočet příkladu

Dle slovenské legislativy se čistá mzda za daný měsíc vypočítá odečtením sociálního a zdravotního pojištění placeného zaměstnancem od hrubé mzdy. Po odečtení získáme takzvaný dílčí základ daně, který se snižuje o nezdanitelné položky a navyžuje o připočitatelné položky, tímto krokem získáme základ daně. Z tohoto základu se vypočítá 19 % daň, od které odečítáme daňové zvýhodnění na dítě, čímž získáme samotnou daň.

Schéma 5 – Výpočet měsíční daňové povinnosti zaměstnance na Slovensku

Hrubá mzda	**25 000 Kč**	**983,52 Eur***
- sociální pojištění (9,4 %)	2 350 Kč	92,45 Eur*
- zdravotní pojištění (4 %)	1 000 Kč	39,34 Eur*
= dílčí základ daně	**21 650 Kč**	**851,73 Eur***
- nezdanitelné položky	**7 721 Kč**	303,73 Eur*
+ připočitatelné položky	**0 Kč**	0,00 Eur*
= základ daně	**13 929 Kč**	**548,00 Eur***
* sazba daně 19 %	19%	19%
= daň	2 647 Kč	104,12 Eur*
- daňové zvýhodnění	1 043 Kč	41,02 Eur*
= daň z příjmů (daňový bonus)	**1 604 Kč**	**63,10 Eur***

* přepočet je uskutečněn kurzem 25,419 Kč / Euro

Zdroj: Vlastní práce

Ze schématu vyplývá, že na Slovensku by pan Korunka uhradil dle přepočtu daň ve výši 1 604 Kč. Hrubá mzda se sice na rozdíl od České republiky snižuje o určité procento, ale sleva na poplatníka se odečítá před zdaněním, samotná sazba daně je vyšší a daňové zvýhodnění na dítě je oproti Česku poloviční.

Čistá mzda se pak vypočítává totožně jako v Česku, tedy odečtením sociální a zdravotního pojištění a vypočtené daně od hrubé mzdy.

Schéma 6 – Výpočet čisté mzdy zaměstnance na Slovensku

Hrubá mzda	**25 000 Kč**	**983,52 Eur***
- sociální pojištění (9,4 %)	2 350 Kč	92,45 Eur*
- zdravotní pojištění (4 %)	1 000 Kč	39,34 Eur*
- daň z příjmů (+ daňový bonus)	1 604 Kč	63,10 Eur*
= Čistá mzda	**20 046 Kč**	**788,63 Eur***

* přepočet je uskutečněn kurzem 25,419 Kč / Euro

Zdroj: Vlastní práce

Výsledná čistá mzda pak u pana Korunky vychází na 20 046 Kč.

Postup výpočtu při ročním zúčtování daně

Výpočet ročního zúčtování daně je takřka totožný s měsíčním. Výjimkou je snížení dílčího základu daně o nezdanitelnou položku za manželku, která však vydělala více, než je ma-

ximální limit, takže se v ročním zúčtování tato částka neprojeví. Roční zúčtování pak vypadá následovně.

Schéma 7 – Roční zúčtování daně na Slovensku

Roční zúčtování daně		
Úhrn příjmů dle § 5	**300 000 Kč**	**11 802,20 Eur***
- sociální pojištění (9,4 %)	28 200 Kč	1 109,41 Eur*
- zdravotní pojištění (4 %)	12 000 Kč	472,09 Eur*
= dílčí základ daně	**259 800 Kč**	**10 220,70 Eur***
- nezdanitelné položky	92 646 Kč	3 644,74 Eur*
+ připočitatelné položky	0 Kč	0,00 Eur*
= základ daně	**167 154 Kč**	**6 575,96 Eur***
* sazba daně	19%	19%
= daň	**31 759 Kč**	**1 249,43 Eur***
- daňové zvýhodnění	12 671 Kč	498,48 Eur*
= daň po slevách	**19 088 Kč**	**750,95 Eur***
- zálohy na dani	19 247 Kč	757,19 Eur*
= daň z příjmů / daňový bonus	**- 159 Kč**	**- 6,24 Eur***

* přepočet je uskutečněn kurzem 25,419 Kč / Euro

Zdroj: Vlastní práce

Daňový přeplatek uvedený ve schématu 7 vznikl na základě přepočtu daňového zvýhodnění na dítě pro druhé pololetí. V prvním pololetí, ze kterého vyšla měsíční záloha dani, byla částka zvýhodnění ve výši 20,51 Eur, v druhém pololetí to pak bylo 21,03 Eur.

4.4 Příklad daně z příjmů FO – více druhů z příjmů

4.4.1 Zadání příkladu

Pan Karlík byl v roce 2012 zaměstnán u dvou zaměstnavatelů v tuzemsku (ČR/SR), dále provozoval živnost v tuzemsku (ČR/SR), ale i v zahraničí (SR/ČR). Pan Karlík si vede daňovou evidenci. Dalšími příjmy byly příjmy z pronájmu nemovitosti na území Německa a příjem z prodeje nemovitostí v tuzemsku (ČR/SR). Pan Karlík uplatňuje daňové zvýhodnění na jedno zletilé dítě ve věku 21 let, které studuje na vysoké škole a žije s otcem ve společné domácnosti. Dále uplatňuje 2 bezúplatné odběry krve jako dar, úroky z poskytnutého hypotéčního úvěru ve výši 15 800 Kč podle potvrzení banky, na penzijním připojištění uhradil příspěvky ve výši 19 000 Kč a manželka za daný rok měla pouze příjem z dohody o provedení práce ve výši 26 300 Kč (3násobek životního minima).

Příjmy ze závislé činnosti:

a) příjmy od zaměstnavatele, u kterého podepsal „Prohlášení zaměstnance“ roční:

příjem	400 000 Kč
záloha na daň	43 026 Kč

b) příjmy z dohody o provedení práce

únor	3 800 Kč
duben	5 800 Kč
na dani z příjmu sraženo	570 Kč + 870 Kč

Příjmy z podnikání:

a) ze zdrojů v tuzemsku

příjmy	350 000 Kč
odpisy movitého majetku	60 000 Kč
režie	200 000 Kč
soc. a zdr. pojištění	25 000 Kč

b) ze zdrojů v zahraničí (území SR/ČR)

příjmy	900 000 Kč
výdaje	620 000 Kč
daň zaplacená na území SR/ČR	66 500 Kč

Úrok z podnikatelského účtu u tuzemské banky:

příjem	2 520 Kč

Příjmy z pronájmu nemovitosti v Německu:

příjem	188 000 Kč
výdaje	146 000 Kč
zaplacená daň	4 350 Kč

Ostatní příjmy: příjmy z prodeje dvou nemovitostí

a) chalupa zděděná v daném roce po prarodičích, kteří ji koupili v roce 1977

příjem	1 000 000 Kč
výdaje	800 000 Kč

b) chata darovaná rodiči v roce 2008 a zakoupená rodiči v roce 1992:

příjem	900 000 Kč
výdaje	750 000 Kč

4.4.2 Česká republika – výpočet příkladu

U takto náročného příkladu je několik bodů, ve kterých by uživatel mohl udělat chybu, proto nejprve postupně projdeme zadání. U příjmů ze závislé činnosti se pozastavíme u příjmu za únor ve výši 3 800 Kč. Dle české legislativy u dohody o provedení práce platí, že je-li příjem nižší než 5 000 Kč, pak je daň sražena tzv. *srážkovou daní* ve výši 15 %, kterou si zaměstnanec nemůže nárokovat, ale zároveň ji již neuvádí v daňovém přiznání. Jelikož tento příjem nebude zahrnut v daňovém přiznání, neovlivní ho ani sražená daň z příjmů ve výši 570 Kč. Suma veškerých záloh zaplacených na dani tedy bude 43 896 Kč.

U příjmů z podnikání si pan Karlík musí dát pozor na částku za sociální a zdravotní pojištění ve výši 25 000 Kč, která není brána jako výdaj a není možní ji tedy odečíst od příjmů. Příjmy ze zdrojů na území Slovenska je nejlépe vypočítat *metodou zápočtu*, kde se nejprve vypočítá *koeficient zápočtu* jako příjmy snížené o výdaje a tato částka je následně vydělena základem daně. V našem případě se odečte od 900 000 Kč částka 620 000 Kč a její rozdíl se vydělí částkou 1 064 320 Kč (tato částka bude vysvětlena ve schématu 8 – viz níže). Daň uznanou k započtení pak vypočítáme jako součin celkově vypočtené daně dle § 16 (tato částka bude vysvětlena ve schématu 8 – viz níže) a již vypočítaného koeficientu. Výsledek nakonec vydělíme stem. Praxi to znamená, že částka 154 875 Kč bude násobena koeficientem 26,308 a vydělena stem, což nám určí, že částka k započtení daně je ve výši 40 743 Kč. U příjmů z podnikání, které měl pan Karlík jako rezident, bude výpočet proveden na základě rozdílu mezi příjmy a výdaji, které jsou složeny z výdajů jako takových a odpisů.

Dalším bodem k pozastavení jsou příjmy z pronájmu nemovitostí ve Velké Británii. Zde můžeme využít metodu zápočtu, ale tu jsme si již vysvětlili u předchozí části, nebo *metodu vynětí*. Tato metoda je založena na přiznání příjmu v daňovém přiznání, ale zároveň tento příjem nepodléhá dani. V případě pana Karlíka tedy bude uveden při výpočtu daně zisk vypočtený rozdílem příjmů a výdajů, ale bude vyňat ze základu daně a dále se ve výpočtech neprojeví.

U ostatních příjmů je vhodné připomenou, že dědictví nepodléhá dani z příjmů. Pan Karlík by v tomto případě musel odevzdat přiznání k dani dědické, ale jelikož se jednalo o jeho

rodiče, byla by vypočtená daň nulová. Druhá nemovitost, chata darovaná rodiči v roce 2008, dani podléhá, jelikož si ji pan Karlík po darování nenechal po dobu 5 let, ale pouhé 4 roky. V tomto případě musí zdanit rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Schéma 8 – Roční zúčtování daně u více příjmů v Česku

Úhrn příjmů od zaměstnavatelů	**405 800 Kč**
+ Úhrn povinného pojistného § 6	136 000 Kč
= Dílčí základ daně	**541 800 Kč**
+ Dílčí základ daně nebo ztráta § 7	370 000 Kč
+ Dílčí základ daně § 8	2 520 Kč
+ Dílčí základ daně nebo ztráta § 9	42 000 Kč*
+ Dílčí základ daně § 10	150 000 Kč
= Základ daně	**1 064 320 Kč**
- Nezdanitelné části základu daně	31 800 Kč
= Základ daně (zaokrouhlený na stokoruny dolů)	**1 032 500 Kč**
* Sazba daně	15%
= Daň § 16	**154 875 Kč**
- Daň uznaná k započtení (příjmy ze zahraničí)	40 743 Kč**
= Daň celkem	**114 132 Kč**
- Slevy na dani § 35ba	49 680 Kč
= Daň po uplatnění slev	**64 452 Kč**
- Daňové zvýhodnění	13 404 Kč
= Daň po uplatnění zvýhodnění	**51 048 Kč**
- Úhrn sražených záloh na dani	43 896 Kč
= Konečná daň	**7 152 Kč**

* metoda vynětí

** metoda zápočtu

Zdroj: Vlastní práce

Pan Karlík z uvedených propočtů bude muset doplatit daň ve výši 7 152 Kč.

4.4.3 Slovenská republika – výpočet příkladu

Při zpracování daně z příjmů na Slovensku si nemusíme dávat pozor na výši příjmů u dohod o pracovní činnosti, jelikož dle jejich legislativy se daní veškeré příjmy. Pozor si však musíme dávat na jiné problémy. Proberme tedy postupně jednotlivé typy příjmů.

Daň z příjmů ze závislé činnosti se řeší stejně jako u předchozího příkladu, tedy odečtením sociálního a zdravotního pojištění od úhrnu příjmů od jednotlivých zaměstnavatelů.

Příjmy z podnikání rozdělme na příjmy z § 6, kam řadíme tuzemské příjmy a příjmy z § 6, ods. 3 a 4, kam řadíme příjmy ze zahraničí. První zmíněná skupina je jednodušší, výpočet provedeme odečtením výdajů od příjmů, na rozdíl od Česka odečítáme jako výdaj i sociální a zdravotní pojištění. Druhý typ příjmů budeme řešit metodou zápočtu. Nejprve si musíme spočítat koeficientní procento. Toto procento zjistíme jako rozdíl mezi příjmy a výdaji, toto číslo následně vydělíme součtem dílčího základu dle § 5, dílčího základu dle § 6, dílčího základu dle § 6, ods. 3 a 4 a dílčího základu dle § 10. Výsledek vynásobíme stem, abychom dosáhli procentických hodnot. V případě pana Karlíka je tento koeficient roven 45,43 %. Tímto koeficientem následně vynásobíme již vypočtenou daň. Daň k započtení tedy činí 1 043,71 Eur. Započtenou daň nakonec odečítáme od původní výše daně, čímž dosáhneme výše daňové povinnosti.

Suma úroků z podnikatelského účtu se nezapočítává do základu daně, jelikož jsou úroky i na podnikatelském účtu sraženy srážkovou daní ve výši 19 % přímo v bance. V České republice jsou podnikatelské účty specifické, jelikož si majitel účtu úroky musí danit sám.

Dalším příjmem pana Karlíka jsou příjmy z pronájmu nemovitosti ve Velké Británii. Základ daně z tohoto příjmu získáme odečtením výdajů od příjmů včetně výdajů vynaložených na zaplacení daně.

Poslední kapitolou příjmů jsou ostatní příjmy. Stejně jako v České republice, i na Slovensku nejsou příjmy, které vznikly děděním, zdaněny daní z příjmů. Na rozdíl od Česka, byla na Slovensku daň dědická však úplně zrušena. Prodej darované chaty se na Slovensku řídí stejnými pravidly jako v Česku. Prodej chaty ve lhůtě kratší 5 let od darování je daněn a základ daně získáme jako rozdíl příjmů a výdajů.

Posledním krokem výpočtu je odečtení záloh zaplacených na dani od vypočtené daňové povinnosti. Tímto krokem zjistíme nedoplatek či přeplatek na dani.

Schéma 9 – Roční zúčtování daně u více příjmů na Slovensku

Úhrn příjmů od zaměstnavatelů	**409 600 Kč**	**16 113,93 Eur***
- Úhrn pojistného	54 886 Kč	2 159,27 Eur*
= Dílčí základ daně	**354 714 Kč**	**13 954,66 Eur***
+ Dílčí základ daně § 6	65 000 Kč	2 557,14 Eur*
= Úhrn dílčích základů daně	**419 713 Kč**	**16 511,80 Eur***
- Sleva na poplatníka	92 646 Kč	3 644,74 Eur*
- Sleva na manželku	66 346 Kč	2 610,08 Eur*
= Snížený základ daně	**260 722 Kč**	**10 256,98 Eur***
+ Dílčí základ daně § 6, ods. 3 a 4	37 650 Kč	1 481,17 Eur*
+ Dílčí základ daně § 10	150 000 Kč	5 901,10 Eur*
= Základ daně	**448 372 Kč**	**17 639,25 Eur***
* Sazba daně	19%	19%
= Daň	**85 191 Kč**	**3 351,46 Eur***
- Daň uznaná k započtení	26 530 Kč	1 043,71 Eur*
= Daň po započtení	**58 661 Kč**	**2 307,75 Eur***
- Daňové zvýhodnění	6 335 Kč	249,24 Eur*
= Daňová povinnosti (daňový bonus)	**52 325 Kč**	**2 058,51 Eur***
- Sražené zálohy na dani z příjmů	44 466 Kč	1 749,32 Eur*
Daňový přeplatek	**7 859 Kč**	**309,19 Eur***

* přepočet je uskutečněn kurzem 25,419 Kč / Euro

** metoda zápočtu

Zdroj: Vlastní práce

Po vypočtení daňové povinnosti byl zjištěn nedoplatek na dani ve výši 7 859 Kč, což je jen o několik málo korun vyšší částka, než byla vypočtena v Česku. Velkou zajímavostí je, že dle slovenské legislativy pan Karlík nemusí odvést celou vypočtenou daň do státní pokladny. Slovenské zákony povolují 2 nebo 3 % z vypočtené daně odvést přímo na účet neziskové organizace. Seznam neziskových organizací je uveden na webových stránkách www.rozhodni.sk. V našem případě by tedy mohl 41,17 Euro na účet libovolné neziskové organizace.

4.5 Závěrečné srovnání obou zemí u DPFO

O dani z příjmů fyzických osob toho bylo již zmíněno mnoho. Shrňme tedy na závěr veškeré poznatky z této kapitoly. V obou srovnávaných zemích je zavedena rovná daň, ale v Česku je ve výši 15 %, oproti tomu na Slovensku je tato daň 19 %. Tento aspekt je však velmi srovnán faktem, že v Česku se hrubá mzda navyšuje na základ daně o 34 % (pojistné

placené zaměstnavatelem), ale na Slovensku se hrubá mzda snižuje o 13,4 % (pojistné placené zaměstnancem). Při srovnávání jednotlivých sazeb v obou zemích by bylo vhodné připomenout celkové náklady zaměstnavatele za zaměstnance. V Česku jsou tyto náklady ve výši součtu hrubé mzdy a pojistného placeného zaměstnavatelem, tedy 1,34 %. Výše Slovenského pojistného placeného zaměstnavatelem je o více než procento vyšší, celkové náklady pak činí 1,352 % hrubé mzdy.

Daně mají mít funkci sociální a přerozdělovací, což u daně z příjmů platí dvojnásob. Na Slovensku řeší sociální funkci pomocí životního minima. Nárok na snížení základu daně o poplatníka náleží pouze osobám, které mají méně než 19,2-násobek životního minima ročně. Podobné je to i se snížením základu daně o manželku (manžela), kde je částka rozdělena na 100 % při nulovém výdělku manželky (manžela), rozdíl mezi příjmem a nezdanitelnou částkou při částečném výdělku manželky (manžela) a nulová sleva při výdělku manželky (manžela) nad 19,2-násobek životního minima ročně. Oproti tomu řeší Česko sociální nerovnosti slevami z již vypočtené daně, což se projevuje více, než když se sníží pouhý základ daně, jak tomu je na Slovensku.

Velké plus patří Slovensku za dřívější zavedení jednotné daně. Česko se se zavedením opozdilo o celé čtyři roky. Před zavedením jednotné daně navíc všechny vlády pravidelně experimentovaly s různými variantami sazeb progresivní daně. Každoroční změny v daních přinášely zmatek a chaos v daňové soustavě. Jednotné daně mají výhodu v jednodušším výpočtu daně.

Na konec této kapitoly stojí ještě za zmínku jednoduchost slovenské daňové soustavy. Slovensko nemá žádná osvobození u daně z příjmů fyzických osob, nepoužívá takřka žádné slevy na dani ani odčitatelné položky a nezdanitelných částek pro snížení základu daně má pouze několik základních. Výpočet samotné daně není zbytečně ztížen dalšími propočty. Toto vše se však projevuje na konečné částce vypočtené daně, která může být pak vyšší.

5. DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Daň z příjmů právnických osob nahradila v obou porovnávaných zemích odvody ze zisku, důchodovou daň a daň zemědělskou. Historie této daně je tedy mnohem kratší než historie daně z příjmů fyzických osob. Daň z příjmů právnických osob i přes veškeré snahy zjednodušit daňovou legislativu patří stále bezesporu k nejsložitějším daním vůbec.

5.1 Česká republika

Daň z příjmů právnických osob je druhou ze základních příjmových daní, která daní příjmy subjektů založených za účelem podnikání, vztahuje se i na ostatní subjekty jako jsou různé nadace a občanská sdružení a další. Tato daň se řídi zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, stejně jako daň z příjmů fyzických osob, s rozdílem, že její specifikace je uvedena v části II.

5.1.1 Základní charakteristiky daně

Nejprve si určíme základní charakteristiky této daně. Subjektem daně, tedy poplatníkem, jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, organizační složky státu a podílové fondy s výjimkou ústřední banky České republiky. Poplatník musí mít na území České republiky sídlo nebo místo svého vedení. V případě, že zde nemá sídlo, má daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Na veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení se tento zákon nevztahuje.

Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak. Dále zákon stanovuje specifické poplatníky a jejich příjmy. Jako příklad můžeme uvést poplatníky, kteří nebyli založeni za účelem podnikání. Jejich příjmy jsou definovány pouze jako příjmy z reklam, členských příspěvků a příjmy z nájemného, nebyl-li nájem formou dotací či příspěvků. Dalším příkladem je třeba Pozemkový fond České republiky, jehož příjmy jsou stanoveny ve zvláštním předpise. Zvláštní předpis taktéž určuje předmět daně pro komplementáře a komanditisty společnosti, jež je určen jako část základu daně komanditní společnosti ve stejném poměru.

Nejnáročnější z daní, dělá právě tuto daň určení základu daně. Základem daně je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem

daně a příjmů osvobozených od daně. Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisku i ztráty) u poplatníků, kteří vedou účetnictví nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji u těch, kteří účetnictví nevedou.

Tento základ se následně *zvyšuje o* částky neoprávněně zkracující příjem, částky, které nelze zahrnou do výdajů (nákladů), částky uplatněné v předchozích zdaňovacích obdobích, částky pojistného sociálního zabezpečení, příspěvky na státní politiku zaměstnanosti, přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení, penále a jiných sankcí, o částku zrušené rezervy, jejíž tvorba a výše se řídí zvláštními právními předpisy a mnoho dalších.

Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji můžeme *snížit například o* částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy, o částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze do výdajů (nákladů) zahrnout, o oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí majetku.

Aby změn výsledku hospodaření či rozdílu mezi příjmy a výdaji nebylo málo, můžeme podle české legislativy uplatnit ještě dle § 34 položky odčitatelné od základu daně. Do této kategorie položek řadíme možnost odečtení daňové ztráty, která vznikla v předchozích zdaňovacích obdobích, poplatník také může odečíst 100 % výdajů (nákladů) vzniklých při realizaci výzkumu a vývoje další.

Vypočtený základ daně snížený o výše zmíněné odčitatelné položky se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů a následně je násoben sazbou daně, která je u daně z příjmů právnických osob ve výši 19 %. I zde však existují výjimky, například 5 % sazba daně pro investiční a podílové fondy, penzijní fondy nebo instituce penzijního pojištění.

Důležitou kategorií u této daně je osvobození příjmů od daně dle § 19. Od daně jsou osvobozeny například členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, výnosy kostelních sbírek, příjmy z dividend plynoucí penzijnímu fondu nebo institucím penzijního pojištění, příjmy Fondu dětí a mládeže, příjmy Podpůrného a garančního rolnického a lesnického fondu a. s., příjmy plynoucí v souvislosti s privatizovaným majetkem a desítky dalších jmenovaných v § 19 Zákona o dani z příjmů.

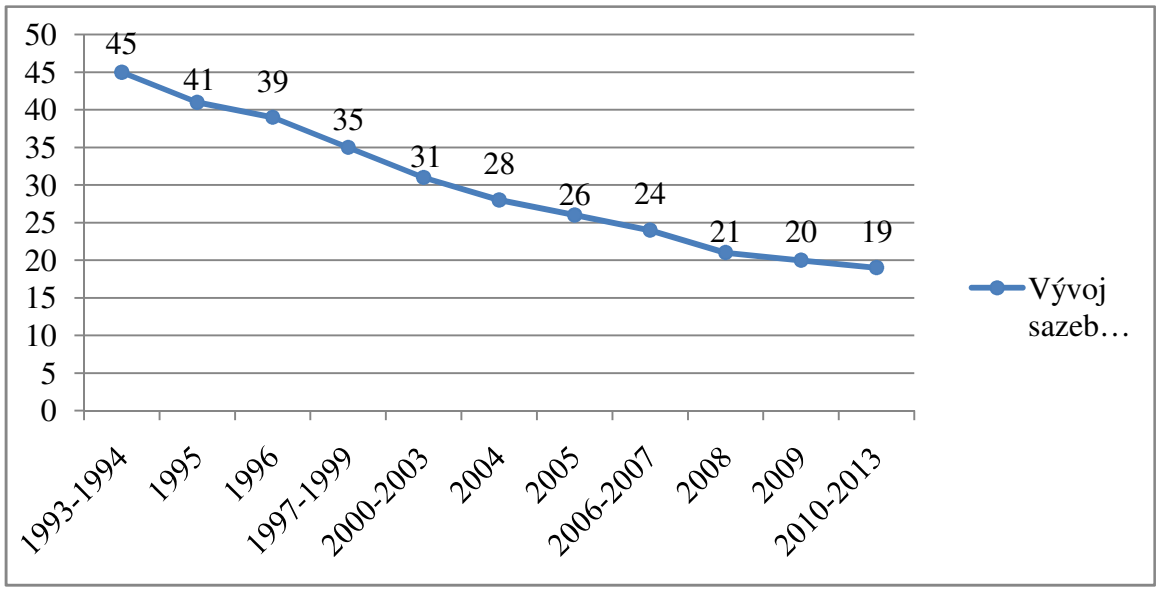
Na konec pouze zmínka o zdaňovacím období, které se u právnických osob dělí na *kalendářní rok*, tedy od 1. 1. do 31. 12, *hospodářský rok*, který začíná prvním dnem jiného měsíce než kalendářní rok a trvá po dobu dvanácti po sobě jdoucích měsíců. Dále období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního či hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku. Poslední možností je *účetní období*, pokud je toto účetní období delší než po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

Seřaďme na závěr tuto daň do jednotlivých kategorií. Daň z příjmů právnických osob se řadí mezi daně přímé – důchodové, jejichž subjektem není fyzická osoba. Sazba daně je lineární. Dle adresnosti tato daň spadá do daní na věc (In rem) s druhy sazeb hodnotovými (ad valorem). Peníze získané z této daně plynou do více veřejných rozpočtů, jedná se tedy o daň státní s progresivním zdaněním, která se vybírá většinou zálohově.

5.1.2 Vývoj daně od roku 1993

Vývoj sazeb byl v průběhu posledních 20 let strmě klesající. Sazba této daně klesá v celé Evropské unii díky daňové konkurenci jednotlivých států a v důsledku snahy podporovat podnikatelské aktivity na území daného státu. Nutno podotknout, že Česká republika s nynější sazbou 19 % je pod průměrnou úrovní států Evropské unie.

Graf 5 – Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob v letech 1993-2013



Zdroj: Ministerstvo Financí ČR + Vlastní práce

5.2 Slovenská republika

Daň z příjmů právnických osob se na Slovensku řídí zákonem č. 595/2003 Z. z. a stejně jako většina daní prošla i tato velkou reformou platnou od roku 2004.

5.2.1 Základní charakteristiky daně

Daňovým subjektem je stejně jako v České republice právnická osoba, která má na území Slovenska sídlo nebo místo skutečného vedení, přičemž místem skutečného vedení se myslí místo, kde se přijímají řídící a obchodní rozhodnutí statutárních orgánů a dozorčích orgánů dané právnické osoby, i když adresa tohoto místa není zapsána v obchodním rejstříku.

Předmětem daně je příjem (výnos) z činnosti poplatníka a z nakládání s majetkem není-li stanoveno jinak v § 12 daně z příjmů. Jednou z vymezených výjimek je například veřejná obchodní společnost, národní banka Slovenska či Fond národního majetku Slovenské republiky, jejichž příjmy jsou vybírány podle § 43. Předmětem naopak nejsou příjmy získané darováním nebo děděním, podíl na zisku, vypořádací podíl, podíl na likvidačním zůstatku nebo podíl na výsledku podnikání, pokud nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 2 a další.

Od daně z příjmů právnických osob jsou na Slovensku osvobozeny například příjmy státních fondů, příjmy Garančního fondu investící a příjmy Fondu ochrany vkladů. Dále pak jsou osvobozeny příjmy z kostelních sbírek, církevních úkonů a příspěvky plynoucí registrovaným církvím a náboženským společnostem, různé typy úroků, finanční prostředky plynoucí z grantů poskytovaných na základě mezinárodních smluv, kterými je Slovenská republika vázána a další.

Výpočet základu daně u příjmů právnických osob je, stejně jako v Česku, oproti příjmu fyzických osob, složitější. Základ musí být upraven o odpočitatelné a připočítatelné položky uvedené § 17. Zjednodušeně lze říci, že základem daně je „mírně“ upravený hospodářský výsledek právnické osoby.

Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se při zjišťování základu daně může *zvýšit o částky*, které nelze podle zákona zahrnout do daňových výdajů, nebo které byly

do daňových výdajů zahrnuté v nesprávné výši, o částky, které nejsou součástí výsledku hospodaření, ale podle zákona o dani z příjmů jsou zahrnované do základu daně. Výsledek hospodaření můžeme však také *snížit a to o částky*, které jsou součástí výsledku hospodaření, ale podle zákona se nezahrnují do základu daně.

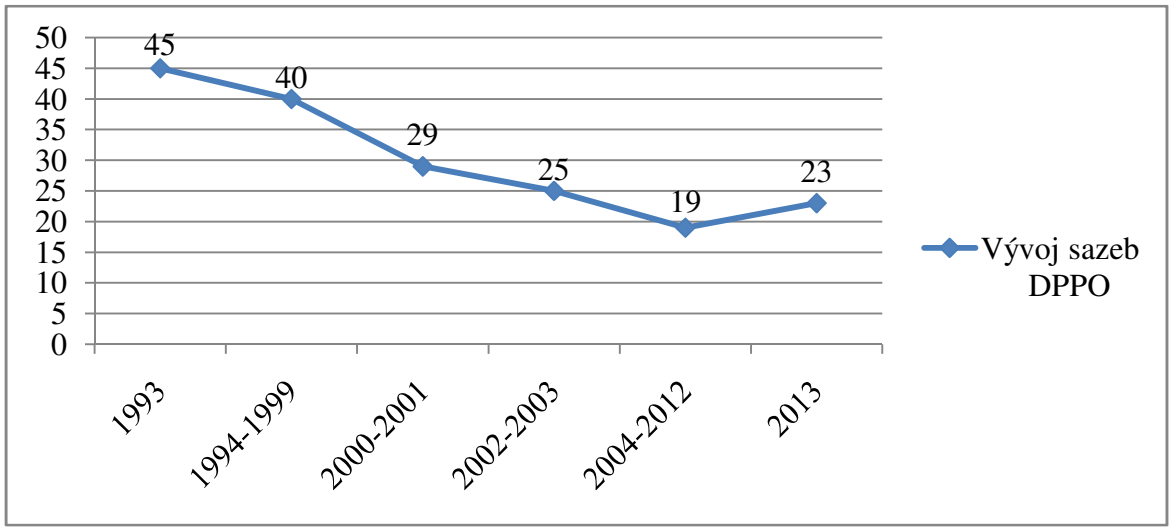
Do základu daně se dále nezahrnuje příjem, při kterém je splněna daňová povinnosti sražením srážkovou daní, příjem z nákupu vlastních akcií za hodnotu nižší, než je jejich jmenovitá hodnota, částka, která již byla u téhož poplatníka zdaněna a další.

V letech 2004 – 2012 se Slovensko mohlo chlubit zavedením rovné daně ve výši 19 %. Bohužel v důsledku problémů posledních let a závazku snížení deficitu veřejných financí pod úroveň 3 % z HDP, bylo Slovensko donuceno udělat určitá fiskální opatření, mezi která patřilo i zavedení 23 % daně z příjmů právnických osob od 1. 1. 2013.

5.2.2 Vývoj daně od roku 1993

Stejně jako v Česku byl vývoj sazeb strmě klesající, i když na Slovensku se změny prováděly méně často, ale byly o to razantnější. Jak již bylo zmíněno, od roku 2013 sazba daně z příjmů právnických osob musela být navýšena na 23 %.

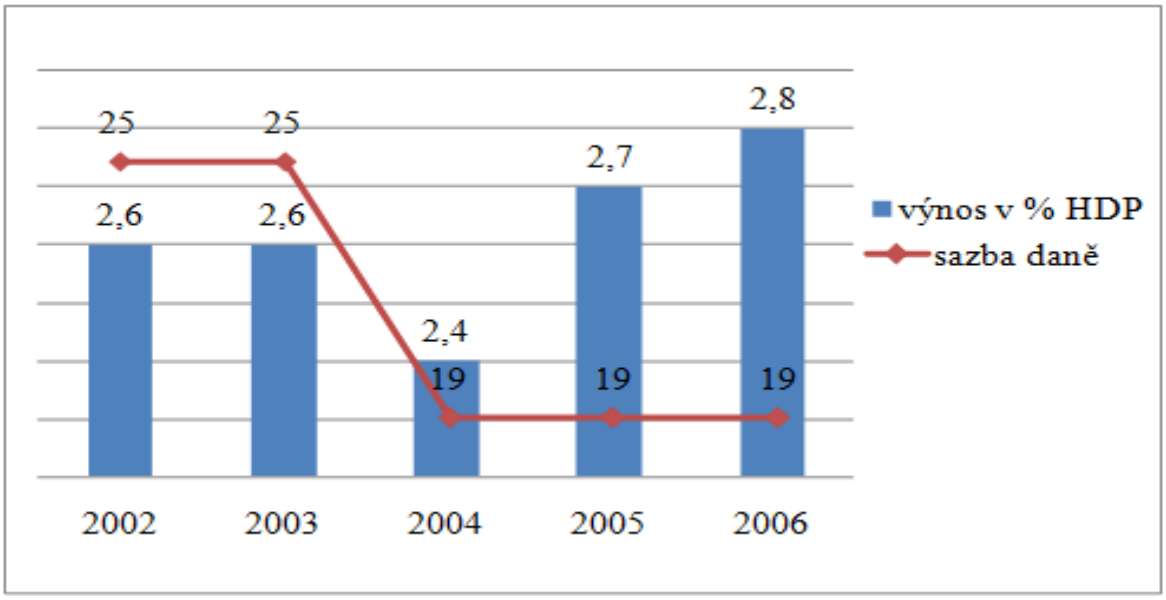
Graf 6 – Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob v letech 1993-2013



Zdroj: Ministerstvo Financí SR + vlastní práce

Podle odborníků se se zvýšením daní, zvýší i motivace firem hledat legální cesty, jak se vyhnout rostoucí daňové zátěži, čímž nejspíše poroste i šedá ekonomika země. Na Slovensku se po zavedení jednotné daně vláda chlubila, že snížením daně z příjmů právnických osob dosáhla vyšších příjmů než u vyšší daně. Vyšších příjmů bylo docíleno i přílivem firem, které se na Slovensko, s nejnižší sazbou daně právnických osob, v té době přemístilo.

Graf 7 – Zavedení 19 % daně z příjmů PO a následný nárůst výnosů v % HDP



Zdroj: Ministerstvo financí SR + vlastní práce

5.3 Příklad daně z příjmů PO

5.3.1 Zadání příkladu

Společnost s ručením omezením Alfa vznikla v roce 2000, předmětem činnosti je obrábění kovů. Účetním a zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Společnost nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem a má tříčlennou dozorčí radu. Při zpracování a předkládání daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2012 zastupuje společnost daňový poradce.

Účetnictví

Výnosy za dané období	77 568 000 Kč
Náklady	75 211 100 Kč

Zjištěný HV účetní 2 356 900 Kč

I. prověření nedaňových účtů

512 900 .....145 000 Kč - cestovné nad limit

513 100 .....167 000 Kč - náklady na reprezentaci

523 100 ..... 60 000 Kč - odměny čl. dozorčí rady

543 100 ..... 80 000 Kč - dary

545 100 ..... 10 000 Kč - pokuty a penále (nesmluvní)

549 100 ..... 40 000 Kč - smluvní pokuty a penále

513 100 – 40 ks lahví tichého vína rozdaného obchodním partnerům v hodnotě 12 000 Kč

543 100 - 35 000 Kč darováno městu jako příspěvek opravu vodovodu

30 000 Kč na předvolební kampaň politické straně

15 000 Kč bývalému zam. v inv. důchodu - rehabilitační pomůcky nehrazené ZP

II. odpisy

úhrn účetních odpisů 1 445 000 Kč

daňové odpisy - odpis. sk.:

- 1 910 000 Kč
- 2 230 000 Kč
- 5 430 000 Kč

daňové odpisy celkem 1 570 000 Kč

III. operace

1. V roce 2012 byly uhrazeny úroky z prodlení ve výši 129 642 Kč (závazek vznikl v předchozím roce)
2. Prodej odepisovaného majetku za 40 000 Kč. Účetní zůstatková cena je 50 000 Kč a daňová zůstatková cena je vyšší vzhledem k tomu že v minulém roce společnost přerušila odepisování – 42 000 Kč.
3. Vytvořena rezerva na opravu mikrobusu – 100 000 Kč na 2 roky.
4. Uplatnění ztráty z roku 2008 ve výši 250 000 Kč.
5. Společnost vyčíslila odloženou daňovou pohledávku 15 000 Kč. Tuto pohledávku uplatní v příštích obdobích.
6. Společnost zaměstnává 15 pracovníků, z toho jednoho se zdravotním postižením. Koeficient ročního přepočteného počtu zaměstnanců s ZP je 0,90.
7. Na zálohách podle poslední známé daňové povinnosti zaplaceno 180 000 Kč.

5.3.2 Česká republika – výpočet příkladu

Společnost Alfa potřebuje vyčíslit daň za rok 2012, čehož dosáhne následujícím postupem. Nejprve se od výnosů za dané období odečtou náklady a odložená daň, která výnosy snižuje mimoúčetně. Tímto krokem nám vznikne výsledek hospodaření. Nyní nejnáročnější část výpočtu, kterou je rozeznání položek, o které se výsledek hospodaření (dále jen VH) sníží nebo navýší. V případě společnosti Alfa se VH zvýší o cestovné nad limit, náklady na reprezentaci, odměny členům dozorčí rady, dary, nesmluvní pokuty a penále a jiné provozní náklady, do kterých spadá rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy z prodeje majetku ve výši 8 000 Kč. Naopak VH snížíme o úroky z prodlení, jejichž závazek vznikl v předchozím roce a o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Po odečtení a přičtení jednotlivých položek se dostáváme k průběžnému základu daně, od něhož se odečítají odčitatelné položky. Společnost Alfa si jako odčitatelné položky může uplatnit 250 000 Kč ztrátu z roku 2010. Před odečtením odčitatelných položek ve formě darů dle § 20 odst. 8, musíme vypočítat maximální velikost odčitatelné položky ve výši 5 %. Maximální výši zjistíme vypočtením 5 % z průběžného základu daně sníženého o ztrátu. Společnost Alfa si tedy může uplatnit odpočet darů ve výši 114 762,90 Kč, přičemž výše nárokovaných darů na odpočet je v celkové sumě 45 000 Kč. Po odečtení sumy darů získáváme Základ daně, který zaokrouhlujeme na celé tisícikoruny dolů. Základ daně je následně násoben sazbou daně ve výši 19 %. Od vypočtené daně odečítáme slevy na dani ve výši 16 200 Kč za zaměstnance se zdravotním postižením, jehož koeficient přepočteného počtu zaměstnanců je ve výši 0,90. Koeficient přepočteného počtu zaměstnanců je obvykle počítán jako podíl počtu odpracovaných hodin a ročního fondu pracovní doby. V rámci zjednodušení příkladu byl koeficient rovnou zadán. Po odečtení slev získáme daň, od které v posledním kroku odečítáme zálohy placené společností Alfa v průběhu roku 2012. Konečná daň je vypočtená ve výši 231 300 Kč.

Schéma 10 – Výpočet daňové povinnosti společnosti Alfa za rok 2012 v ČR

Výsledek hospodaření – účetní	**2 341 900 Kč**
- Výnosy	254 642 Kč
+ Náklady daňově neuznatelné § 25	458 000 Kč
= Průběžný základ daně	**2 545 258 Kč**
- Odčitatelné položky	295 000 Kč
= Základ daně (zaokrouhlený na tisícikoruny dolů)	**2 250 000 Kč**
* Sazba daně	19%
= Daň	**427 500 Kč**
- Slevy na dani	16 200 Kč
= Daň po slevách	**411 300 Kč**
- Zálohy na daň	180 000 Kč
= Konečná daň	**231 300 Kč**

Zdroj: Vlastní práce

Z výše vypočtené daně vyplývá, že společnost Alfa bude v roce 2013 platit zálohy čtvrtletně a to ve výši ¼ , tedy částce 57 825 Kč.

5.3.3 Slovenská republika – výpočet příkladu

Podobný postup jako v Čechách čeká pouze s malými nuancemi společnost Alfa i na Slovensku. Na rozdíl od Česka odložená daň nesnižuje výsledek hospodaření, takže vzniká pouze rozdílem mezi zjištěnými výnosy a náklady. K účetnímu VH se přičítají náklady cestovného nad limit, náklady na reprezentaci, dary, pokuty a penále nesmluvního rázu a rezerva na mikrobus. Náklady za odměny členům dozorčí rady dle slovenské legislativy nezvyšují VH. Jako položky snižující VH si společnost Alfa může odečíst rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy při prodeji odepisovaného majetku, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy ostatního majetku a úroky z prodlení vzniklé ze závazku v roce předchozím. Po odečtení a přičtení jednotlivých položek dostáváme průběžný základ daně, od kterého se odečítají odčitatelné položky ve formě ztráty z roku 2010. Vzniklý základ daně se zaokrouhlí na euroceny směrem dolů a vypočítá se z něho 19 % daň. Od daně odečítáme na konec zálohy placené v průběhu roku 2012. Výsledná daň je 280 989 Kč.

Schéma 11 - Výpočet daňové povinnosti společnosti Alfa za rok 2012 v SR

Výsledek hospodaření – účetní	**2 356 900 Kč**	**92 721,98 Eur***
- Výnosy	262 642 Kč	10 332,51 Eur*
+ Náklady daňově neuznatelné § 25	582 000 Kč	22 896,26 Eur*
= Průběžný základ daně	**2 676 258 Kč**	**105 285,73 Eur***
- Odčitatelné položky	250 000 Kč	9 835,16 Eur*
= Základ daně (zaok. na eurocenty dolů)	**2 426 258 Kč**	**95 450,57 Eur***
* Sazba daně	19%	19%
= Daň	**460 989 Kč**	**18 135,61 Eur***
- Zálohy na daň	180 000 Kč	7 081,32 Eur*
= Konečná daň	**280 989 Kč**	**11 054,29 Eur***

* přepočet je uskutečněn kurzem 25,419 Kč / Euro

Zdroj: Vlastní práce

Stejně jako u fyzických osob i u právnických osob nemusí poplatník celou daň odvádět státu. U společností může poplatník odvést 1,5 %, částku ve výši 272,03 Eur, na účet neziskové organizace. Zálohy na daň budou v roce 2013 ve výši ¼ , tedy ve výši 2 763,50 Eur a budou placeny vždy nejpozději k poslednímu dni kalendářního čtvrtletí.

5.4 Závěrečné srovnání obou zemí u DPPO

Na závěr malé shrnutí všech poznatků získaných z této kapitoly. I přesto, že je v obou zemích 19 % sazba daně, je na Slovensku vypočítaná daňová povinnost vyšší. Toto je zapříčiněno hlavně změnami v zákoně platnými od roku 2004, kdy tehdejší vláda seškrtala některé možnosti na snížení základu daně. Částečné zjednodušení je sice příjemné, ale není natolik podstatné, jak podstatný je rozdíl mezi vypočítanými daněmi.

Slovensko má opět velké plus za minimum prováděných změn, které když nastanou tak jsou kvalitní a zaobírají se více než jen změnou sazby daně. Na Slovensku se sazba daně měnila pouze šestkrát, oproti tomu v Česku změna nastala jedenáctkrát, přičemž změna spočívala v kosmetických úpravách a změny sazby daně například pouze o 1 % sazby. I přes blokové změny se průměrná slovenská sazba daně za posledních let drží pod 30 %, ale česká průměrná sazba je ve výši takřka 31 %. Zajímavé bude sledovat vývoj příjmů z daně z příjmů právnických osob po navýšení daně na Slovensku o 4 %.

6. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

V Česku ani na Slovensku nemá daň z přidané hodnoty dlouhou historii, jelikož v roce 1992 vnikla daň z obratu, která byla následně změněna na daň z přidané hodnoty používané od 1. 1. 1993. Její vývoj probíhal stejně jako u ostatních daní do doby, než obě země 1. května 2004 vstoupily do Evropské unie, která daň z přidané hodnoty definovala již v 1. 1. 1970 směrnicí 67/227/EHS. Vstupem do EU se obě země zavázaly, že budou postupovat v rámci harmonizace nepřímých daní.

6.1 Česká republika

V České republice upravuje zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty příslušné předpisy Evropské unie a daň z přidané hodnoty.

6.1.1 Základní charakteristiky daně

Před vysvětlením obvyklých základních charakteristik je potřeba definovat některé pojmy, které se u jiných daní nepoužívají a jejichž použití by čtenáře mohlo mást. Nejprve si definujme územní působnost. Zákon definuje čtyři oblasti, tedy tuzemsko, *členský stát Evropské unie*, *třetí země*, kterými se rozumí území mimo Evropskou unii a *území Evropského společenství*, vymezené právním předpisem. Když už známe územní rozdělení, můžeme si vyjasnit pojmy spojené s přesunem zboží a služeb. Přesun v rámci tuzemska a EU se nazývá *pořízením* popřípadě *dodáním* zboží. Přesun ve vztahu k třetím zemím je pak nazýván *dovozem* popřípadě *vývozem*. Další pojmy vymezuje § 4 zákona, který definuje například pojem *úplata*, jako částku v penězích nebo platebních prostředcích nahrazujících peníze. Důležitým pojmem je taktéž *daň na výstupu,* kterou zákon definuje jako daň uplatněnou plátcem za zdanitelné plnění z přijaté úplaty, opakem je pak *daň na vstupu* vzniklá přijatým plněním. Z rozdílu mezi výstupem a vstupem vzniká *vlastní daňová povinnost*, která v případě kladných hodnot je brána jako *daňová povinnost*, kterou musí plátce uhradit. Dosahuje-li rozdíl mezi výstupem a vstupem záporných hodnot, pak se jedná o *nadměrný odpočet*, který je plátci daně po vypočtení vrácen. *Správcem* daně je dle zákona považován finanční úřad; při dovozu a vývozu pak příslušný celní úřad. Osobou *registrovanou k dani v jiném členském státě* se rozumí osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely DPH. Za zmínku stojí definovaní *skupiny*, kterou se dle § 5a zákona rozumí skupina spojených osob, se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku. Posledním

pojmem této daně je tzv. *třístranný obchod*, jenž je obchodem mezi třemi osobami registrovanými k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání zboží přímo z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího.

Přejděme nyní k základním charakteristikám, mezi které bezesporu patří předmět daně. Tím se rozumí dodání zboží nebo převod nemovitosti, poskytnutí služby a pořízení zboží z členského státu EU.

Osobami povinnými k dani, daňovými subjekty, se rozumí fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost. Za osoby povinné k dani se nepovažuje stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí a Hlavní město Praha a jeho městské části.

Za základ daně je považováno vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby. Základ daně také zahrnuje jiné daně, cla, dávky nebo poplatky, spotřební daň, není-li stanoveno jinak, dotace k ceně, vedlejší výdaje a při poskytování služeb i materiál přímo související s poskytovanou službou. Za vedlejší výdaje se považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize. Základ daně se snižuje o slevu z ceny, pokud je poskytnutá k datu uskutečnitelného zdanitelného plnění.

Základní sazba daně je v České republice od 1. 1. 2013 stanovena ve výši 21 % a snížená ve výši 15 %. V roce 2012 byly sazby o procento nižší, tedy 20 %, respektive 14 %.

Zákon dále stanovuje v § 51 – 62 daně z přidané hodnoty jednotlivá osvobození. Mezi tyto základní osvobození spadají poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční a pojišťovací činnost, převod a nájem pozemků, staveb a nebytových prostor, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her, ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet.

Plátce daně se může registrovat dobrovolně nebo je tak povinen učinit ze zákona v případě, že jeho obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč (novelizace zákona s účinností od 1. 1. 2015 částku obratu snižuje na 750 000 Kč). Dále je jedná o osoby uvedené v § 6a – 6e. Zákon taktéž určuje podmínky zrušení registrace, mezi které patří například případ, kdy plátce přestal uskutečňovat ekonomickou činnost, neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců plnění v rámci ekonomické činnosti, nebo uskutečnil pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Správce daně může také sám zrušit registraci plátce.

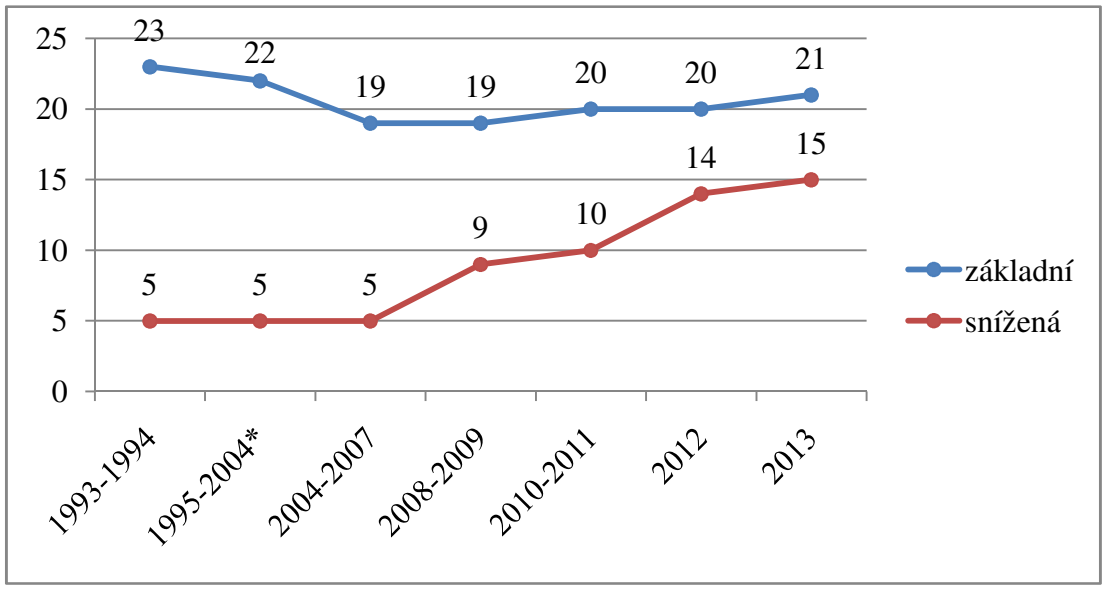
Dle základních charakteristik tuto daň řadíme mezi daně nepřímé – všeobecné, kde je jako subjekt považována FO nebo PO. Dle adresnosti je jedná o daň na věc (in rem) s druhem sazby hodnotové daně (ad valorem), jejíž daňové určení náleží státu. Stupněm progrese je progresivní určení daně, jež je placena zálohově.

6.1.2 Vývoj daně od roku 1993

Od počátku Českého státu máme dvě sazby daně ve formě základní a snížené, i když hrozilo zavedení jednotné daně, které se na poslední chvíli neuskutečnilo. Podle norem EU, kterými se řídí daň z přidané hodnoty od 1. května 2004, musí být základní sazba v minimální výši 15 % a snížená sazba v minimální výši 5 %. Tato kritéria jsme v daném roce splňovali a vláda si při vstupu mohla dovolit snížit základní sazbu z 22 % na 19 %. Evropská unie se snaží o harmonizaci této daně a tak s výjimkou Dánska mají všechny státy alespoň dvě sazby daně, některé státy využily možnosti zavedení supersnížené sazby (nižší než 5 %) a mají tak tři, popřípadě čtyři sazby daně.

Snížení, ale i základní daň má v Česku stoupající tendenci. Tento trend však není doménou pouze Česka, nýbrž většiny států EU. Snížená sazba zůstávala až do roku 2008 na stejné úrovni, o to větší šok přišel, když je její sazba za posledních 5 let zvýšila čtyřikrát, z toho dvakrát dokonce o čtyři procentní body až na nynějších 15 %, což je řadí mezi jednu z nejvyšších z členských států Evropské unie. Vyšší sazbu má již pouze Maďarsko, které však používá dvě snížení sazby – 5 % a 18 %.

Graf 8 – Vývoj sazeb DPH od roku 1993 do roku 2013



* přelom – vstup do EU (1. 5. 2004)

Zdroj: Ministerstvo Financí ČR + Vlastní práce

Od 1. 1. 2012 nabyla účinnosti úprava zákona o DPH, zabývající se režimem přenesené daňové povinnosti při poskytování stavebních nebo montážních prací. Jedná se o režim specifický. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň má plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, v režimu přenesené daňové povinnosti je povinná přiznat a zaplatit daň příjemce plnění.

6.2 Slovenská republika

Daň z přidané hodnoty se v rámci Slovenska řídí zákonem č. 222/2004 z 6. dubna 2004, kdy byla uskutečněna novela zákona v rámci vstupu země do Evropské unie.

6.2.1 Základní charakteristiky daně

Subjektem daně je jakákoliv osoba, která vykonává nezávisle ekonomickou činnost bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Ekonomickou činností (podnikáním) se dle zákona myslí každá činnost, z níž se dosahuje příjem a která zahrnuje činnost výrobců, obchodníků a dodavatelů služeb včetně těžební, stavební a zemědělské činnosti, činnost vykonávanou jako svobodné povolání podle zvláštních předpisů, duševně-tvůrčí činnost a sportovní činnost. Za podnikání se považuje i využívání hmotného majetku a nehmotného majetku za účelem dosahování příjmu z tohoto majetku. Státní orgány a jejich rozpočtové

organizace, státní fondy, orgány územní samosprávy a jejich rozpočtové organizace a jiné právnické osoby, které jsou orgány veřejné moci, se nepovažují za subjekt daně.

Zákon v § 2 určuje předmět daně, jimž je dodání zboží za úplatu v tuzemsku osobou povinnou k dani, poskytnutí služby za protiplnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, pořízení zboží za protiplnění v tuzemsku z jiného členského státu Evropské unie a dovoz zboží do tuzemska. Tuzemskem se dle zákona rozumí území Slovenska, zahraničním územím se rozumí země, která není tuzemská, členské státy jsou zákonem považovány za území Evropské unie a území třetích zemí jsou pak státy mimo Evropskou unii.

Určení základu daně je uvedené v § 22 - § 25. Kdy je základem daně při dodání zboží a služby vše, co tvoří protihodnotu, kterou dodavatel obdržel nebo má obdržet od příjemce plnění. Do základu daně se zahrnuje i dodatek na příspěvek, který dodavatel obdržel nebo má obdržet k ceně zboží nebo služby. Do základu daně se dále zahrnují jiné daně, cla a poplatky vztahující se na zboží nebo službu a související náklady (výdaje), jako například provize, náklady na balení, přepravu a pojištění požadované dodavatelem od kupujícího nebo zákazníka.

Po dobu posledních tří let je sazba daně na Slovensku stejná a to ve výši 20 % základní sazby a 10 % snížené sazby daně.

Od daně jsou osvobozeny dle § 28 - § 48 poštovní služby, zdravotní péče, služby sociální pomoci, výchovné a vzdělávací služby, služby související se sportem nebo tělesnou výchovou, kulturní služby, shromažďování finančních prostředků, služby veřejnoprávní televize a veřejnoprávního rozhlasu, pojišťovací služby, nájem nemovitostí, finanční služby, prodej poštovních cenin a kolků, provozování loterií a jiných podobných her a další osvobození spojená s dodáním či pořízením zboží do (z) členského státu, třístranný obchod mezi členskými státy a další.

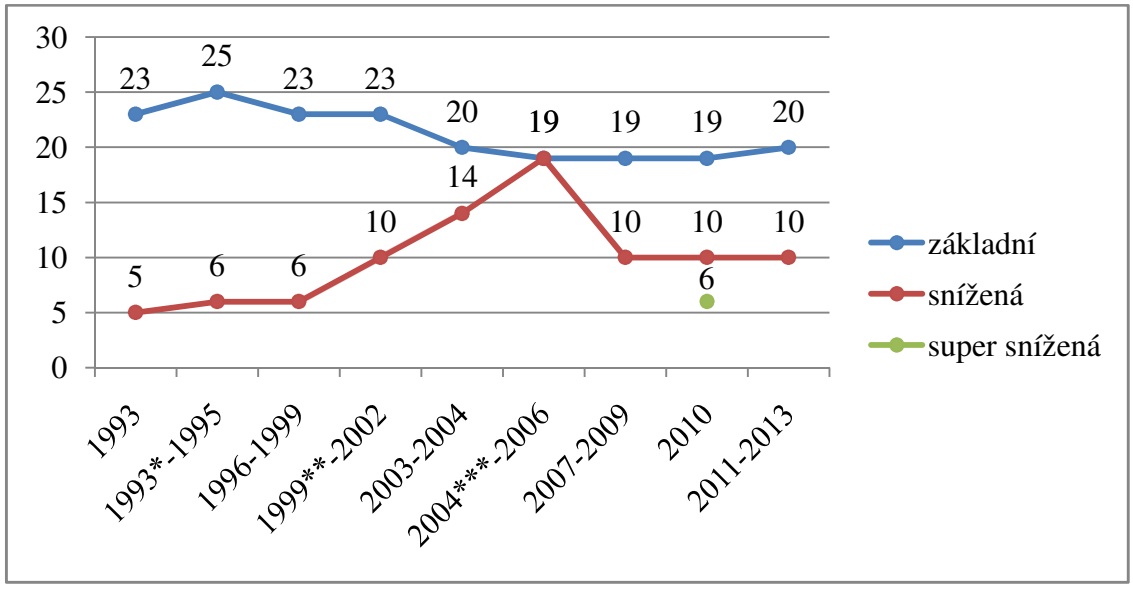
Zdaňovacím obdobím plátce je kalendářní měsíc, plátce se však může rozhodnout pro zdaňovací období kalendářní čtvrtletí, pokud uplynulo více než 12 kalendářních měsíců

od konce kalendářního měsíce, ve kterém se stal plátcem, a za 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nedosáhl obrat 100 000 Eur.

6.2.2 Vývoj daně od roku 1993

Na začátku roku 1993 Slovensko začínalo se stejnými sazbami jako Česko, ale již po osmi měsících zvýšili základní sazbu daně na 25 % a sníženou sazbu z 5 na 6 %. Následné roky postupně tamnější vlády navyšovaly sníženou sazbu daně a to o 4-5 procentických bodů až do doby, kdy v roce 2004 v rámci jednotné sazby daně spojily základní a sníženou sazbu daně v jednu 19 % daň. V rámci harmoniazce daní v rámci Evropské unie, byla jednotná daň povolena pouze na omezenou dobu a od roku 2007 byla znovu zavedena jak základní, tak snížená sazba daně. Slovenská vláda však experimentovala se sazbou daně na Slovensku i nadále a v roce 2010 zavedla na dobu jednoho roku i super sníženou sazbu daně ve výši 6 %, která platila tzv. na prodej zemědělských produktů ze dvora, čímž chtěla vláda podpořit trh malých zemědělců.

Graf 9 – Vývoj sazeb DPH od roku 1993 do roku 2013



* přelom – 1. 8. 1993

** přelom – 1. 7. 1999

*** přelom – vstup do EU (1. 5. 2004)

Zdroj: Ministerstvo financí SR + vlastní práce

6.3 Příklad daně z přidané hodnoty

6.3.1 Zadání příkladu

Firma Portos provozuje velkoobchod se zbožím. Zboží prodává a nakupuje v tuzemsku a obchoduje i se státy EU. Firma je plátcem DPH a povinnost podávat daňové přiznání má měsíční. V daném zdaňovacím období roku 2012 proběhly následující operace.

1. Příjem tuzemského zboží se základní sazbou na základě daňového dokladu zaúčtováno základ daně 473 500 Kč, DPH 94 700 Kč.
2. Zaplacení zálohové faktury za objednané zboží v tuzemsku. Základ 250 000 Kč, DPH se základní sazbou 50 000 Kč.
3. Pořízení zboží od německé firmy registrované k DPH. Hodnota zboží 18 000 EUR, proveden přepočet kurzem 25,419 Kč/Eur a doplněno dokladem se základní sazbou.
4. Protože plátce nakoupené zboží použije v rámci své ekonomické činnosti za účelem dalšího prodeje, bude uplatňovat v daňovém přiznání odpočet.
5. Nákup zboží od rakouského podnikatele plátce DPH v hodnotě 34 000 EUR. Kurz 25,419 Kč. Zboží ihned dodává slovenské firmě, plátci DPH. Zboží je v rámci třístranného obchodu přepraveno přímo z Rakouska na Slovensko s dohodnutou cenou 42 000 EUR. Kurz je taktéž 25,419 Kč/Eur.
6. Dodání zboží do Francie v hodnotě 135 000 Kč, registrovanému plátci k DPH ve FR.
7. Nákup zboží od polského registrovaného dodavatele v částce 11 560 EUR dle daňového dokladu. Kurz přepočtu je 25,419Kč/Euro.
8. Firma prodala zboží v tuzemsku v hodnotě 104 400 Kč a vystavila daňový doklad. Základ daně 87 000 Kč, DPH 17 400 Kč
9. Firma obdržela fakturu (daňový doklad) za dodávku vody. Základ daně 6 835 Kč.
10. Nákup kancelářských potřeb pro plnění s kráceným nárokem na odpočet. Základ daně 350 000 Kč, DPH se základní sazbou 70 000 Kč.
11. Nákup služeb na provoz firmy pro plnění s kráceným nárokem na odpočet. Základ daně 890 000 Kč, snížená sazba daně 124 600 Kč.
12. Dovoz zboží z Číny. Daňový doklad po přepočtu vystaven na základ daně 400 000 Kč, DPH se základní sazbou 80 000 Kč.
13. Vyvezené zboží do Ruska na základě daňového dokladu v hodnotě 550 000 Kč.
14. Firma používá zálohový koeficient pro krácení odpočtu ve výši 0,55.

6.3.2 Česká republika - výpočet příkladu

U daně z přidané hodnoty je nejnáročnější správné rozřazení jednotlivých typů vstupů a výstupů. V případě společnosti, kde se účtují jednotlivé účetní případy je tato práce jednoduše nahrazena analytickým členěním účtu DPH.

Ze zadání považujeme za dodání zboží body dva a osm. Jako pořízení zboží z členských států máme v zadání bod tři a sedm, který byl přepočítán dle kurzu 25,419 Kč / Eur. Dovoz zboží je v zadání uveden pouze jako dovoz z Číny v bodě dvanáct. Z těchto bodů je vypočítána daň a jejich součet je považován za celkovou výši vstupů.

Do skupiny ostatních plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet řadíme dodání zboží do Francie v bodě šest a vývoz zboží do Ruska v bodě třináct. Dále je v zadání uveden bod pět, týkající se třístranného obchodu, který se při výpočtech uvádí pouze ze statistických důvodů pohybu zboží mezi členskými státy.

Poslední částí výpočtu je zjištění odpočtu daně. Ten je stanoven na základě několika typů odpočtů. V případě zadání máme přijatá zdanitelná plnění od plátců, viz bod jedna a deset, přičemž ten druhý je s kráceným odpočtem základní daně. U snížené daně je pak v zadání otázka devět a jedenáct, kde je opět v druhém jmenovaném případě krácený odpočet. Dále jsou v zadání zdanitelná plnění z pořízení zboží ze zahraničí. Zvlášť sečteme vypočtenou daň, která není zkrácená a daň, která se bude krátit. Daň s kráceným nárokem vynásobíme zadaným koeficientem 0,55 a výsledek sečteme s daní nekrácenou, čímž dosáhneme hledaného odpočtu daně.

Nakonec od daně vypočtené na vstupu odečteme odpočet daně a zjistíme daňovou povinnosti nebo v jako případě tohoto zadání nadměrný odpočet daně.

Schéma 12 – Výpočet daňové povinnosti společnosti Portos v Česku

I. Zdanitelná plnění	Sazba daně	Základ daně	Vypočtená daň	
Dodání zboží	základní	337 000 Kč	67 400 Kč	
	snížená	0 Kč	0 Kč	
Pořízení zboží	základní	751 386 Kč	150 277 Kč	
	snížená	0 Kč	0 Kč	
Dovoz zboží	základní	400 000 Kč	80 000 Kč	
	snížená	0 Kč	0 Kč	
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet				**Hodnota**
Dodání do jiného členského státu				135 000 Kč
Vývoz zboží				550 000 Kč
III. Doplňující údaje (statistické)				**Hodnota**
Dodání zboží formou třístranného obchodu		Pořízení zboží		864 246 Kč
		Dodání zboží		1 067 598 Kč
IV. Nárok na odpočet daně	**Sazba daně**	**Základ daně**	**V plné výši**	**Krácený odpočet**
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	823 500 Kč	94 700 Kč	70 000 Kč
	snížená	896 835 Kč	957 Kč	124 600 Kč
Ze zdanitelných plnění z pořízení zboží či přijetí služby	základní	1 151 386 Kč	230 277 Kč	0 Kč
	snížená	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Celkový odpočet			325 934 Kč	194 600 Kč
V. Krácení nároku na odpočet				
Část odpočtu daně ve zkrácené výši	koeficient	0,55	odpočet	107 030 Kč
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Daň na vstupu			297 677 Kč	
Odpočet daně			432 964 Kč	
Vlastní daňová povinnost / (-) Nadměrný odpočet			**- 135 287 Kč**	

Zdroj: Vlastní práce

6.3.3 Slovenská republika - výpočet příkladu

Postup výpočtu na Slovensku je takřka totožný s postupem použitým v Česku, pouze s tím ulehčením, že obchody prováděné v zahraniční měně nemusíme přepočítávat. Malinko se liší i část propočtů. Daň na vstupu se vypočítá sečtením daně při dodání zboží, pořízení zboží z jiného členského státu a dovozu, což je v obou zemích totožné. Výsledkem je daň na vstupu ve výši 11 710,81 Eur.

S odpočitatelnou daní je to ještě o malinko složitější. Jednotlivé položky zadání se rozdělí do skupin přijatého zboží v tuzemsku, pořízeného zboží z jiného členského státu dovoz

zboží. Tyto položky jsou dále členěny na ty v základní sazbě a ty se sazbou sníženou. Jednotlivé položky v základní sazbě se sečtou a vyčlení se z nich ty, které se dále budou krátit koeficientem 0,55, stejný postup následuje u položek se sníženou sazbou daně.

Nakonec se od vstupu odečtou položky odpočitatelné ve snížené a základní sazbě a vyjde v případě zadání nadměrný odpočet.

Schéma 13 - Výpočet daňové povinnosti společnosti Portos na Slovensku

	Sazba	Základ daně	Daň	Základ daně *	Daň
Dodání zboží a služby	snížená	0 Kč	0 Kč	0,00 Eur	0,00 Eur
	základní	337 000 Kč	67 400 Kč	13 257,80 Eur	2 651,56 Eur
Pořízení zboží z jiného členského státu	snížená	0 Kč	0 Kč	0,00 Eur	0,00 Eur
	základní	751 386 Kč	150 277 Kč	29 560,00 Eur	5 912,00 Eur
Dovoz zboží z třetích zemí	snížená	0 Kč	0 Kč	0,00 Eur	0,00 Eur
	základní	400 000 Kč	80 000 Kč	15 736,26 Eur	3 147,25 Eur
Dodanění zboží a služeb s osvobozením od daně		**685 000 Kč**	**-**	**26 948,36 Eur**	**-**
- podle § 43		135 000 Kč	-	5 311,00 Eur	-
- podle § 46 - 48		550 000 Kč	-	21 637,36 Eur	-
Daň celkem			**217 677 Kč**		**11 710,81 Eur**
Odpočitatelná daň	**snížená**	**896 835 Kč**	**49 326 Kč**	**35 282,08 Eur**	**1 940,51 Eur**
	základní	**1 974 885 Kč**	**363 477 Kč**	**77 693,28 Eur**	**14 299,42 Eur**
Přijaté zboží a služby v tuzemsku	snížená	896 835 Kč	89 684 Kč	35 282,08 Eur	3 528,21 Eur
	základní	823 500 Kč	164 700 Kč	32 397,02 Eur	6 479,40 Eur
Pořízení zboží z jiného členského státu	snížená	0 Kč	0 Kč	0,00 Eur	0,00 Eur
	základní	751 386 Kč	150 277 Kč	29 560,00 Eur	5 912,00 Eur
Dovoz zboží podle § 49	snížená	0 Kč	0 Kč	0,00 Eur	0,00 Eur
	základní	400 000 Kč	80 000 Kč	15 736,26 Eur	3 147,25 Eur
Vlastní daňová povinnost (-) Nadměrný odpočet			**- 115 126 Kč**		**- 4 529,13 Eur**

* přepočet je uskutečněn kurzem 25,419 Kč / Euro

Zdroj: Vlastní práce

Rozdíl ve vypočteném nadměrném odpočtu mezi srovnávanými zeměmi ve výši 20 161 Kč je na základě rozdílné snížené sazby daně o čtyři procentní body krácené navíc koeficientem 0,55.

6.4 Závěrečné srovnání obou zemí u daně z přidané hodnoty

Rozdíly v dani z přidané hodnoty jsou mezi zeměmi minimální. Hlavní příčinou tohoto výskytu nejsou pouze společné historické základy vzniku této daně, ale hlavně fakt, že daň z přidané hodnoty je harmonizována Evropskou unií.

Srovnání z pohledu sazeb daně je subjektivní, ale jistě můžeme z části vytknout Slovensku experimentování se sazbami, hlavně jejich častější změny a co hůř, změny prováděné v průběhu roku, které jsou pro subjekty daně obzvláště složité. Naopak ceněná je snaha o podporu určitého odvětví, v případě Slovenska podpora prodeje ze dvora, v podobě extra snížené sazby daně. Dále je dobře hodnocena snaha o oddělení základní a snížené sazby daně, která s výjimkou let, kdy byly tyto sazby sjednoceny, velmi výrazná. Naopak v Česku se základní sazba, která má být na věci denní spotřeby, přibližuje sazbě daně základní. A co hůř, snížená sazba daně patří mezi nejvyšší v Evropské unii, což jistě není dobrým trendem. Postupné zvyšování snížené sazby a případné budoucí snížení na příjemnější sazbu by však mohlo mít stejný dopad jako změny v sazbách DPH v pohostinství v letech 2004 – 2009. Se vstupem do EU se pohostinství zařadilo ze snížené 5 % sazby do základní 19 % sazby, což znamenalo velký nárůst cen v restauracích. Toto zvýšení se nepromítlo do nárůstů cen o celých 14 %, ale bylo částečně pohlceno samotnými podniky. Když v roce 2008 rozhodla Evropská unie o zařazení pohostinství mezi služby se sníženou sazbou daně, ceny služeb nepoklesly, ale majitelé restaurací rozdíl použili jako určitý polštář pro snazší přežití případné recese.

7. DAŇ Z NEMOVITOSTÍ

První zmínky o majetkových daních na území Českého království objevily již ve 12. století, kdy byly zdaněny jako pozemky tak stavby. Z tohoto zdanění byla vyňata tehdejší šlechta a církev. Území Slovenska v této době spadalo do Uherského království, kde se tyto daně ve 12. století taktéž zavedly, jelikož představovaly daně jisté.

7.1 Česká republika

Daň z nemovitostí se na území Česka řídí zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Obsahem tohoto zákona jsou v zásadě dvě daně. Jednak daň z pozemků a jednak ze staveb.

7.1.1 Základní charakteristiky daně

Předmětem daně jsou *pozemky* na území České republiky vedené v katastru nemovitostí. Zároveň jsou předmětem *stavby* nemovitého charakteru (tj. pevně spojené se zemí) nacházející se na území České republiky, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí, nebo jsou kolaudačnímu rozhodnutí podléhající. Dále jsou předmětem *byty*, včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí. V poslední řadě do daně z nemovitostí spadají *nebytové prostory*, včetně podílu na společných částech stavby.

Subjektem daně, je pak poplatník vlastnící pozemek podléhající dani. U pozemků ve vlastnictví České republiky je poplatníkem daně organizační složka státu nebo právnická osoba, která má právo trvalého užívání. V případě pronájmu je poplatníkem nájemce s výjimkou případů, kdy vlastník není znám – v takovém případě je poplatníkem uživatel. U staveb je určení poplatníka totožné.

Základ daně je u pozemků určen v § 5 zákona, kde se člení do tří skupin. První skupinou jsou orné půdy, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty. U této skupiny je základem daně součin výměry pozemku v m^2 a průměrné ceny stanovené vyhláškou. Druhou skupinou jsou pozemky hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb, kde je základ daně zjištěn součinem skutečné výměry m^2 a částky 3,80 Kč. Poslední skupinou jsou ostatní pozemky, u nichž je základ daně roven skutečné výměře pozemku v m^2.

Základ daně ze staveb je vymezen v § 10 zákona a člení se na základ daně u staveb a základ daně u bytů a nebytových prostor. Stavby mají jako základ daně určenu výměru půdorysu nadzemní části stavby m^2. Byty a nebytové prostory mají základ daně ve výši podlahové plochy v m^2, jenž je násoben koeficientem 1,2.

Sazba daně u pozemků je podrobně popsána v § 6 zákona a je členěna do několika kategorií. V první kategorii pro orné půdy, chmelnice, vinice, zahrady a ovocné sady je sazba daně 0,75 % (tj. 0,0075). Pro trvalé travní porosty (dále jen „TTP“), hospodářské lesy a rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je sazba 0,25 %. Sazba daně u ostatních pozemků je za každý m^2 0,20 – 5 Kč dle určení, u těchto pozemků se sazba násobí koeficientem polohové renty, který určen podle velikosti obce určené počtem obyvatel v rozmezí od 1 do 4,5.

Pro stavby jsou sazby daně uvedeny v § 11 zákona. U jednotlivých skupin jsou sazby v rozmezí 2 až 10 Kč za m^2, přičemž je u obytných domů, staveb pro individuální rekreaci, garáží a ostatních staveb k základní sazbě přičten koeficientem 0,75 Kč za každé nadzemní podlaží, jestliže zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy. U obytných domů, bytů a u ostatních samostatných nebytových prostor je sazba násobena koeficient stejně jako u pozemků v rozmezí 1 – 4,5 dle velikosti obce, ve které se stavba nachází.

Některé ze staveb a pozemků jsou osvobozeny od daně z nemovitostí, jejich celkový přehled je uveden v § 4 pro pozemky a v § 9 pro stavby. Příkladem osvobození od daně jsou pozemky a stavby ve vlastnictví státu nebo obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí, nemovitosti spravované Pozemkovým fondem České republiky, nemovitosti užívané diplomatickými zástupci, nemovitosti sloužící školám, školským zařízením, muzeím, galeriím, knihovnám, státním archivům, dále jsou osvobozeny pozemky, na jejichž území jsou zřízeny hřbitovy, pozemky určené pro veřejnou dopravu a další.

Zdaňovacím obdobím se dle zákona rozumí kalendářní rok, přičemž ke změnám, které nastanou v průběhu roku, se nepřihlíží.

Zařazení daně dle jednotlivých kategorií je pak následovné. Daň z nemovitostí patří mezi přímé daně majetkové, které jsou placeny vlastníkem nemovitosti. Dle adresnosti tuto daň řadíme mezi daně na věc (in rem) se specifickým druhem sazby závislým na m^2. Daňové určení daně z nemovitostí je v plné výši přisuzováno obcím, jedná se tedy o daň místní.

7.1.2 Vývoj daně od roku 1993

Vznikem České republiky skončila platnost předešlé úpravy daně z nemovitostí, která platila 40 let. Od 1. 1. 1993 se řídíme novým zákonem, který se komplexně zabývá úpravou daně z nemovitostí.

V roce 2001 byl předmět daně rozšířen o nebytové prostory, které byly zahrnuty do části o stavbách. Na základě této novely vznikla de facto každému vlastníku bytu a nebytového prostoru povinnost podat daňové přiznání. Touto změnou se výrazně rozšířil okruh poplatníků.

S účinností od 1. 1. 2012 byla pod číslem 212/2011 Sb. publikována novela o dani z nemovitostí, která řeší zdanění pozemků zpevněných stavbou bez svislé nosné konstrukce. Jedná se o takzvanou plošnou stavbu, jejímž příkladem jsou parkoviště, komunikace, zastavěné manipulační plochy například u logistických center a další, sloužící k podnikání.

Další změny přišly s platností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky ze dne 23. prosince 2011. Tento zákon je účinný od 1. 1. 2013 a určuje nové rozložení Orgánů Finanční správy České republiky. Finanční správa je nově členěna na Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství, finanční úřady, které jsou správními úřady a organizační složky státu. Finanční úřad vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu (např. Finanční pro hlavní město Prahu). Místně příslušným správcem daně z nemovitostí je totiž nově ten finanční úřad, v jehož obvodu územní působnosti se předmětné nemovitosti nacházejí. Od roku 2013 tak bude vyměřována poplatníkům jedna daň z nemovitostí za všechny nemovitosti v určitém kraji. Tímto zákonem se tedy mění územní působnost, ale nedochází k povinnosti vypracování a odevzdání nového daňového přiznání. V případě potřeby zpracování daňového přiznání je nutné si přesně zjistit nastalé změny.

7.2 Slovenská republika

Daň z nemovitostí je obsažena v zákoně č.582/2004 Sb., o místních daních a místním poplatku v jeho druhé části. Zákon o místních daních nedefinuje pojem nemovitost. Při posouzení, zda jde o nemovitost, je třeba vycházet z občanského zákoníku, podle kterého nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Pro účely tohoto zákona se za nemovitosti považují i byty a nebytové prostory.

7.2.1 Základní charakteristiky daně

Zákon o místních daních v části daně z nemovitostí upravuje předmět daně, kterým je u pozemků orná půda, chmelnice, vinice, ovocné sady, trvalé travní porosty, zahrady, lesní pozemky, na kterých jsou hospodářské lesy, rybníky s chovem ryb a ostatní hospodářsky využívané vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky a ostatní plochy.

Poplatníkem daně je vlastník nebo správce nemovitosti, kterým může být fyzická nebo právnická osoba.

Základem daně u pozemků je pro ornou půdu, chmelnice, vinice a ovocné sady rozloha pozemku násobená hodnotou půdy, která je uvedena v přílohách zákona a je v rozmezí 0,0000 Eur/m^2 do 1,1674 Eur/m^2. Pro trvale travní porosty, zahrady a rybníky s chovem ryb a ostatní hospodářsky využívané vodní plochy je základ daně určen rozlohou pozemku násobenou koeficientem přílohy tohoto zákona, který určuje koeficient podle velikosti obce dané počtem obyvatel. Třetí skupina pozemků, mezi které patří lesní pozemky, na kterých jsou hospodářské lesy, má určený základ daně určený vynásobením výměry pozemku s hodnotou pozemku stanovenou obcí.

Jedná-li se o stavby, je základem daně výměra zastavěné plochy v m^2. Zastavěnou plochou se pak rozumí půdorys stavby na úrovni nejrozsáhlejší nadzemní části stavby, přičemž se do stavby nezapočítává přečnívající část střešní konstrukce stavby.

Roční sazba daně u pozemků je ve výši 0,25 %, tedy 0,0025, za každý m^2. Pro stavby je roční sazba daně ve výši 0,033 Eur za každý m^2 a stejně jako v Česku se tato sazba navyšuje o 0,33 Eur za každé další nadpodlažní patro.

Od daně jsou dle § 17 zákona o místních daních osvobozeny nemovitosti ve vlastnictví obce, státu, církví a náboženských společností registrovaných státem, nemovitosti ve vlastnictví veřejných vysokých škol, Slovenského Červeného kříže a další.

7.2.2 Vývoj daně od roku 1993

Jako nová daň byla daň z nemovitostí uvedena v účinnost od 1. 1. 1993 se vznikem samostatné Slovenské republiky. S malými novelizacemi vydržel zákon až do roku 2004, kdy proběhla velká daňová reforma, které podlehly i daně z nemovitostí.

Při zmiňované reformě byla daň z nemovitosti spojena do celku místních daní a místního poplatku, kde je mimo jiné i daň za psa, daň za užívání veřejného prostranství, daň z ubytování, daň z výherních automatů, daň za nevýherní hrací přístroje, daň za vjezd a setrvání motorového vozidla v historické části města a daň za jaderné zařízení. Nový zákon daň výrazně zjednodušil, zejména zrušením mnohých typů koeficientů, kterými se násobily základy daně. Dále už byl tento zákon pouze novelizován.

7.3 Příklad daně z nemovitostí

7.3.1 Zadání příkladu

Pan Koubek je vlastníkem několika nemovitostí a na výzvu FÚ podává daňové přiznání u následujících nemovitostí:

a) byt v osobním vlastnictví o výměře podlahové plochy 69 m^2 v družstevním domě,
b) třípatrový hotel (podnikání-hoteliérské služby) s výměrou zastavěné plochy 670 m^2
c) pozemek o výměře 800 m^2 evidovaný v katastru nemovitostí jako ostatní plocha, na který bylo vydáno stavební povolení na stavbu autodílny o zastavěné ploše 200 m^2
d) zahradu o výměře 1 690 m^2 vedenou v katastru nemovitostí jako zemědělský půdní fond

Stavby vlastní na území hlavního města a pozemky v obci s koeficientem polohové renty 2 (podle české právní úpravy).

7.3.2 Česká republika – výpočet příkladu

Při výpočtu postupujme tedy postupně dle zadání. Máme-li byt o výměře 69 m^2, pak musíme základ daně upravit o koeficient 1,2, který nahrazuje společné prostory v domě, čímže

se dostaneme na základ 83 m^2. Sazba daně, kterou násobíme vypočítaný základ daně je také upravena. Základní sazbu násobíme koeficientem za Prahu a získáme konečnou sazbu. Výsledná daň za byt je pak 745 Kč.

Pro třípatrový hotel je základem daně pouze rozloha hotelu, která je násobená nejvyšší sazbou a navíc je navýšena o koeficient za další dvě nepodlažní patra. Celková výše daně za hotel je pak 7 705 Kč.

Pozemek, na kterém je stavební povolení pro plochu 200 m^2 autodílny, bude násoben sazbou navýšenou o koeficient polohové renty. Vyměřená daň je 800 Kč. Pozemek okolo budoucí autodílny má dalších 600 m^2, které násobíme čistým koeficientem, což nám dá výslednou daň ve výši 120 Kč.

Poslední nemovitostí je zahrada o celkové výměře 1 690 m^2, jejíž základ daně násobíme bonitou půdy ve výši 5,47 Kč/m^2. Vypočtený základ nakonec vynásobíme sazbou 0,75 % a získáme konečnou daň za zahradu ve výši 69 Kč.

Schéma 14 – Výpočet daňové povinnosti u daně z nemovitostí za rok 2012 v ČR

Nemovitost	Základ daně	Sazba daně	Daň
- byt	83 m^2	9,00	745 Kč
- třípatrový hotel	670 m^2	11,50	7 705 Kč
- pozemek - autodílna	200 m^2	4,00	800 Kč
- pozemek - ostatní	600 m^2	0,20	120 Kč
- zahrada	9 244 m^2	0,0075	69 Kč
Celkem	**10 797 m^2**	**-**	**9 439 Kč**

Zdroj: Vlastní práce

Celková vyměřená daň za rok 2012 bude činit 9 439 Kč.

7.3.3 Slovenská republika – výpočet příkladu

Podobný postup jako v Česku uplatníme i na Slovensku. Výše daně za byt bude vypočtena jako součin výměry bytu a koeficientu daného zákonem, čímž dostaneme daň v přepočtené výši 58 Kč.

U třípatrového hotelu je celková výměra násobená totožnou sazbou jako u bytu, pouze s rozdílem, že tato sazba je navýšena o koeficient za další dvě nadzemní patra. Daň za hotel bude ve výši 11 802 Kč.

Pozemek rozdělený na stavební pozemek a ostatní plochu má základ daně daný výměrou násobenou koeficientem hodnoty, který je pro autodílnu ve výši 59,74 Eur/ m^2 a u ostatní plochy ve výši 5,97 Eur/ m^2. Přepočtený základ je násoben sazbou 0,25 %, čímž vznikne daň v celkové výši 987 Kč.

Stejným koeficientem jako u ostatních ploch násobíme i výměru zahrady, čímž dosáhneme přepočteného základu daně, který následně vynásobíme sazbou ve výši 0,25 % a zjistíme konečnou daň.

Schéma 15 – Výpočet daňové povinnosti u daně z nemovitostí za rok 2012 v SR

Nemovitost	Základ daně	Sazba daně	Daň	Daň
- byt	69 m^2	0,0330	58 Kč	2,28 Eur*
- třípatrový hotel	670 m^2	0,6930	11 802 Kč	464,31 Eur*
- pozemek - autodílna	11 948 m^2	0,0025	759 Kč	29,87 Eur*
- pozemek - ostatní	3 582 m^2	0,0025	228 Kč	8,96 Eur*
- zahrada	10 089 m^2	0,0025	641 Kč	25,22 Eur*
Celkem	**30 645 m^2**	**-**	**13 488 Kč**	**530,64 Eur***

* přepočet je uskutečněn kurzem 25,419 Kč / Euro

Zdroj: Vlastní práce

Celková výše vypočtené daně je pak 13 488 Kč. Velký rozdíl u vypočtené daně dělá koeficient pro další nadzemní podlaží. V Česku je tento koeficient ve výši 0,75 Kč za m^2. Na Slovensku je koeficient 0,33 Euro/ m^2, což po přepočtení dělá 8,39 Kč za každý m^2 budovy.

7.4 Srovnání obou zemí u daně z nemovitostí

Stejně jako u předchozích daní ani zde nelze jinak, nežli pochválit úpravu daňové soustavy po poslední reformě na Slovensku. Zrušení velkého množství koeficientů je výrazným ulehčením při hledání postupu pro jednotlivé typy nemovitostí. Zjednodušení u této daně sahá i na daňová přiznání, kdy v Česku pro každou jednotlivou nemovitost tvoříme jednu

přílohu, v případě zadaného příkladu by bylo vytvořeno pět příloh. Na Slovensku mají přílohu na stavby, byty a pozemky a nezáleží, jestli máte pozemek jeden nebo jich máte dvacet.

Chvála však nepadá pouze na Slovenskou daňovou soustavu, ale i Česko si získalo při srovnání uznání novelou účinnou od 1. 1. 2013. Větší územní působnost určená podle krajů snižuje administrativní náklady a čas strávený na jednotlivých úřadech.

Při pohledu na vypočtené daně je potřeba se pozastavit nad sazbou 0,75 % nebo dokonce 0,25 % u pozemků v Česku. U zahrady o velikosti 1 690 m^2 je vypočtená daň pouze 69 Kč. Při koupi zahrady o výměře například 800 m^2 by poplatník musel vyplnit daňové přiznání za daň ve výši 12 Kč, i když od platby jako takové by byl v tomto případě osvobozen, jelikož zákon osvobozuje od plateb částku nižší 50 Kč. Tímto krokem se však státu zvyšují administrativní náklady. Na Slovensku je sice sazba u této daně ještě nižší, tedy 0,25 %, ale při přepočtu na koruny se jedná o přibližně 0,063 Kč za přepočtený m^2, přičemž v Česku jde pouze o 0,0075 Kč/m^2. Sazbu by bylo možné navýšit i na 0,05 Kč/ m^2. Navýšení daně by sice veřejnost přijímala špatně, ale při takto velké rozloze pozemku se musí očekávat patřičně vysoká daň.

8. DAŇ SILNIČNÍ A Z MOTOROVÝCH VOZIDEL

V druhé polovině 18. století vzniklo první vozidlo na parní pohon. Počátkem 19. století vznikl první parní automobil pro přepravu osob a již koncem tohoto století začala vznikat vozidla na benzínový (spalovací) motor. Těmito velkými objevy se začala rozvíjet infrastruktura a spolu s tím i silniční doprava. Když se silniční doprava rozvinula dostatečně, bylo na mysli posílení státního rozpočtu zavedením nějaké daně spojené s dopravou.

8.1 Česká republika

I daň silniční byla zavedena v rámci daňové soustavy uplatněné od 1. 1. 1993, a to zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

8.1.1 Základní charakteristiky daně

Předmětem daně silniční jsou motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání.

Daňovým subjektem je pak fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla a je zapsána v technickém průkazu, zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady.

Základem silniční daně je u osobních automobilů zdvihový objem motoru, s výjimkou automobilů na elektrický pohon. U nákladních automobilů je základ daně určen dle největší povolené hmotnosti na nápravy a počtem náprav u návěsů nebo největší povolenou hmotností a počtem náprav u ostatních vozidel.

Podle jednotlivých výše zmíněných základů daně rozlišujeme jednotlivé sazby. Sazby určené podle zdvihového objemu motoru začínají u objemu do 800 m^3 se sazbou 1 200 Kč a postupně se zvyšují až do objemu nad 3 000 m^3, kde je maximální roční sazba určena částkou 4 000 Kč. U nákladních automobilů se poplatník řídí nejprve počtem náprav a následně maximální povolenou hmotností, přičemž nejnižší roční sazba činí 1 800 Kč a nejvyšší sazba pak až 50 400 Kč pro nákladní automobil s třemi nápravami a maximální možnou nosností nad 36 tun.

Sazba daně může činit také 25 Kč za každý den použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla.

Sazba se snižuje u vozidel do 36 kalendářních měsíců od první registrace o 48 %, dále je možnost snížit sazbu o 40 % v případě následujících 36 měsíců od registrace a nárok na slevu 25 % je u vozidel s dobou registrace v rozmezí dalších 36 měsíců.

Schéma 16 – Možnost snížení sazby u silniční daně

Doba od první registrace	Snížení sazby o
1. 36. měsíc	48%
37. - 72. měsíc	40%
73. – 108. měsíc	25%

Zdroj: Vlastní práce

Opačný případ nastává, jestliže hodlám platit silniční daň u vozidla poprvé registrovaného do 31. prosince 1989. V takovém případě se sazba daně zvyšuje a to o 25 %.

Možnost snížení mají ale i vozidla, která jsou podle údajů v technickém průkazu určena pro činnost výrobní povahy v rostlinné výrobě. Snížení je pak možné o 25 % ze stanovené sazby.

Zákon o silniční dani umožňuje i slevy na dani dle § 12 zákona. Jednou z možností jak získat slevu je možnost uskutečnění kombinované přepravy. Výše slevy je pak určena počtem kombinovaných jízd uskutečněných v daném zdaňovacím období.

Od daně jsou osvobozeny například vozidla zpravidla s méně než čtyřmi koly zapsaná v technickém průkazu, vozidla diplomatických misí, vozidla zabezpečující linkovou osobní vnitrostátní přepravu, vozidla používaná ozbrojenými silami a další, vyjmenovaná v § 3, zákona o dani silniční.

Dle základních charakteristik spadá daň silniční do daní přímých – majetkových, kde je poplatníkem FO nebo PO, jež je vlastníkem vozidla. Dle adresnosti patří daň silniční mezi daně In re, tedy na věc se specifickým druhem sazby. Daňové určení je státní s proporcionálním stupněm progresem, kdy se daň platí zálohově.

8.1.2 Vývoj daně od roku 1993

V letech 1993 – 1996 vznikaly pouze novely upravující drobné věcné změny. V roce 1998 přišla větší novela upravující předmět daně a základ daně u tahačů. Tato novela vyřadila z daně například pásové automobily a poprvé byla sazba u tahače zjištěna podle maximální přípustné hmotnosti a počtu náprav.

V roce 2000 byla přijata novela, ve které byly zakotveny slevy u silniční daně pro vozidla splňující limity úrovně EURO2 a EURO3. V následujícím roce byly tyto slevy ještě blíže a přesněji specifikovány. V roce 2004 byly pak zvýšeny sazby pro tyto slevy na 60 a 66 %.

V roce 2008 nastala velká změna a to v možnosti uplatnění snížení sazby pro vozy mladší 9 let a to až o 48 %. Tyto změny měly za cíl vyřazení starých vozů, snížení emisí a oživení ekonomiky nákupem nových firemních vozů.

Roku 2009 se ekologické snahy opět projevily a to osvobozením od daně vozidla s největší povolenou hmotností do 12 tun s elektrickým či hybridním pohonem. V letech následných došlo pouze k menším, nevýznamným novelizacím zákona.

8.2 Slovenská republika

Na území Slovenska není daň silniční, ale daň z motorových vozidel. Tato daň je uvedena v zákoně č. 582/2004 Z.z., o miestnych daniach a miestnom poplatku a to v jedenácté části.

8.2.1 Základní charakteristiky daně

Předmětem daně z motorových vozidel je motorové vozidlo a přípojné vozidlo kategorie M, N a O, které je evidováno na Slovensku a slouží k podnikání nebo k činnosti, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů.

Poplatníkem je stejně jako v Česku fyzická nebo právnická osoba, která je vlastníkem vozidla nebo zaměstnavatel, v případě, že vyplácí cestovní náhrady.

Základem daně u osobních automobilů je zdvihový objem motoru v cm^3 a u užitných vozidel a autobusů jejich celková hmotnost nebo maximální přípustná celková v tunách a počet náprav podle osvědčení o evidenci.

Pro osobní automobily je sazba stanovena podle zdvihového objemu motoru v cm^3 uvedeného v osvědčení o registraci. U užitkového vozidla nebo autobusu je sazba určena dle hmotnosti a počtu náprav uvedených v osvědčení, vozidlo používané v rámci návěsové jízdní soupravy (tahač a návěs) je pak posuzován podle hmotnosti a počtu náprav uvedených v osvědčení o registraci.

Od daně jsou osvobozeny vozidla diplomatických misí a konzulárních úřadů. U vozů zdravotnické záchranné služby, báňské záchranné služby, horské záchranné služby, letecké záchranné služby, požární ochrany, stejně tak i vozidla pravidelné autobusové dopravy, vozidla používaná výhradně v zemědělské výrobě a v lesní výrobě a vozidla k podnikání, které splňuje limity úrovně EURO 3, EURO 4, EURO 5, EEV a EURO 6, může vyšší územní celek ve všeobecném závazném nařízení snížit daň.

8.2.2 Vývoj daně od roku 1993

Zákon účinný na Slovensku od 1. 1. 1993 byl postupem času novelizován a dostál tak drobných změn.

Úplně nová podoba zákona vznikla 23. září 2004 s účinností od 1. listopadu 2004 jako zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku. Motorovým vozidlům se zákon věnuje v jedenácté části. Pro zjednodušení daně byly vyřazeny slevy na dani a možnosti snížení daně, s výjimkou některých vozidel, pro které to stanovuje vyšší územní celek.

8.3 Příklad daně silniční a z motorových vozidel

8.3.1 Zadání příkladu

Podnikatel (FO) provozuje živnost a používá ke své činnosti nákladní automobil, osobní auto Peugeot a osobní auto Škoda 125 L. Zaměstnává 2 zaměstnance, kteří někdy používají svá osobní vozidla k pracovním cestám. Na uvedená vozidla platil v průběhu zdaňovacího období zálohy na silniční daň. U svých vozidel byl uveden jako provozovatel.

1) Nákladní automobil - SPZ ALA 74-88
- první registrace v květnu 2006, používáno k podnikání po celý rok 2012
- v technickém průkazu vozidla jsou uvedeny následující údaje:
  - nejvyšší povolená hmotnost vozidla: 16 000 kg
  - počet náprav: 3

2) Osobní automobil Peugeot 405 SPZ 1A3 0333
- Vozidlo bylo zaregistrováno v lednu 2004 a je v evidenci majetku podnikatele
- k podnikatelské činnosti v daném roce bylo použito pouze v měsíci lednu a dále nebylo používáno z důvodů generální opravy - SPZ byla deponována na městském úřadě od 1. 2. 2012 do konce roku.
- v technickém průkazu vozidla jsou uvedeny následující údaje:
  - zdvihový objem válců: 1 580 cm3
  - celková hmotnost: 1 800 kg
  - počet náprav: 2

3) Osobní automobil Škoda 125 L - SPZ ADE 55-55
- Vozidlo bylo registrováno 1. 2. 1988 a bylo používáno po celé zdaň. období
- v technickém průkazu vozidla jsou následující údaje:
  - zdvihový objem válců: 1 174 cm3
  - celková hmotnost: 1 275 kg
  - počet náprav: 2

4) Vozidla zaměstnanců byla používána k pracovním cestám:
- 1. čtvrtletí 10 dní
- 2. čtvrtletí 0 dní
- 3. čtvrtletí 8 dní
- říjen-listopad 9 dní
- prosinec 6 dní
- Podnikatel uplatňuje u těchto vozidel výhodnější z možných sazeb.

8.3.2 Česká republika – výpočet příkladu

Ačkoliv patří silniční daň k početně nejjednodušším daním, není minimálně v České republice na první pohled zcela jasný. Pojďme tedy zjistit výši daně u jednotlivých aut podnikatele ze zadání.

Prvním automobilem je nákladní automobil, jehož základní sazba je ve výši 13 200 Kč. Jelikož je nákladní automobil registrován v květnu roku 2006, má majitel nárok na slevu 48 % za 4 měsíce a 40 % za zbylých 8 měsíců roku 2012. Po odečtení slevy za jednotlivé měsíce získáme konečnou částku daně ve výši 7 568 Kč.

Druhé vozidlo, osobní automobil Peugeot 405, má základní sazbu 3 000 Kč. Podnikatel měl vozidlo v užívání pouhý měsíc, následně byla SPZ vozidla deponována. Vůz byl prvně zaregistrován v lednu roku 2004, proto mu náleží sleva ve výši 40 %. Při vypočtení slevy a vykrácení roční sazby na pouhý jeden měsíc, vychází konečná výše daně na 150 Kč.

Třetím vozidlem je automobil Škoda 125, která byla prvně registrována v roce 1988. Z tohoto důvodu se základní sazba ve výši 1 800 Kč zvyšuje o 25 % na konečných 2 250 Kč.

Ve čtvrtém případě není vozidlo majetkem podnikatele, ale jeho zaměstnanců a podnikatel vyplácí zaměstnancům cestovní náklady. Silniční daň se v takovém případě může platit ve výši 25 Kč za každý den užívání. V našem případě je tato verze mnohem výhodnější. Při využívání vozidla po dobu 33 dní vychází daň na 825 Kč.

Schéma 17 – Roční zúčtování silniční daně v Česku

Automobil	Sazba	Upravená sazba
- nákladní automobil	13 200 Kč/rok	7 568 Kč
- OA Peugeot	3 000 Kč/rok	150 Kč
- OA Škoda	1 800 Kč/rok	2 250 Kč
- vozidlo zaměstnanců	25 Kč/den	825 Kč
Celkem	**-**	**10 793 Kč**

Zdroj: Vlastní práce

Celková výše zaplacené daně podnikatelem tak vychází na 10 793 Kč.

8.3.3 Slovenská republika – výpočet příkladu

Při počítání daně z motorových vozidel na Slovensku nemusíme dávat takový pozor na slevy, proto je postup výpočtu mnohem jednodušší. U nákladního automobilu je daň v totožné výši, jako je roční sazba daně.

Osobní automobil Peugeot 408 má výpočet obtížnější pouze v tom, že je vozidlo používáno po dobu jednoho měsíce. Z roční sazby daně je tedy placena pouze jedna dvanáctina.

Druhý osobní automobil, Škoda 125, má roční sazbu daně totožnou se zaplacenou daní, stejně jako již zmíněný nákladní automobil.

Posledním vozem, jsou vozidla zaměstnanců, užívaná při podnikání u jejich zaměstnavatele. Bohužel na Slovensku není možnost platit daň za kratší intervaly, než jsou ty měsíční, proto daň není placena za tři měsíce ve druhém čtvrtletí a pak za jeden měsíc třetí čtvrtletí (což sice nevyplývá ze zadání, ale pro účely výpočtu to takto bylo pojato). Základní sazba daně je pak tedy jen ve výši dvou třetin ze základní sazby.

Schéma 18 - Roční zúčtování silniční daně na Slovensku

Automobil	Sazba	Upravená sazba	Upravená sazba
- nákladní automobil	726,43 Eur/rok	18 465 Kč	726,43 Eur*
- OA Peugeot	155,36 Eur/rok	329 Kč	12,95 Eur*
- OA Škoda	88,18 Eur/rok	2 241 Kč	88,18 Eur*
- vozidlo zaměstnanců	155,36 Eur/rok	2 633 Kč	103,57 Eur*
Celkem	**-**	**23 668 Kč**	**931,13 Eur***

* přepočet je uskutečněn kurzem 25,419 Kč / Euro

Zdroj: Vlastní práce

Celková výše zaplacená podnikatelem na Slovensku je ve výši 23 668 Kč. Takto vysoká daň je způsobena mnohonásobně vyšší daní u nákladních automobilů, nemožností slev ani snížení sazby a zaplacení daně za celý měsíc v případě, že vozidlo bylo užíváno pouze několik málo dní.

8.4 Srovnání obou zemí u daně silniční a z motorových vozidel

Odvedená daň na Slovensku u daně z motorových vozidel je vysoká, alespoň takto to vyplývá z porovnání dvou srovnávaných zemí. Pohleďme na daň z několika úhlů.

Celková suma zaplacené daně je opravdu vyšší, vyšší jsou i přepočtené základní sazby a to v průměru o 30 %. Vyšší platby jsou však částečně vyváženy jednodušší daní, která neobsahuje žádné slevy ani snížení sazby daně. Podnikatele tento argument asi nebude zajímat v případě, že by měl zaplatit o polovinu více, ale naskýtá se stejný argument jako u daně z nemovitostí. Není sazba v Česku za nákladní automobil, který ničí silnice a při přepravě najezdí statisíce kilometrů, příliš nízká?

Česká novela z roku 2008 je chvályhodná - výpočet samotné daně není o tolik složitější a za podporu nákupu nových vozů jistě stojí. Bylo by však vhodné zvážit zda nezvýšit sazby, které se za posledních 20 let zvýšili jen nepatrně v řádu stovek korun. Zavedení navýšení sazby daně u aut s první registrací před rokem 1989 je jistě vhodným krokem, ale ve firmách je takovýchto osobních vozů minimum, u nákladních je jich více. Navýšení by mělo být elastické, tedy mělo by se vztahovat například na auta, jimž uběhla od první registrace lhůta delší 20 let.

9. DANĚ SPOTŘEBNÍ

Spotřební daně vznikly v historii z důvodu zvýšení ceny a tím omezení spotřeby u některých zdraví škodlivých výrobků. Jejich původní cíl, snížení spotřeby, však začal ztrácet na účinnosti a spotřební daně se staly spíše nástrojem fiskálním. Postupem času začaly spotřební daně nabývat na významu a současným trendem v Evropské unii a vlastně celé Evropě je přesun od daní přímých k daním nepřímým.

9.1 Typy spotřebních daní v ČR a SR

Spotřební daně jsou ve většině států složeny z několika typů. V České republice máme spotřební daně uvalené na minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a na tabákové výrobky. Podobné složení, které je dáno historicky, mají spotřební daně i na Slovensku, ale jejich množství je rozšířeno i o některé další. Slovenské spotřební daně jsou vybírány z minerálních olejů, lihu, alkoholických nápojů, tabákových výrobků a navíc z elektřiny, uhlí a zemního plynu. Rozdílem je také legislativní úprava spotřebních daní. Zatímco v Česku jsou všechny spotřební daně pod zákonem 353/2003 Sb., o spotřebních daních, na Slovensku je pro každý typ daně vlastní zákon, například zákon č. 105/2004 Z. z., o spotrebnej dani z lihu. Srovnejme tedy ty spotřební daně, které jsou v obou zemích stejné.

9.1.1 Spotřební daň z minerálních olejů

V Česku je tato daň upravena v zákoně 353/2003 Sb., o spotřebních daních v hlavě první. Slovensko tuto daň vybírá na základě zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja.

Předmětem daně jsou minerální oleje vyrobené na daňovém území, dodané na daňové území z jiného členského státu nebo dovezené na daňové území z území třetího státu. Minerálními oleji se pak rozumí například motorové benzíny, zkapalněné ropné plyny nebo bioplyny, určité typy olejů, které jsou rafinované a určené k použití jako pohonná látka nebo palivo a další.

Základem daně z minerálních olejů je množství vyjádřené v tisících litrech při teplotě 15° C nebo pro těžké topné oleje a zkapalněné ropné plyny množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti. Daň se následně vypočte jako součin základu daně a příslušné sazby daně. Zákon v obou zemích neumožňuje využití jakýchkoliv slev. Státy však povolují velké množství osvobození od daně, jedním z nich je například osvobození vzorků určených k laboratorním účelům.

9.1.2 Spotřební daň z lihu

Spotřební daň z lihu je v Česku opravena hlavou druhou zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Na Slovensku jsou spotřební daně z lihu upraveny v zákoně č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu.

Předmětem daně je líh vyrobený na daňovém území, dodaný na daňové území z jiného členského státu nebo dovezeno na daňové území z území třetího státu. Líh je dále definován jako nedenaturovaný etanol s obsahem alkoholu vyšším než 1,2 % a dále víno z čerstvého hroznu, včetně vína obohaceného alkoholem; hroznový mošt, Vermut a ostatní víno z čerstvých hroznů, ochucené bylinami nebo aromatickými látkami a ostatní kvašené nápoje (například jablečné, hruškové, medovina) s obsahem alkoholu nad 22 %.

Základem daně u daně z lihu je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20° C. Sazba daně je na Slovensku v rozmezí 12 – 24 tis. Kč (po přepočtení kurzem 25,419 Kč/Eur) dle typu lihu. V Česku jsou sazby o poznání vyšší a to v rozmezí 14 - 28 tis. Kč.

Zákony v obou zemích stanovují i určitá osvobození od daně pro líh určený například pro výrobu a přípravu léčiv, na výrobu potravin, pokud obsah alkoholu nepřekročí množství 8,5 l na 100 kg výrobku pro čokoládové výrobky a množství 5 l na 100 kg výrobku pro ostatní potraviny s výjimkou nápojů.

9.1.3 Spotřební daň z piva, vína a alkoholických nápojů

Tyto daně jsou v Česku upraveny v zákoně o spotřebních daních č. 353/2003 Sb., hlavou třetí pro pivo a hlavou čtvrtou pro víno a meziprodukty. Na Slovensku přímo spotřební daň z piva a vína již neexistuje, od 1. 1. 2012 byla nahrazena zákonem č. 530/2011 Z. z., o spotrebnej dani z alkoholických nápojov.
Předmětem spotřební daně z piva je alkoholický nápoj vyrobený na daňovém území, dodaný na daňové území z jiného členského státu nebo dovezeno na daňové území z území třetího státu. Přičemž předmět daně je v Česku dále specifikován jako pivo vyrobené ze sladu s obsahem alkoholu vyšším než 0,5 % a ostatní kvašené nápoje (například jablečné, hruškové, medovina) s obsahem taktéž vyšším než 0,5 %.

Pro víno je v Česku předmět daně určen jako víno z čerstvého hroznu, včetně vína obohaceného alkoholem; hroznový mošt, Vermut a ostatní víno z čerstvých hroznů, ochucené bylinami nebo aromatickými látkami a ostatní kvašené nápoje (například jablečné, hruškové, medovina) s obsahem alkoholu vyšším než 1,2 %, nejvýše však 22 %.

Na Slovensku je předmětem daně vše výše zmíněné u předmětu daně spotřební z piva a vína v Česku, ale i některé další.

Základem daně je množství piva, vína či meziproduktu v hektolitrech.

Sazba daně u piva v Česku je rozdělena na základní a sníženou sazbu, která je pro malé a nezávislé pivovary, kde je dále dělena podle velikosti výroby piva v hektolitrech za rok.

Víno má v Česku stanovenou sazbu daně podle tří kategorií na šumivá vína, tichá vína, která mají nulovou sazbu a jsou de facto osvobozena a meziprodukty.

Na Slovensku je sazba daně v přepočtené výši 27,45 Kč/hl., přičemž je dělena na základní sazbu ve 100 % výši a sníženou ve výši 50 %. Pro tichá vína je stejně jako v Česku sazba 0 %, čímž je dosaženo vyčíslení nulové daně.

Osvobození daně je pro obě země ve všech zmíněných daních uvedeno například pro výrobu potravin, pokud obsah alkoholu nepřekročí množství 8,5 l na 100 kg výrobku pro čokoládové výrobky a množství 5 l na 100 kg výrobku pro ostatní potraviny s výjimkou nápojů.

9.1.4 Spotřební daň z tabákových výrobků

Daň z tabákových výrobků je v česku vymezena v zákoně č. 353/2003 Sb., hlavou pátou. V případě Slovenska je tato daň uvedena v zákoně č. 106/2004 Z. z.,o spotrebnej dani z tabakových výrobkov.

Tento zákon upravuje zdanění tabákových výrobků spotřební daní na daňovém území. Tabákové výrobky, jako předmět daně, oba zákony definují jako cigarety, resp. tabákové provazce, doutníky a cigarillos tabákové smotky a tabák ke kouření.

Základ daně je ve srovnávaných zemích totožný. Základem pro procentní část daně cena pro konečného spotřebitele a pro pevnou část daně množství vyjádřené v kusech. U doutníků a cigarillos je to množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření, množství v kilogramech. Daň z tabákových výrobků s výjimkou cigaret se vypočítá jako součin základu daně a sazby daně. U cigaret se vypočítá jako součet specifické části daně a procentní části kombinované sazby daně. Specifická část daně se vypočítá jako součin počtu kusů cigaret ve spotřebitelském balení cigaret a specifické části kombinované sazby daně.

Osvobozené od daně jsou tabákové výrobky odebrané jako vzorek pro účely daňového dohledu nebo jiné úřední kontroly, úřední zkoušky nebo úředního zjišťování v technologicky odůvodněném množství. Na Slovensku jsou dále osvobozeny od daně tabákové výrobky použité v daňovém skladu na vlastní kvalitativní zkoušky nebo rozbory, zničené celním úřadem nebo pod jeho dohledem, v pozastavení daně, pokud byly nenávratně zničeny nebo
znehodnocené v důsledku nehody, havárie, technologické poruchy nebo vlivem vyšší moci a další uvedené v § 7 zákona.

9.1.5 Ostatní spotřební daně

Na Slovensku jsou mimo výše zmíněných daní uvaleny spotřební daně i na elektřinu, uhlí a zemní plyn a to dle zákona č. 609/2007 Z. z., o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu.

9.2 Závěrečné srovnání spotřebních daní

Spotřební daně z důvodu jejich rozsahu nebyly zpracovány tak detailně i přesto ze zjištěných informací vyplývá několik faktů.

Spotřební daně v Česku jsou jedny z mála dní, které nemají totožnou úpravu od roku 1993, kdy platil zákon 587/1992 Sb. o spotřebních daních. Tento zákon byl mnohokrát novelizován, ve většině případů šlo o úpravy sazeb a změny přispívajících k zamezení daňových úniků. Před vstupem do EU se spotřební daně začaly upravovat tak, aby se přiblížily režimu zavedené v unii. S účinností od 1. 1. 2004 se Česká republika řídí zákonem 353/2003 Sb., o spotřebních daních. I tento zákon byl následně nesčetněkrát novelizován, přičemž za významné považujeme alespoň z části novely z roku 2010 o zavedení elektronického systému EMCS, jako nástroj proti daňovým únikům a novelu z roku 2011, která upravuje zajištění, propadnutí a zabrání vybraných výrobků. Podoba zákona z roku 1992 nebyla zkoumána, ale nynější podoba je srozumitelná a úměrně rozsáhlá.

Reformou prošly spotřební daně i na Slovensku. Ihned v roce 1993 bylo objeveno mnoho nedostatků, a začalo se pracovat na nové podobě zákona, která nabyla účinnosti v roce 1994 jako zákon č. 319/1993 Z. z., o spotrebnej dani z uhľovodíkových palív a mazív. I tento nový zákon měl mnoho nedostatků, které byly s postupem času novelizovány. Další významná reforma přišla v roce 2004 se vstupem do Evropské unie, kdy vznikly zákony pro jednotlivé typy spotřebních daní - zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu, zákon č. 107/2004 Z. z., o spotrebnej dani z piva, č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína a zákon č. 106/2004 Z. z., o spotrebnej dani z tabakových výrobkov. Většina z těchto zákonů byla doposud pouze novelizována, výjimkou je však daň z piva a vína. V roce 2011 nabyl účinnosti již zmiňovaný zákon č. 530/2011 Z. z., o spotrebnej dani z alkoholických nápo-

jov. Tento zákon nahradil zákon o spotřební dani z piva a vína a sjednotil je do jedinného zákona. Tento zákon je velmi nepřehledný, obsahuje velké množství specifikovaných předmětů a k těmto jednotlivým předmětům jsou dále specifikovány různé sazby, bylo by jistě přehlednější mít samostatný zákon o spotřební dani z piva a samostatný o dani z vína. Celkově záměr rozdělit všechny spotřební daně do různých zákonů je dobrý, ale zpětné slučování a pouze u některých daní je chápán jako krok opačným směrem.
V roce 2008 nabyl na Slovensku účinnosti nový zákon, který zavedl do daňové soustavy ekologické daně, které jsou v souladu s právní úpravou Evropské unie. Nový zákon byl přijat pod číslem 609/2007 Z. z., o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu.

V České právní úpravě byla zavedena obdoba zákona o ekologických daních jako zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který řeší daň ze zemního plynu. Tento zákon ale již není řazen do bloku spotřebních daní.

Při srovnávání bylo poukázáno taktéž na sazby daně, které jsou po přepočtení ve velmi podobné výši.

10. OSTATNÍ DANĚ

V této kapitole budou probrány ty daně, které jsou platné v jednom ze srovnávaných států a v druhém byly již tyto daně zrušeny, nebo je naopak do této chvíle nezavedli. Srovnání v této kapitole bude zaměřeno na otázku, zda daň zavést nebo zrušit.

10.1 Česká republika

Spolu s většinou zákonů nabyl účinnosti od 1. 1. 1993 i zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Jedná se o tzv. trojdaň. Popišme nejprve pro lepší přehled základní informace k této dani, která je v zákoně členěna do tří oddílů.

Prvním oddílem je *daň dědická*, kde je poplatníkem dědic, který nabyl dědictví nebo jeho část ze závěti. Předmětem daně je pak nabytí majetku děděním a to jak nemovitého, tak movitého, včetně cenných papírů a peněžních prostředků. Základem této daně je nabytý majetek snížený o dluhy, majetek osvobozený od daně dědické, o přiměřené náklady spojené s pohřbem, odměnu a hotové výdaje notáře a další. Cena majetku je určena v dědickém řízení.

Druhý oddíl se zabývá *daní darovací*, kde je poplatníkem nabyvatel při bezúplatném poskytnutí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Předmětem daně darovací jsou nemovitosti a movitý majetek či jiný majetkový prospěch. Základ daně je stanoven na základě ceny majetku, který je předmětem daně. Tato cena může být snížena o prokazatelné dluhy, cena majetku osvobozeného a dále clo a daň placené při dovozu.

Třetím oddílem této daně je *daň z převodu nemovitostí*. Poplatníkem daně je převodce (prodávající) a nabyvatel je ručitelem. Nabyvatelem může být ale i poplatníkem a to v případě, že jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu exekuce. V případě výměny nemovitostí je poplatníkem současně převodce i nabyvatel a daň platí společně a nerozdílně. Předmětem daně je pak úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Dochází-li k výměně nemovitostí, je předmětem daně nemovitost s vyšší cenou. Základem daně je například cena zjištěna podle zvláštního právního předpisu.

Určíme-li poplatníka, předmětu daně a základu daně u všech tří oddílů, přicházejí na řadu společná ustanovení zákona, která určují rozdělení osob do skupin pro účely výpočtu daně, sazby daně a další informace. Zákon pro účely výpočtu těchto daní rozřazuje osoby do tří skupin vyjadřujících vztah poplatníka k zůstaviteli, dárci nebo nabyvateli. Do první skupiny spadají příbuzní z řady přímé a manželé, druhá skupina obsahuje příbuzné v řadě pobočné a to sourozence, synovce, neteře, strýce a tety a taktéž manželé dětí, děti manžela, rodiče manžela a další. Do třetí skupiny pak patří ostatní fyzické a právnické osoby.

Sazby daně dědické a darovací jsou členěny podle jednotlivých skupin v rozmezí od 1 % do 40 %. Sazba daně z převodu nemovitostí je pro všechny skupiny ve výši 3 %. Po určení výše sazeb pro jednotlivé skupiny přichází § 19, který určuje osvobození od daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Nejdůležitějším bodem je odstavec první, kde je uvedeno, že od dané jsou osvobozeny osoby zařazené v první a druhé skupině.

10.2 Slovenská republika

O zákoně č. 582/2004 Z. z., o miestných daniach a miestnom poplatku padla zmínka již v předchozích kapitolách u daně z nemovitostí a z motorových vozidel. Tento zákon však obsahuje i mnoho dalších daní jako například daň za psa, za užívání veřejného prostranství, za ubytování, za prodejní automaty, za nevýherní hrací přístroje a další. Řekněme si tedy něco o jednotlivých částech tohoto zákona.

O druhé části, dani z nemovitostí, toho již bylo řečeno mnoho a tak přejděme rovnou k části třetí, *dani za psa*. Předmětem této daně je pes starší 6 měsíců chovaný fyzickou nebo právnickou osobou. Poplatníkem je vlastník nebo držitel psa a základ daně je určen podle počtu držených psů. Sazba daně je určena obcí v eurech za každého psa za kalendářní rok. Daňová povinnost vzniká prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém se pes stává předmětem daně.

Část čtvrtá se zabývá *užíváním veřejného prostranství*, jež je předmětem daně. Poplatníkem je fyzická nebo právnická osoba, která veřejné prostranství užívá. Jako základ daně se počítá výměra v m^2, která je násobena sazbou daně určené obcí v eurech za každý započatý

m^2 za každý den užívání. Daňová povinnost vzniká dnem začátku užívání veřejného prostranství.

Daň za ubytování je vymezena v části páté, kde je řečeno, že předmětem daně je přechodné ubytování fyzické osoby v ubytovacím zařízení. Poplatníkem je osoba, která se v zařízení přechodně za úplatu ubytuje. Základem daně je počet dní v zařízení. Základ daně je násoben sazbou daně, kterou určuje obec v eurech na osobu a den.

V části šesté se můžeme dozvědět více o *dani za prodejní automaty*. Předmětem daně jsou automaty, které vydávají zboží za úplatu a jsou umístěné v prostorách přístupných veřejnosti. Poplatníkem je fyzická nebo právnická osoba, která prodejní automaty provozuje. Základ daně je určen počtem prodejních automatů, jejichž počet je násoben sazbou daně určenou obcí v eurech za kalendářní rok.

Daň za nevýherní hrací automaty je specifikována v sedmé části zákona. Předmětem daně jsou nevýherní hrací automaty dále specifikovány jako elektronické přístroje na počítačové hry a mechanické přístroje, elektronické přístroje, automaty a jiné zařízení na zábavné hry.

V části osmé zákon popisuje *daň za vjezd a setrvání motorového vozidla v historické části města*, což je současně předmětem daně. Poplatníkem této daně je fyzická nebo právnická osoba, která je držitelem motorového vozidla. Základ daně je určen počtem dní vjezdu a setrvání vozidla v historické části města, přičemž počet dní je dále násoben sazbou daně určenou obcí v eurech za motorové vozidlo a každý započatý den.

Krom zákona o místních daních a místním poplatku mají na Slovensku zaveden i zákon o provozování výherních automatů, který je upraven v zákoně č. 171/2005 Z. z., o hazardných hrách. Loterie a jiné podobné hry mohou být provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem podle zákona.

Ve vyjmenovávání zákonů bychom mohli pokračovat ještě velmi dlouho, ale pro představu o daňové soustavě v obou zemích by tento výčet mohl být dostačující.

10.3 Závěrečné srovnání ostatních daní

Na závěr této kapitoly již jen stručné shrnutí a porovnání výše zmíněných daní.

Co se týče Slovenských místních daní, zdá se smysluplnější České pojetí, jež bere v potaz rozdíl mezi daní a poplatkem, kdy poplatek představuje platbu za konkrétní služby poskytované veřejným sektorem. V obou případech, jak u poplatků v Česku, tak u daní na Slovensku náleží vybraná částka obci. Ve smyslu definice je ale vybraný poplatek v Česku použit například na speciální odpadkové koše na psí výkaly, ale na Slovensku mohou být vybrané peníze použity například na osvětlení. Specifický výběr peněz pro obec pak postrádá na významu.

Daň dědická a darovací na Slovensku zanikla již v roce 2004. Daň z převodu nemovitostí tyto daně následovala v roce 2005. V Česku se o zrušení trojdaně v této době také velmi diskutovalo, ale bohužel nakonec zůstalo pouze u toho. V roce 2004 vydal pan Pavel Pudil publikaci s názvem Zdanění a efektivnost, ve které řešil jednotlivé administrativní náklady výběru daní. V případě daně dědické bylo zjištěno, že administrativní náklady dosahují výše až 203,06 % z daňového výnosu. Daň darovací na tom byla o něco lépe, ale její výše i přesto dosahovala až k 50 % z daňového výnosu. Bohužel od roku 2005 nejsou tyto údaje sledovány (*viz příloha 3 a 4*). Bylo by však moudré následovat Slovensko a administrativně náročných daní se vzdát. Je-li argumentem pro jejich zachování žádaný dohled nad subjekty o přesunu majetku, je možné toto řešit i jinými způsoby.

11. ZÁVĚR

V jednotlivých praktických kapitolách zazněl vždy jeden totožný závěr, který označoval českou daňovou soustavu za velmi složitou v porovnání s daňovou soustavou na Slovensku. Na závěr shrňme získané poznatky, ze kterých vzejdou doporučení na možné změny pro nynější daňovou soustavu.

První zpracovávanou daní byla daň z příjmů fyzických osob. Část zákona o dani z příjmů, která zahrnuje příjmy fyzických osob je velmi obsáhlá a tak první doporučení je zákon výrazně zeštíhlit. Tohoto kroku by bylo možné dosáhnout zrušením superhrubé mzdy, která je považována za zbytečně nadbytečný krok ve výpočtu. Zrušení superhrubé mzdy by bylo vhodné odstranit i za předpokladu zvýšení sazby daně z příjmů fyzických osob při zachování stejné výše odvodů. Dalším možným krokem pro zjednodušení výpočtu by bylo odstraněním některých slev a nezdanitelných částí základu daně. Nezdanitelné části, jako jsou příspěvek na penzijní či životní pojištění, byly v historii zavedeny jako podpora pro zakládání těchto pojištění. V nynější době se však člověk již nerozhoduje na základě slevy ve výši 1 800 Kč za rok, což jsou maximálně necelé dvě měsíční platby u životního pojištění a necelá jedna měsíční platba penzijního pojištění. Stejně tak zrušení možnosti nárokovat dary jako nezdanitelné části, či odborové příspěvky nebo úhrady na další vzdělávání jsou přežitkem, který se většinou nevyužívá, ale možnost jeho uplatnění dělá zákon složitějším. Vhodným opatřením by bylo zavedení uplatnění slevy na poplatníka, manželku a dítě jen v případě nižších příjmových kategorií. Možnou hranicí by mohl být například dvanáctinásobek minimální měsíční mzdy. Tedy v případě Česka, by nárok na slevu náležel při měsíční hrubé mzdě do 96 tis. Kč.

Daň z příjmů právnických osob je druhou částí zákona o dani z příjmů. I tuto část zákona by bylo vhodné patřičně upravit. Výpočet daně právnických osob je považován za nejsložitější a to především z důvodů úprav základu daně, který se navyšuje o některé položky a snižuje o položky jiné. Výkaz zisků a ztráty je v nynější době zastaralý a neodpovídá realitě. Velmi žádaným krokem by bylo zavedení nového výkazu, který by sloužil ke zjištění reálného výsledku hospodaření, ze kterého by byla vypočtena daň bez dalšího odečítání či přičítání položek. Stejně jako u daně z příjmů fyzických osob i zde jsou některé části pouze

z historického hlediska. Takovým příkladem by mohlo být osvobození od daně z příjmů u regulovaného nájemného bytů a jiných nemovitostí, ke kterému nejsou žádná logická odůvodnění. Další zbytečným a složitým bodem jsou sazby daně, které jsou u právnických osob ve zvláštních případech ve výši 19, 15 a 5 %. Jednotná daň zavedená na Slovensku se osvědčila a členit příjmy na tolik zvláštních skupin je považováno za zbytečnou přítěž.

Třetí ze zkoumaných daní byla daň z přidané hodnoty. Tato daň je harmonizována v rámci Evropské unie a návrhy na její zlepšení jsou tedy minimální. V závěru praktické kapitoly k této dani bylo zmíněno, že snižování nepřímých daní v zásadě nezávisí na státu, ale na obchodnících, zdali ceny sníží či nikoliv. Jelikož je však snížená sazba daně z přidané hodnoty nejvyšší v Evropské unii, bylo by vhodné pro oživení ekonomiky zavedení například extrasnížené sazby daně ve výši 8-10 %, a to alespoň pro potraviny a nápoje. Tento krok by mohl také přinést větší příjmy do státního rozpočtu, jelikož dle některých odborníků, bylo při posledním zvýšení této daně, již překročeno Lafferova bodu.[4]

Daň z nemovitostí i přesto, že je svým rozsahem velmi krátká, obsahuje velké množství nadbytečných a složitých informací. Za jeden z mnoha nadbytečných bodů je považováno velké množství zavedených koeficientů. Dostačující by jistě byly například tři základní koeficienty pro obce do 20 tis. obyvatel, obce nad 20 tis. obyvatel a Prahu. Problémem by se mohla jevit i výše některých sazeb, jako například 0,25 %. Takováto sazba z vypočteného jakéhokoliv základu daně je spíše směšná. Z důvodu zamezení administrativních nákladů spojených s minimální daní bylo vhodné posoudit zvýšení a to až na dvojnásobek nynějších sazeb.

U daně silniční bylo shledáno jen malé množství nedostatků. Při posledních změnách v této dani bylo zavedeno zvýšení sazby daně pro vozidla s první registrací před rokem 1989. Tento návrh se zdá velmi dobrým, ale jen v případě uplatnění v nejbližších letech. Chceme-li zamezit používání starých, neekologických a nejspíše nebezpečných vozidel na silni-

[4] Lafferova křivka, pojmenovaná po americkém ekonomovi Arthuru Lafferovi, zobrazuje závislost celkové sumy vybraných daní na míře zdanění. Lafferův bod je pak hranicí, od které se daňové výnosy snižují se zvyšující se sazbou.

cích, bylo by vhodné vložit do zákona pohyblivou položku. Tedy zvýšení sazby daně pro vozidla s dobou delší dvaceti let od první registrace.

Poslední kapitolou, ve které jsou spatřeny nedostatky v české daňové soustavě, je tzv. trojdaň. Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí byla na Slovensku zrušena. Administrativní náklady spojené s výběrem daní jsou pro stát daňovým břemenem. Cílem efektivní daňové politiky je, aby toto břemeno bylo co nejmenší. Jsou-li však náklady ve výši dvojnásobku vybraných příjmů, je vhodné uvažovat o zrušení takové daně. Tyto návrhy padaly již v roce 2005, ale nikdy se neuskutečnily. Důvodem pro ponechání těchto daní je snaha o zamezení daňových úniků. V poslední době se uvažuje o oznamovací povinnosti formou přílohy k dani z příjmů fyzických osob, jelikož daňové přiznání u této daně se odevzdává každoročně. Zrušení těchto daní a zavedení pouze oznamovací povinnosti by přineslo snížení administrativních nákladů, zjednodušení daňového systému a mnoho dalších výhod.

12. SEZNAM ZKRATEK

Hlavní zkratky

ČR = Česká republika

EU = Evropská unie

DPH = daň z přidané hodnoty

PO = právnické osoby

FO = fyzické osoby

DPPO = daň z příjmů právnických osob

DPFO = daň z příjmů fyzických osob

SP = sociální pojištění

ZP = zdravotní pojištění

JIM = jednotné inkasní místo

OR = obchodní rejstřík

VH = výsledek hospodaření

EHS = Evropské hospodářské společenství

DzN = daň z nemovitostí

TTP = trvale travní porosty

DS = daň silniční

SPZ = státní poznávací značka

OA = osobní automobil

Vedlejší zkratky

Tzv. = tak zvané

Z.z. = znění zákona

Popř. = popřípadě

Apod. = a podobně

13. SEZNAM LITERATURY

Tištěné dokumenty

GRÚŇ, Ľubomír. *Finanční právo a jeho instituty*: *a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7201-745-4.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 22. ISBN 978-80-7357-574-8.

OBERHAUSER, Ján Artur et. al. *Daňový sprievodca 2012: s komentárom*. Bratislava: Hospodárske noviny, 2012. ISBN 8588001382322.

RYLOVÁ, Zuzana, Zlatuše TUNKROVÁ, Zdeněk KRŮČEK a Ivo ŠULC. *Daňové zákony 2012: s komentářem změn*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2012, 254 s. ISBN 978-802-5137-949.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*: *s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, ISBN 978-80-7400-005-8.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Stanislav KLAZAR. *Daňový systém ČR*: *cvičebnice*. V Praze: 1. VOX, 2011, 87 s. Daně (1. VOX). ISBN 978-80-86324-99-9.

Zdanění a efektivnost. Vyd. 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, 158 s. ISBN 80-868-6107-4.

Zákony

ČR. Zákon o daních z příjmů. In:Sbírka zákonů ČR. 1992, č. 586.

ČR. Zákon o dani z přidané hodnoty. In:Sbírka zákonů ČR. 2004, č. 235.

ČR. Zákon o dani z nemovitostí. In:Sbírka zákonů ČR. 1992, č. 338.

ČR. Zákon o dani silniční. In:Sbírka zákonů ČR. 1993, č. 16.

ČR. Zákon o spotřebních daních. In:Sbírka zákonů ČR. 2003, č. 353.

SR. Zákon o dani z príjmov. In:Zbierka zákonů SR. 2003, č. 595.

SR. Zákon o dani z pridanej hodnoty. In:Zbierka zákonů SR. 2004, č. 222.

SR. Zákon o miestnych daniach a miestnom poplatku. In:Zbierka zákonů SR. 2004, č. 582.

SR. Zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja. In:Zbierka zákonů SR. 2004, č. 98.

SR. Zákon o spotrebnej dani z liehu. In:Zbierka zákonů SR. 2004, č. 105.

SR. Zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov. In:Zbierka zákonů SR. 2004, č. 106.

SR. Zákon o spotrebnej dani z alkoholických nápojov. In:Zbierka zákonů SR. 2004, č. 530.

Elektronické dokumenty

Co Slovensku přinesla daňová reforma - Finance.cz: Finance.cz 15 let [online]. 21.7.2005 [cit. 2013-03-05]. Dostupné z: http://www.finance.cz/zpravy/finance/50624-co-slovensku-prinesla-danova-reforma/

Daň z přidané hodnoty v Evropské unii | BusinessInfo.cz: Daň z přidané hodnoty v Evropské unii [online]. 10. 1. 2013 [cit. 2013-03-15]. Dostupné z: http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-pridane-hodnoty-v-evropske-unii-29141.html

Kdo vydělá na snížení DPH v restauracích? | Peníze.cz: Kdo vydělá na snížení DPH v restauracích? [online]. 12. 03. 2009 [cit. 2013-03-15]. Dostupné z: http://www.penize.cz/svetova-ekonomika/50388-kdo-vydela-na-snizeni-dph-v-restauracich

Ministerstvo financií Slovenskej republiky - Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006: Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006 [online]. 15. 07. 2005 [cit. 2013-03-05]. Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3995

Porovnání výběru pojistného a daní: projekt výzkumu č.HR 149/06. In: [online]. [cit. 2013-03-21]. Dostupné z: http://www.mpsv.cz/files/clan-ky/5418/Projekt_HR149-06.pdf

VANČUROVÁ, A. *Daňové reformy ČR*. Dostupné na WWW: <http://www.kdpcr.cz/ Data/files/pdf/vancurova.pdf>. [online]. [cit. 2011-05-06].

Víte, kam podat přiznání k dani z nemovitostí? - FinančníNoviny.cz: Víte, kam podat přiznání k dani z nemovitostí? [online]. 10.1.2013 [cit. 2013-03-15]. Dostupné z: http://www.financninoviny.cz/zpravy/vite-kam-podat-priznani-k-dani-z-nemovitosti/886999

Zákon o daních z příjmů: s vyznačením navrhovaných změn a doplnění k 1. lednu 2014. In: *Platné znění částí zákona č. 586/1992 Sb.* Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Legislativa_MF-VPR-UZ_zakon_586-1992_navrh_UZ_vcetne_zmen_20130124.pdf

14. SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 – Vývoj sazeb DPFO v ČR v letech 1993 – 2013 – podkladová data..... 100
Příloha 2 – Vývoj sazeb DPFO v SR v letech 1993 – 2013 – podkladová data..... 101
Příloha 3 – Podíl administrativních nákladů výběru daní k daňovému výnosu..... 102
Příloha 4 – Administrativní náklady výběru daní v rámci ÚFO..... 103

Příloha 1 – Vývoj sazeb DPFO v ČR v letech 1993 – 2013 – podkladová data

Rok	1. pásmo		2. pásmo		3. pásmo		4. pásmo		5. pásmo		6. pásmo	
	sazba (%)	spodní hranice (Kč)	sazba (%)	spodní hranice (Kč)	sazba (%)	spodní hranice (Kč)	sazba (%)	spodní hranice (Kč)	sazba (%)	spodní hranice (Kč)	sazba (%)	spodní hranice (Kč)
1993	15	0	20	60 000	25	120 000	32	180 000	40	540 000	47	1 080 000
1994	15	0	20	60 000	25	120 000	32	180 000	40	540 000	43	1 080 000
1995	15	0	20	60 000	25	120 000	32	180 000	40	540 000	44	1 080 000
1996	15	0	20	84 000	25	144 000	32	204 000	40	564 000		
1997	15	0	20	84 000	25	168 000	32	252 000	40	756 000		
1998	15	0	20	91 440	25	183 000	32	274 200	40	822 600		
1999	15	0	20	102 000	25	204 000	32	312 000	40	1 104 000		
2000	15	0	20	102 000	25	204 000	32	312 000				
2001-2005	15	0	20	109 200	25	218 400	32	331 200				
2006-2007	12	0	19	121 200	25	218 400	32	331 200				
2008-2013	15	0										

Zdroj: Ministerstvo financí ČR + http://www.sochor.info + vlastní práce

Příloha 2 – Vývoj sazeb DPFO v SR v letech 1993 – 2013 – podkladová data

Rok	1. pásmo		2. pásmo		3. pásmo		4. pásmo		5. pásmo		6. pásmo		7. pásmo	
	sazba (%)	spodní hranice	sazba (%)	spodní hranice	sazba (%)	spodní hranice	sazba (%)	spodní hranice	sazba (%)	spodní hranice	sazba (%)	spodní hranice	sazba (%)	spodní hranice
1993	15	0	20	60 000	25	120 000	32	180 000	40	540 000	47	1 080 000		
1994-1999	15	0	20	60 000	25	120 000	32	180 000	40	540 000	42	1 080 000		
2000-2001	12	0	20	90 000	25	150 000	30	240 000	35	396 000	40	564 000	42	1 128 000
2002-2003	10	0	20	90 000	28	180 000	35	396 000	38	564 000				
2004-2013	19	0												

Zdroj: http://www.os-echo.cz + vlastní práce

Příloha 3 – Podíl administrativních nákladů výběru daní k daňovému výnosu v ČR v letech 2001 – 2005

Daň	Organizace pověřené výběrem	Administrativní náklady/inkaso daně ze rok 2005 (%)	Administrativní náklady/inkaso daně ze rok 2004 (%)	Administrativní náklady/inkaso daně ze rok 2003 (%)	Administrativní náklady/inkaso za rok 2002 (%)	Administrativní náklady/inkaso za rok 2001 (%)
DPFO	FÚ	1,15	1,17	1,18	1,15	1,33
DPPO	FÚ	0,59	0,66	0,67	0,66	0,79
DPH	FÚ	0,78	1,65	2,29	2,21	2,26
DPH	CS					
SD	FÚ	2,11	0,97	0,65	0,64	0,69
SD	CS					
DS	FÚ	8,00	7,28	6,74	6,47	6,74
DN	FÚ	18,21	17,83	17,78	17,37	17,09
DDE	FÚ	137,57	147,67	165,83	203,06	169,87
DDA	FÚ	49,47	30,43	36,62	36,47	43,37
DPN	FÚ	6,91	5,41	5,87	6,01	7,08
Clo	CS	2,07	1,00	0,97	0,91	0,90
ZP	ZP	2,14	2,18	2,34	2,24	2,11
SP	SSZ	0,41	0,41	0,40	0,32	0,33
Celkem administrativní náklady/výnos		**1,20**	**1,30**	**1,40**	**1,38**	**1,40**

Zdroj: Ministerstvo práce a sociálních věcí a Ministerstvo financí [5]

[5] Porovnání výběru pojistného a daní: projekt výzkumu č.HR 149/06. In: [online]. [cit. 2013-03-21]. Dostupné z: http://www.mpsv.cz/files/clan-ky/5418/Projekt_HR149-06.pdf

Příloha 4 – Administrativní náklady výběru daní v rámci ÚFO

V letech 2001 až 2003 (v %)

Daň	**2001**	**2002**	**2003**
DPFO	1,33	1,15	1,18
DPPO	0,79	0,66	0,67
DPH	0,93	0,89	0,93
SD	0,42	0,38	0,32
DN	17,09	17,37	17,78
DS	6,74	6,47	6,74
DDE	169,87	**203,06**	165,83
DDA	43,37	36,47	36,62
DNP	7,08	6,01	5,87
Celkové administrativní náklady daní vybíraných ÚFO	**1,43**	**1,29**	**1,30**

Zdroj: Pudil P. a kol., Zdanění a efektivnost. Eurolex Bohemia, 2004.