

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Zhodnocení specifík zdanění vybraných tuzemských
a zahraničních příjmů fyzických osob**

Alena Jouklová

© 2017 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Alena Jouklová

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Zhodnocení specifik zdanění vybraných tuzemských a zahraničních příjmů fyzických osob

Název anglicky

Evaluation of Taxation Specifics of Selected Domestic and Foreign Incomes of Individuals

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy mezinárodního zdanění příjmů fyzických osob vyhodnotit konkrétní případy, které vystanou rezidentovi České republiky s příjmy z tuzemska a ze zahraničí, a na jejich základě doporučit správný způsob stanovení daňové povinnosti.

Metodika

Teoretická východiska diplomové práce budou zpracována prostřednictvím metod kompilace a komparace poznatků z odborné literatury, aktuálních právních předpisů a dalších relevantních zdrojů z oblasti mezinárodního zdanění příjmů se zaměřením na nejčastější druhy příjmů včetně mezinárodní výměny informací.

Na základě analýz bude provedena komparace daňového zatížení vybraných příjmů fyzických osob, a to z tuzemska a Slovenska, vyhodnoceny konkrétní případy a navržena optimální řešení s touto problematikou související.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

příjem, daň, rezident, nerezident, tuzemsko, zahraničí, smlouva, zápočet

Doporučené zdroje informací

- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení rezidence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.
- SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-677-6.
- TEPPEROVÁ, J. – RYTÍŘOVÁ, L. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků : daň z příjmů a pojištění, mezinárodní smlouvy, pravidla EU, podrobné případové studie*. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-732-4.
- VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2.
-

Předběžný termín obhajoby

2016/17 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukalová, MBA, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 7. 10. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 24. 10. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 12. 02. 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení specifík zdanění vybraných tuzemských a zahraničních příjmů fyzických osob" 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 použitých zdrojů 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 27. 3. 2017

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Gabriele Kukulové, Ph.D., MBA, vedoucí diplomové práce, za cenné informace, rady a připomínky, které mi poskytla v průběhu vzniku této diplomové práce.

Zhodnocení specifik zdanění vybraných tuzemských a zahraničních příjmů fyzických osob

Souhrn

Diplomová práce se zabývá analýzou mezinárodního zdanění příjmů fyzických osob dle daňové konstrukce v České republice a na Slovensku. V teoretické části jsou vymezeny prostřednictvím metod kompilace základní pojmy v daňové teorii, vysvětleny daňové systémy v obou státech a charakterizovány smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Druhá část práce je zaměřena na vybrané druhy příjmů u modelového poplatníka a prostřednictvím metody komparace provedeno daňové zatížení v obou státech včetně provedení zdanění celosvětových příjmů rezidenta v České republice. Na základě zjištění je doporučen správný způsob stanovení daňové povinnosti a navrženy případné změny v zákoně o daních z příjmů.

Klíčová slova: daň, nerezident, příjem, rezident, smlouva, tuzemsko, zahraničí, zápočet

Evaluation of Taxation Specifics of Selected Domestic and Foreign Incomes of Individuals

Summary

The diploma thesis deals with the analysis of international tax burden of income of the natural person according to the tax structure in the Czech Republic and the Slovak Republic. In the theoretical part, the aim is to define basic terms of the tax theory by means of methods of compilation. Furthermore, tax systems in both states and contracts for prevention of double taxation are explained. The second part of the diploma thesis deals with selected types of income of a model taxpayer and the tax burden in both countries is performed by the means of comparison method including the global income taxation of a resident of the Czech Republic. On the basis of the survey, the proper method of determining tax liability is recommended and possible changes in the law on income tax are proposed.

Keywords: tax, non-resident, income, resident, contract, the Czech Republic, foreign countries, inclusion

Obsah

1 Úvod.....	12
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika práce.....	14
3 Teoretická východiska	16
3.1 Daňový systém České republiky	16
3.1.1 Cíl správy daní	17
3.1.2 Osobní důchodové daně.....	18
3.2 Pravidlo mezinárodního zdaňování.....	18
3.2.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob	19
3.2.2 Struktura modelové smlouvy OECD	20
3.2.3 Rezident a nerezident z pohledu SZDZ	22
3.2.4 Příjmy nerezidentů ze zdrojů na území České republiky	23
3.2.5 Zdanění zahraničních příjmů	24
3.2.6 Metody zamezení dvojímu zdanění	25
3.3 Vyslání	26
3.3.1 Vyslání ze zahraničí do ČR	27
3.3.2 Vyslání z ČR do zahraničí	28
3.4 Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou.....	29
3.4.1 Daňová rezidence.....	30
3.4.2 Zdanění vybraných druhů příjmů	31
3.4.3 Další ustanovení smlouvy	33
3.5 Mezinárodní spolupráce	34
3.5.1 Výměna informací	34
3.6 Daňová povinnost fyzické osoby v České republice.....	36
3.7 Daňová povinnost fyzické osoby na Slovensku.....	44
4 Analytická část	48
4.1 Porovnání daně z příjmů v České a Slovenské republice	48
4.1.1 Porovnání daně u příjmů ze závislé činnosti	50
4.1.2 Porovnání daně z příjmů u samostatné činnosti.....	56
4.1.3 Zdanění celosvětových příjmů rezidenta v České republice	61
4.1.4 Komparace zdanění penzí.....	65
4.1.5 Komparace zdanění úroků	67
4.1.6 Komparace zdanění dividend.....	68
4.1.7 Komparace zdanění příjmů z nájmu a z prodeje nemovité věci	69

5	Výsledky a návrhy.....	71
6	Závěr.....	77
7	Seznam použitých zdrojů	80

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1	Daňová soustava v České republice (2016).....	17
Obrázek 2	Metody zamezující dvojímu zdanění.....	26

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1	Vyhláška č. 244/2015 Sb. – všeobecný vyměřovací základ.....	40
Tabulka 2	Výše minimální mzdy v České republice	41
Tabulka 3	Daňové zvýhodnění pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob.....	42
Tabulka 4	Vývoj inkasa na dani z příjmů fyzických osob (v mil. Kč)	44
Tabulka 5	Nezdanitelné části základu daně na poplatníka	45
Tabulka 6	Výše minimální mzdy na Slovensku	47
Tabulka 7	Sazby daně z příjmů fyzických osob na Slovensku.....	47
Tabulka 8	Vývoj inkasa na dani z příjmů fyzických osob (v tis. eur)	47
Tabulka 9	Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB v ČR z průměrné mzdy.....	50
Tabulka 10	Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB v ČR z minimální mzdy.....	51
Tabulka 11	Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB v ČR z max. vyměřovacího základu..	51
Tabulka 12	Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB na Slovensku z průměrné mzdy.....	52
Tabulka 13	Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB na Slovensku z minimální mzdy.....	52
Tabulka 14	Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB na Slovensku z max. vyměřovacího základu	53
Tabulka 15	Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD v ČR z průměrné mzdy.....	53
Tabulka 16	Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD v ČR z minimální mzdy	54

Tabulka 17	Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD v ČR z max. vyměřovacího základu...	54
Tabulka 18	Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD na Slovensku z průměrné mzdy	55
Tabulka 19	Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD na Slovensku z minimální mzdy	55
Tabulka 20	Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD na Slovensku z max. vyměřovacího základu	56
Tabulka 21	Výpočet daně ze samostatné činnosti u OSB v ČR se skutečnými výdaji	56
Tabulka 22	Výpočet daně ze samostatné činnosti u OSB v ČR s paušálními výdaji	57
Tabulka 23	Výpočet daně ze samostatné činnosti u OSB na Slovensku se skutečnými výdaji	57
Tabulka 24	Výpočet daně ze samostatné činnosti u OSB na Slovensku s paušálními výdaji ...	58
Tabulka 25	Výpočet daně ze samostatné činnosti u OŽMD v ČR se skutečnými výdaji	59
Tabulka 26	Výpočet daně ze samostatné činnosti u OŽMD v České republice s paušálními výdaji	59
Tabulka 27	Výpočet daně ze samostatné činnosti u OŽMD na Slovensku se skutečnými výdaji	60
Tabulka 28	Výpočet daně ze samostatné činnosti u OŽMD na Slovensku s paušálními výdaji	60
Tabulka 29	Zdanění příjmů ze závislé činnosti a samostatné činnosti rezidenta ČR metodou prostého zápočtu a vynětí	62
Tabulka 30	Zdanění příjmů ze závislé činnosti ze Slovenska rezidentem ČR metodou prostého zápočtu a vynětí	64
Tabulka 31	Zdanění závislé činnosti a penze rezidenta ČR	66
Tabulka 32	Zdanění úroků rezidenta ČR	68
Tabulka 33	Daňové zatížení u závislé činnosti s průměrnou mzdou.....	71
Tabulka 34	Daňové zatížení u závislé činnosti s minimální mzdou.....	72
Tabulka 35	Daňové zatížení u závislé činnosti s max. vyměřovacím základem	72
Tabulka 36	Průměrné daňové zatížení u samostatné činnosti	74

SEZNAM ZKRATEK

- ČR – Česká republika
- EUR – měna EURO
- Slovensko – Slovenská republika
- OECD – Organisation for Economic Cooperation and Development – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
- OSB – osoba svobodná a bezdětná
- OŽMD – osoba ženatá, s manželkou a dvěma dětmi
- Povinné pojistné – pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění
- Smlouva se Slovenskem – Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Slovenskou republikou a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku
- SZDZ – Smlouva o zamezení dvojího zdanění
- Zákon o daních z příjmů – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

1 ÚVOD

„Nic není na světě jistého, jen smrt a daně.“

Benjamin Franklin

Daňová problematika je v současné době velmi aktuální. Patří mezi velmi citlivé téma, protože ovlivňuje fungování vnitřního trhu. Fungování státu je tak výrazně závislé na úspěšném výběru daní.¹ Nelze očekávat, že ti, co daně platí nebo odvádějí, budou schopni a ochotni bezchybně, tedy ve správné výši a ve stanovený čas, veškeré daně odvádět. Daně jsou předmětem mnoha diskusí. V dnešní době lidé vnímají bohaté podnikatele, že jedním z příznaků jejich bohatství je, že neplatí řádně daně, neboť za nimi stojí daňoví poradci, kteří dokáží legálně využít díry v zákonech ke svému prospěchu v nedokonalé formulaci zákona. Toto je považováno za nemorální a ve svém důsledku to zatěžuje ostatní daňové subjekty. Vzniká tak daňový únik, proti němuž každý stát musí důsledně bojovat. Daňový subjekt se snaží co nejvíce optimalizovat svoji daňovou povinnost. Cílem zákonodárců by mělo být schvalovat zákony, které přinesou do daňového systému zjednodušení, neboť to s sebou nese snížení administrativních nákladů správce daně a náklady na straně daňových poplatníků. Daně z příjmů by mělo zrušit co nejvíce výjimek, aby zdanění bylo transparentní a jednoduché. Firemní sektor v České republice nepotřebuje zvyšování daní, ale naopak zlepšení investičního a podnikatelského prostředí. Česká republika potřebuje stabilnější zákony, zjednodušení daňových povinností, vzdělané pracovníky a zlepšení podmínek pro podnikání. V konečném důsledku to vše přispívá k ekonomickému růstu a zvýšení konkurenceschopnosti České republiky na světových trzích.

V roce 2016 se český daňový systém rozrostl o pojmy, jako je kontrolní hlášení na dani z přidané hodnoty a elektronická evidence tržeb. Tyto nové daňové projekty byly zavedeny, aby účinně bojovaly proti daňovým únikům a vedly k efektivnějšímu výběru daní.

Slovensko tvořilo s Českou republikou až do konce roku 1992 jeden stát. Při trvání tohoto společného státu vznikl zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který je v České republice platný a účinný dodnes. Na Slovensku je zákon o daních z příjmů účinný až od roku 1994, kdy již byla tato země rok samostatným státem. V současné době je Slovensko členem Evropské unie, má standardní daňový systém

¹ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*.

a řada fyzických a právnických osob z České republiky vyvíjí svou činnost právě na území tohoto státu. Jednou ze čtyř svobod občanů Evropské unie je volný pohyb pracovníků, který sebou přináší stále větší možnosti odcházet za lépe placenou prací do zahraničí. To předpokládá znalosti a orientaci v daňovém systému mezinárodního zdaňování.

V současné době je na trhu řada publikací, v nichž je možné najít a dohledat oblast řešení zdaňování zahraničních příjmů. Je nutné, aby bylo veřejností správně pochopeno, kdy nastává daňová povinnost v případech mezinárodních příjmů a nedocházelo i případně dvojímu zdanění.

Problematika zahraničních příjmů se dotýká stále více lidí, neboť v současné době neustále více osob odjíždí za prací do zahraničních jurisdikcí. A i po několika letech, co již nepracují v zahraničí a považují se za rezidenty České republiky, mohou od zahraničních států získávat rentu, například v podobě pravidelně vypláceného důchodu.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy mezinárodního zdanění příjmů fyzických osob vyhodnotit konkrétní případy, které vyvstanou rezidentovi České republiky s příjmy z tuzemska a ze zahraničí, a na jejich základě doporučit správný způsob stanovení daňové povinnosti.

2.2 Metodika práce

Teoretická východiska budou zaměřena metodou kompilace na základě odborné literatury na poznatky, co je cílem daňové správy a předmětem daňového systému v tuzemsku a na Slovensku. Navazovat budou pravidla mezinárodního zdaňování a vymezení důležitých pojmů v této oblasti. Podrobněji budou vysvětleny důvody uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění, aby byly správně pochopeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které jsou nadřazeny vnitrostátním zákonům. Dále bude třeba definovat rezidenství poplatníka z pohledu zákona o daních z příjmů a mezinárodních smluv, specifikace vybraných druhů příjmů uvedených ve Smlouvě mezi Českou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a následné principy zdanění zahraničních příjmů prostřednictvím jednotlivých metod. Protože v současné době stále více nabývá na významu mezinárodní spolupráce mezi jednotlivými zahraničními správami, budou objasněny základní formy výměn informací. Dále bude podrobněji prozkoumán daňový systém u obou států, aby mohl být proveden správný výpočet daně.

Druhá, analytická část, se bude přímo zaměřovat na rezidenta České republiky a Slovenska a vybraných druhů příjmů. Jednat se bude konkrétně o příjmy ze závislé činnosti, ze samostatné výdělečné činnosti, příjmy z penze, z úroků, z výnosů z akcií ve formě dividend a příjmy z nájmu a prodeje nemovité věci.

Podkladem bude modelový poplatník definovaný ve dvou životních situacích. V prvním případě bude svobodný a bezdětný a ve druhém vzoru bude ženatý, jehož manželka nebude mít vlastní příjmy a společně budou žít v domácnosti s dvěma nezletilými dětmi. Nejdříve budou provedeny komparace jednotlivých příjmů a jejich daňové zátěže dle daňových systémů individuálně za každý stát. Poté bude při různé kombinaci příjmů provedeno zdanění

celosvětových výnosů u rezidenta České republiky prostřednictvím metod zabraňujícím dvojímu zdanění a na základě výsledků bude pro poplatníka navrženo nejvýhodnější zdanění.

U příjmů ze závislé činnosti se bude vycházet z měsíční průměrné mzdy stanovené za 3. čtvrtletí roku 2016, která bude přepočítána na hodnotu stanovenou pro celý kalendářní rok. Dále se bude vycházet z minimální mzdy stanovené k 1. 1. 2016, která bude opět přepočítána pro celý rok. Ve třetím případě se bude vycházet z maximálního vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení určeného pro rok 2016. Maximální vyměřovací základ se odvíjí od 48násobku průměrné mzdy. U příjmů ze samostatné činnosti se bude vycházet z maximálního vyměřovacího základu určeným pro rok 2016 a tento bude zkrácen na polovinu. Příjmy obdržené poplatníkem v podobě penze ze Slovenska, úroků od finančních institucí, prodeje akcií, z pronájmu a z prodeje nemovitých věcí budou stanoveny modelově. Protože je na Slovensku oficiální měnou EURO, pro přepočet této měny bude použit jednotný kurz stanovený Pokynem GFŘ D-25, jenž je v platnosti ke dni zpracování této práce.

Na základě výsledků komparovaného daňového systému v České a Slovenské republice budou vyhodnocena jednotlivá daňová zatížení a na základě výsledků budou navržena a doporučena optimální řešení a případné změny v zákoně o daních z příjmů.

3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Daně mají stejnou historii jako stát. Jsou ovlivněny historickým vývojem, tradicemi, zvyklostmi, hospodářským rozvojem a právním řádem. Všechny složky daně je třeba posuzovat ve vzájemných souvislostech, neboť její konstrukce je velmi složitá. Česká republika se vstupem do Evropské unie v květnu 2004 zapojila do evropských integračních procesů a ekonomické globalizace. K dosažení ekonomické integrace je třeba mezi členskými státy, aby byly splněny základní svobody vnitřního trhu, a to volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu. Tím vyvstaly i otázky týkající se problematiky mezinárodního zdanění. Účetní firmy, auditoři, daňoví poradci a další specialisté se musí stále častěji zabývat způsoby zdanění zahraničních příjmů. Zdanění podléhají příjmy českých občanů a příjmy zahraničních osob, které jim plynou ze zdrojů na území České republiky.

3.1 Daňový systém České republiky

Vývoj daňové struktury je v posledních letech až turbulentní. Daňový systém v České republice je v hlavních rysech podobný systémům vyspělých, a zvláště evropským zemím. Je to souhrn všech daní, které se vybírají na určitém území. Nemáme pouze jednu daň, ale několik daní. Důvodem je, že každá jednotlivá daň má svá kladná a záporná hlediska.

„Na daňový systém jsou kladeny požadavky, které zabezpečí na daních:

- *dostatečný daňový výnos,*
- *daňovou spravedlnost a efektivnost,*
- *právní perfektnost,*
- *jednoduchost, srozumitelnost a transparentnost,*
- *pružnost daňového systému“.²*

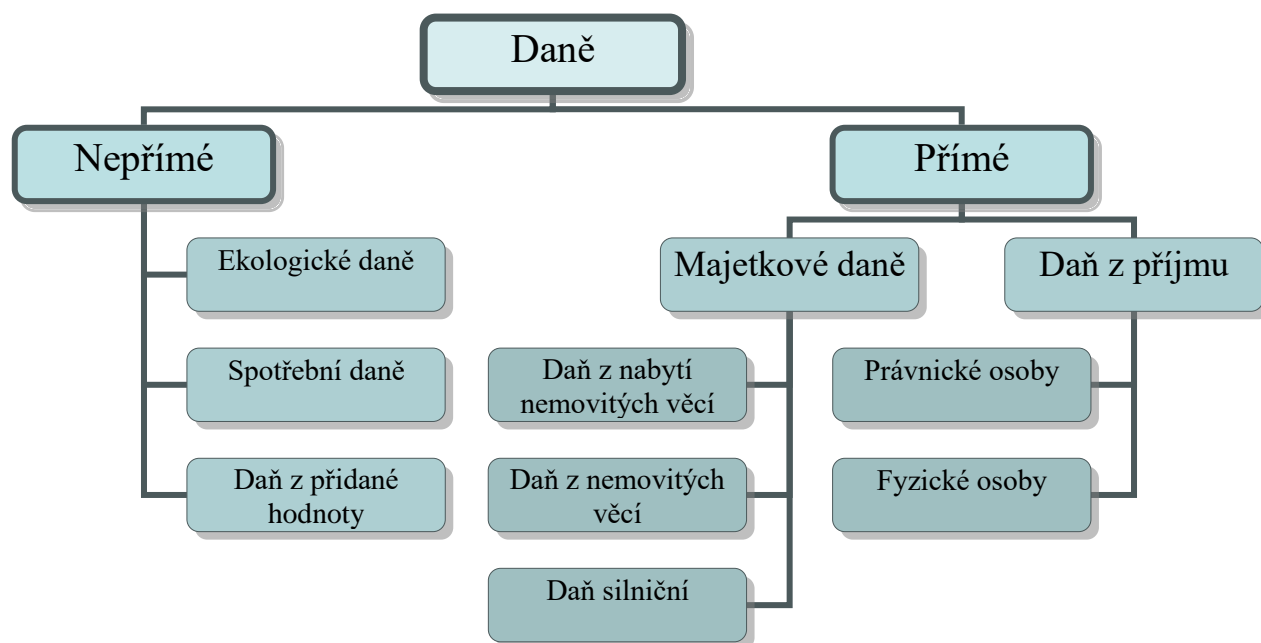
Základním principem daňového systému je zásada spravedlnosti, jež se dotýká všech daňových subjektů, kteří vykazují shodné skutečnosti pro vyměření daně.³ Je to nejdůležitější daňový problém, neboť v konečném důsledku není důležité, kdo daně odvádí finanční správě, ale komu reálně snižují disponibilní důchod.

² VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR.*

³ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění.*

Historicky daně rozdělujeme na přímé a nepřímé. Mezi přímé daně zahrnujeme daň z příjmů, které se dále dělí na fyzické osoby a právnické osoby a majetkové daně, mezi něž patří daň silniční, daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Nepřímými daněmi je daň z přidané hodnoty, spotřební daň, clo, poplatky za znečištění vzduchu či vody a poplatky za odpad. Hlavní podstatou rozdílu mezi přímými a nepřímými daněmi je ve vybírání a priznávání daně. U přímých daní je ihned v prvopočátku znám konkrétní subjekt, který musí zaplatit daň, jsou adresné. U nepřímých daní nelze předem určit tento subjekt, tam je na počátku znám pouze plátcе daně.

Obrázek 1 Daňová soustava v České republice (2016)



Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Finanční správa. *Daně a pojistné* [online].

3.1.1 Cíl správy daní

Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Úkolem finanční správy je v co největší míře minimalizovat daňové úniky. Část příjmů a majetku zůstane vždy utajena, neboť výše daňových úniků souvisí s morálkou poplatníků, kvalitou daňových zákonů a kompetencemi správců daně.⁴ Daňové úniky jsou nejčastějším diskutovaným tématem v daňovém právu a jedním z důsledků mezinárodního dvojího zdanění. V České republice se často mění daňové zákony, a to má za následek, že daňové

⁴ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*.

právo je složité a nestálé. Daňový únik se rozděluje na legální a nezákonný.⁵ Využije-li poplatník chyb nebo mezer v daňových zákonech, je hovořeno o legálních únicích. Nezákonné či nelegální úniky jsou dále děleny na úmyslné a neúmyslné.⁶ Neúmyslně daňový subjekt zkrátí daň z neznalosti zákona, nepozornosti nebo z nepochopení daňových zákonů. Úmyslné daňové úniky jsou často trestným činem. Daňové úniky jsou celosvětovým problémem a řeší je vyspělé, ale i rozvojové země. OECD⁷ (dále jen „Organisation for Economic Cooperation and Development“ nebo „Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj“) označila faktory, které narušují daňovou konkurenci v 35 zemích, označovaných za daňové ráje. K odstranění škodlivé soutěže by měla napomáhat opatření týkající se národní legislativy, smluv o zamezení dvojího zdanění a mezinárodní spolupráce.⁸

3.1.2 Osobní důchodové daně

Důchodové daně jsou nazývány v našich podmínkách jako daně z příjmů fyzických osob. Jsou považovány za nejdůležitější a za nejspravedlivější daně, zatímco daňová veřejnost je pokládá za velice nepopulární.⁹ V současnosti se neplatí daně z osobních důchodů v zemích, nazývanými též daňovými ráji. Jedná se o Uruguay, Sjednocené arabské emiráty, Saudskou Arábii, Omán, Kuvajt, Kajmanské ostrovy, Island, Bermudy, Bahrain a Bahamy. V České republice daň z příjmů fyzických osob upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tento zákon od počátku účinnosti v roce 1993 prošel četnými novelizacemi. Zákon o daních z příjmů upravuje daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a společná ustanovení týkající se obou skupin poplatníků. Sazba daně z příjmů fyzických osob do roku 2008 byla progresivní. Od tohoto roku je vymezena v jednotné výši, a to 15 %. Aktivní zisky z podnikání a ze samostatné výdělečné činnosti podléhají zdanění z titulu dosažení rezidenství na území České republiky nebo se jedná o příjmy nerezidenta získané ze zdrojů na území České republiky, jež jsou vymezeny v § 22 zákona o daních z příjmů.

3.2 Pravidlo mezinárodního zdaňování

Každý stát zpravidla všechny osoby podrobuje zdanění jejich veškerých příjmů. Tyto příjmy mohou vznikat na území jednoho daného státu nebo ve více státech. K vzniku mezinárodního

⁵ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*.

⁶ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*.

⁷ OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

⁸ NERUDOVA, D., *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*.

⁹ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*.

zdanění dochází v případě, že rezident pobírá příjmy podléhající dani z více států.¹⁰ Dochází tak k situacím, kdy příjmy podléhají zdanění v obou státech. V prvním případě z důvodu rezidenství a ve druhém případě je důvodem zdroj příjmů.

„Pokud by se mezinárodní dvojí zdanění neeliminovalo, docházelo by k nadměrnému daňovému zatížení, a tím i k nepříznivému působení na rozvoj mezinárodních ekonomických vztahů.“¹¹ Aby nedocházelo ke zdanění jednoho příjmu ve více státech, jsou uzavírány Českou republikou mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy jsou nadřazeny národním zákonům, nikoliv však Ústavě. *„Smlouvy o zamezení dvojího zdanění by principálně neměly zhoršit postavení poplatníka oproti vnitrostátní úpravě.“¹²* Do současné doby Česká republika ratifikovala 85 smluv. Od roku 2000 jsou publikovány ve Sbírce mezinárodních smluv. Úmluvy jsou uzavírány v souladu s Modelovou smlouvou OECD. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění vždy vymezují definici daňového rezidenta. Rezidenství se posuzuje podle několika kritérií. *„Kritéria pro stanovení rezidenství v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění jsou zpravidla uváděna v následujícím pořadí, přičemž nelze-li podle jednoho kritéria rozhodnout, tj. podmínky jsou splněny pro oba státy nebo naopak pro žádný ze států, postupuje se ke kritériu dalšímu:*

- *stálý byt, což může být jakýkoliv byt vlastní i pronajatý, který je osobě k dispozici pro dlouhodobé bydlení,*
- *středisko životních zájmů, které se odráží v osobních a hospodářských vztazích,*
- *místo, kde se osoba obvykle zdržuje,*
- *státní občanství,*
- *dohoda zástupců obou smluvních států.“¹³*

Stanovení daňové rezidence je předpokladem pro správné stanovení tzv. neomezené daňové povinnosti.

3.2.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

Poplatník daně je osoba, která nese daňovou povinnost. Zákon o daních z příjmů rozlišuje daňové rezidenty České republiky nebo daňové nerezidenty.

¹⁰ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění.*

¹¹ SKALICKÁ, H., *Mezinárodní daňové vztahy.*

¹² VYŠKOVSKÁ, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie).*

¹³ RYTÍŘOVÁ, L., TEPPEROVÁ, J. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků.*

Za daňového rezidenta se považuje osoba, která má na území České republiky bydliště nebo se zde zdržuje alespoň 183 kalendářních dnů v roce. Do časového testu se započítává každý den pobytu. Pojem bydliště nelze zaměňovat s trvalým pobytem. Bydlištěm se myslí místo, kde poplatník bydlí, a to v bytě vlastním nebo pronajatém. Důležitý je trvalý úmysl se zdržovat ve stálém bytě. Rezident je poplatník s neomezenou daňovou povinností. Znaky daňového nerezidenta jsou přesně opačné než u daňového rezidenta. Jedná se o poplatníka s omezenou daňovou povinností a jeho daňová povinnost se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky.

3.2.2 Struktura modelové smlouvy OECD

Členem OECD se Česká republika stala až 35 let po jejím založení, tj. v roce 1995. Hlavním cílem této organizace je zvyšování životní úrovně členských zemí, a to za předpokladu udržení finanční stability, a tím i rozvoj a zdravý růst ekonomiky. Tato organizace hraje nezastupitelnou úlohu při hledání nejlepších východisek nejenom ve fiskálních a daňových politikách.

Uzavírané smlouvy nebyly postaveny na jednotných základech, jejich struktura a principy zdanění se lišily. V roce 1956 komise OECD započala práci na návrhu prvního jednotného modelu, jenž by sjednotil smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané mezi jednotlivými členskými státy OECD. Výsledkem činnosti komise bylo vypracování „Návrhu smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku“. Rada OECD poté v roce 1963 přijala doporučení, na jehož základě měly být revidovány smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jež byly mezi zeměmi OECD již uzavřeny. Smlouvy tvoří základ pro dohody o zamezení dvojího zdanění. Je výraznou pomocí k odstraňování bariér v globální ekonomice. Tato smlouva nepředstavuje žádnou multilaterální dohodu. K výkladu smlouvy se používá Komentář k Modelové smlouvě OECD (Komentář obsahuje úplné znění Modelové smlouvy OECD). Představuje základní zdroj interpretací všech smluv uzavřených podle tohoto standardu. Komentář k vzorové smlouvě rozlišuje ekonomické a právní dvojí zdanění. K ekonomickému zdanění dochází tehdy, pokud stejný příjem zdaňují dvě odlišné osoby. Naproti tomu právní dvojí zdanění je vystihováno, kdy stejný předmět zdanění je podroben dani ve dvou nebo více daňových jurisdikcích.¹⁴ Toto právní dvojí zdanění je eliminováno určením daňového rezidenství ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“).

¹⁴ VYŠKOVSKÁ, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*.

Stát, jenž považuje osobu za svého rezidenta, mu umožní uznat zaplacenou daň ve druhém smluvním státě.

Struktura smlouvy o zamezení dvojího zdanění je vymezena takto:

Čl. 1 – osoby, jichž se smlouva týká, a to fyzické nebo právnické osoby

Čl. 2 – daně vymezené ve smlouvě, většinou daně z příjmů a majetku

Čl. 3 – definice

Čl. 4 – vymezení pojmu rezident

Čl. 5 – definice stálé provozovny

Čl. 6 – příjmy z nemovitého majetku

Čl. 7 – zisky podniků

Čl. 8 – mezinárodní doprava

Čl. 9 – sdružení podniky

Čl. 10 – dividendy

Čl. 11 – úroky

Čl. 12 – licenční poplatky

Čl. 13 – zisky ze zcizení majetku

Čl. 14 – příjmy ze zaměstnání

Čl. 15 – tantiémy

Čl. 16 – umělci a sportovci

Čl. 17 – penze

Čl. 18 – veřejné funkce

Čl. 19 – studenti

Čl. 20 – jiné příjmy

Čl. 21 – majetek

Čl. 22 – zamezení dvojího zdanění

Čl. 23 – zákaz diskriminace

Čl. 24 – řešení případů cestou dohody

Čl. 25 – výměna informací

Čl. 26 – pomoc při výběru daní

Čl. 27 – diplomaté a konzultační úředníci

Čl. 28 – územní působnost

Čl. 29 – vstup smlouvy v platnost

Čl. 30 – podmínky výpovědi smlouvy.¹⁵

Modelová smlouva je rozdělena na 7 kapitol. Rozsah působnosti a definice výrazů je obsažena v I. a II. kapitole. Zdanění příjmů a majetku je upraveno ve III. až V. kapitole. Kapitola VI. a VII. obsahuje zvláštní a závěrečná ustanovení. Modelová smlouva je zkonstruována tak, aby byla možné kdekoli jednotně definovat stejné pravidlo.¹⁶

3.2.3 Rezident a nerezident z pohledu SZDZ

Primární právo se nesmí nikdy dostat do rozporu se smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Mezinárodní smlouvy jsou nadřazeny národním zákonům s výjimkou Ústavy. Aby bylo správně určeno, kde mají být zdaňovány celosvětové příjmy konkrétního jedince, musí být na samém počátku stanoveno daňové rezidenství. Uzavřela-li Česká republika se státem, odkud přichází cizinec, smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, je třeba posuzovat status rezidenta dle č. 4 smlouvy o zamezení dvojího zdanění.¹⁷

Daňový rezident – zdaňuje v České republice příjmy ze zdrojů z České republiky, tak i ze zahraničí. Rezidenství vyjadřuje podrobení zdanění v konkrétním státě z důvodu bydliště, trvalého pobytu nebo jiného obdobného kritéria. Splní-li tuto podmínku dle vnitřního daňového zákona, nemusí být dále aplikován čl. 4 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V praxi je často aplikován chybný názor, který upřednostňuje národní zákon před smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Častou chybou bývá určení rezidenství pouze dle časového testu 183 dnů, jenž je uveden v zákoně o daních z příjmů.¹⁸ Vznikne-li situace, že fyzická osoba disponuje bytem vlastním nebo pronajatým v České republice i ve druhém smluvním státě, nastupuje zde posuzování střediska jeho životních zájmů. „Přihlíží se k rodinným a společenským vztahům, k zaměstnání, místu podnikání, k politické, kulturní a jiné činnosti, k místu, ze kterého spravuje svůj majetek nebo majetek své rodiny, kde má zřízeny bankovní účty.“¹⁹ V mnoha případech se rezidenství určí již dle střediska životního zájmu.

Daňový nerezident – oproti daňovému rezidentu zdaňuje na území České republiky pouze příjmy ze zdrojů v České republice. Do této kategorie patří osoby, které nemají bydliště na území České republiky a ani se zde obvykle nezdržují, dále ti, o nichž to stanoví

¹⁵ LANG, M., *Introduction to the law of double taxation conventions*.

¹⁶ OECD (2014). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*.

¹⁷ VYŠKOVSKÁ, M., *Cizinci a daně*.

¹⁸ SKALICKÁ, H., *Mezinárodní daňové vztahy*.

¹⁹ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*.

mezinárodní smlouva a osoby, které se zdržují na území České republiky pouze za účelem léčení nebo studia.

Změna rezidenství

V průběhu zdaňovacího období se může u osob změnit i daňové rezidenství, neboť mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanovují kritéria pro určení rezidenství, ale dále již neomezují, že by se tak nemohlo stát v průběhu zdaňovacího období. Generální finanční ředitelství vydalo pokyn, v němž upravuje změnu bydliště v průběhu zdaňovacího období a z toho vyplývající důsledky změn statusu rezidenství.²⁰

„Bydliště lze v průběhu kalendářního roku změnit z jednoho státu do druhého státu, proto může nastat situace, kdy po část zdaňovacího období je fyzická osoba daňovým rezidentem jednoho státu a v další části téhož zdaňovacího období je rezidentem druhého státu.“²¹

3.2.4 Příjmy nerezidentů ze zdrojů na území České republiky

Daňoví nerezidenti podléhají zdanění pouze u dosahovaných příjmů na území nerezidentského státu, jejichž výčet je uveden v § 22 zákona o daních z příjmů. U daňových rezidentů toto není nutno řešit, protože zdaňují své celosvětové (veškeré) příjmy. Státy si mají právo určit, které druhy příjmů budou zdaněny.²² K tomu, aby byl určen zdroj příjmů, musí být vymezeno, kde je prováděna činnost, z níž plynou příjmy, kde je umístěn majetek a kdo vyplácí příjem. Příjmy jsou rozdělovány v § 22 zákona o daních z příjmů na dvě skupiny, a to na příjmy, u nichž se nezkoumá, od koho nerezidentovi vyplývají a příjmy, které jsou placeny nerezidentovi českými daňovými rezidenty nebo plynou od stálých provozoven nerezidentů, umístěných v České republice.²³

Zdrojem příjmů, u nichž není rozhodující plátce, jsou příjmy:

- z činností stálých provozoven,
- ze závislé činnosti,
- ze služeb,
- z prodeje nemovitých věcí umístěných v České republice,
- z užívání nemovitých věcí,

²⁰ RYTÍŘOVÁ, L., TEPPEROVÁ, J. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků.*

²¹ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění.*

²² SOJKA, V., *Mezinárodní zdanění příjmů.*

²³ VYŠKOVSKÁ, M., *Cizinci a daně.*

- z nezávislé činnosti, např. lékařů, právníků, učitelů, daňových poradců,
- z činnosti veřejně vystupujících sportovců, umělců, artistů,
- z převodu podílů v obchodních společnostech.

Příjmy, které plynou od rezidentů nebo od stálých provozoven nerezidentů, jsou příjmy:

- náhrady za poskytnutí práva nebo užití software a know-how,
- náhrady za poskytnutí autorského práva,
- podíly na zisku,
- úroky a výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček,
- z užívání movité věci,
- odměny členů statutárních orgánů,
- z prodeje movitých věcí, investičních instrumentů, majetkových práv, z podílu na obchodní společnosti,
- výhry,
- výživné a důchody.

3.2.5 Zdanění zahraničních příjmů

Příjmy, které jsou předmětem daně a plynou ze zdrojů ze zahraničí, musí být zahrnuty do daňového přiznání. Tato povinnost nevzniká fyzické osobě, která má příjmy pouze ze zahraničí.²⁴ Tyto příjmy jsou vyňaty dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění ze zdanění, což upravuje § 38f zákona o daních z příjmů a všechny tyto příjmy plynou ze závislé činnosti. Toto ustanovení je upraveno v § 38g zákona o daních z příjmů. Někteří poplatníci se mohou dostat do situace, že zahraniční jurisdikce bude mít rozdílný začátek nebo délku zdaňovacího období. V těchto případech mohou poplatníci požádat o prodloužení lhůty k podání daňového tvrzení až na 10 měsíců. V případě získání potvrzení o výši zaplacené daně v České republice pro zahraniční daňovou správu, musí být také podáno daňové přiznání.²⁵ Nerezident má povinnost podat daňové přiznání v případě, že chce uplatnit nezdanitelnou část základu daně, slevu na dani dle § 35ba odst. 1 písm. b) až e) zákona o daních z příjmů nebo daňové zvýhodnění.²⁶

²⁴ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*.

²⁵ RYTÍŘOVÁ, L., TEPPEROVÁ, J. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*.

²⁶ SKALICKÁ, H., *Mezinárodní daňové vztahy*.

3.2.6 Metody zamezení dvojímu zdanění

K nejdůležitějšímu ustanovení smluv o zamezení dvojímu zdanění patří určení metody zamezení dvojímu zdanění. Metody jsou rozdělovány na dvě skupiny. Jedna z nich je založená na vynětí zahraničních příjmů ze zdanění a druhá na zápočtu zahraniční daně. Dále jsou definovány dvě formy metody vynětí, a to vynětí úplné a vynětí s výhradou progrese.²⁷ Metoda s výhradou progrese se uplatňovala pouze do konce roku 2007. Od roku 2008 se vzhledem k jednotné lineární sazbě daně z příjmů fyzických osob vyjímají úplně příjmy ze zdrojů v zahraničí. Metoda vynětí je zpravidla výhodnější než metoda zápočtu.²⁸ Metoda zápočtu daně spočívá na principu, že zaplacená daň v zahraničí je započítána na daňovou povinnost v České republice. Podle rozsahu je rozeznáván zápočet úplný a zápočet prostý. Úplný zápočet může vést k situaci, kdy ve státě rezidenta je snížena daňová povinnost i u příjmů, které nesouvisí s příjmy ze státu zdroje.²⁹ Zápočet prostý je nejčastější metodou uplatňovanou ve smlouvách uzavřených Českou republikou.³⁰ Prostý zápočet je limitován poměrnou výší daně, která připadá na celkovou daňovou povinnost v České republice a přísluší podílu zahraničnímu příjmu. Výběr metody zdanění není v kompetenci poplatníka. Vždy je metoda určena ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění.³¹ Metody o zamezení dvojímu zdanění lze aplikovat pouze u smluvních států. V případě, že se jedná o příjmy z bezsmluvního státu, lze zaplacenou daň ze zahraničí uplatnit dle platné legislativy jako daňový náklad.³²

Smlouvy uzavřené do roku 1992 obsahují v článku 23 obě metody zamezení dvojímu zdanění, a to metodu prostého zápočtu a metodu vynětí s výhradou progrese. Od roku 1993 jsou většinou sjednávány smlouvy s metodou prostého zápočtu. Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Slovenskem předpokládá v článku 22 jedinou metodu o zamezení, a to metodu prostého zápočtu.³³ Tato metoda umožňuje započítat prokazatelně zaplacenou daň ve Slovenské republice na daňovou povinnost v České republice a povolí ji snížit o částku rovnající se dani z příjmů zaplacené na Slovensku. Částka, o kterou se daň

²⁷ ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*.

²⁸ VYŠKOVSKÁ, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*.

²⁹ SOJKA, V., *Mezinárodní zdanění příjmů*.

³⁰ VYŠKOVSKÁ, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*.

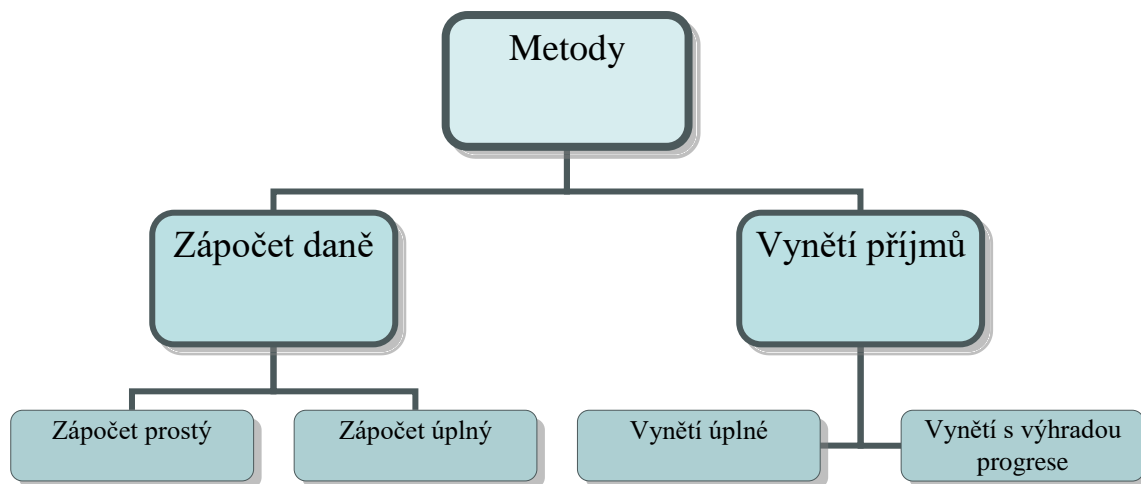
³¹ SOJKA, V., *Mezinárodní zdanění příjmů*.

³² NERUDOVÁ, D., *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*.

³³ VYŠKOVSKÁ, M., *Cizinci a daně*.

sníží, nesmí převýšit část daně z příjmů vypočtené před jejím snížením, která poměrně přísluší na příjmy, jež byly zdaněny na Slovensku.

Obrázek 2 Metody zamezující dvojímu zdanění



Vlastní zpracování, zdroj: VYŠKOVSKÁ, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*.

3.3 Vyslání

O vyslání pracovníka je hovořeno tehdy, pokud pracovník vykonává práci pro svého zaměstnavatele, se kterým má uzavřenou pracovní smlouvu v jiném státě, než má tento zaměstnavatel sídlo. Vyslání pracovníků neupravují a blíže nespecifikují SZDZ. Pro vyslání je charakteristická podřízenost vyslaného pracovníka jeho právnímu zaměstnavateli, který mu vyplácí mzdu, jeho práci řídí a dává mu pokyny pro výkon práce.³⁴ Je proto nezbytné důsledně rozlišovat mezi vysláním a pronájmem pracovní síly. Pracovní podmínky se řídí platnou legislativou, podle níž je uzavřena pracovněprávní smlouva. U pracovníků z členských států Evropské unie je posuzována i legislativa týkající se přeshraničního pohybu pracovních sil.

„Na pracovníka vyslaného z jiného členského státu EU k výkonu činnosti na území České republiky se podle této legislativy, promítnuté rovněž do českého zákoníku práce, bude vztahovat obdobně jako na pronajatého pracovníka česká právní úprava, pokud jde o:

- *maximální délku pracovní doby a minimální dobu odpočinku,*
- *minimální délku dovolené za kalendářní rok nebo její poměrnou část,*

³⁴ RYTÍŘOVÁ, L., TEPPEROVÁ, J. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*.

- *minimální mzdu, příslušnou nejnižší úroveň zaručené mzdy a příplatky za práci přesčas,*
- *bezpečnost a ochranu zdraví při práci,*
- *pracovní podmínky těhotných zaměstnankyň, zaměstnankyň, které kojí, a zaměstnankyň do konce devátého měsíce po porodu a mladistvých zaměstnanců,*
- *rovné zacházení se zaměstnanci a zaměstnankyněmi a zákaz diskriminace,*
- *pracovní podmínky při agenturním zaměstnávání. “³⁵*

3.3.1 Vyslání ze zahraničí do ČR

Daňová legislativa České republiky nspecifikuje speciální úpravu pro vysílání zaměstnanců. Ve svých předpisech pouze nastavuje povinnosti spojené s vysíláním zaměstnanců.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Českou republikou umožňují zdanění příjmů ze závislé činnosti ve státě uskutečnění zaměstnání. U daně z příjmů fyzických osob je povinností podat daňové přiznání a u daně z příjmů právnických osob je to zejména upraveno ve stálé provozovně. Pokud vznikne stálá provozovna daňovým rezidentům smluvních států, jejich příjmy ze zdrojů na území České republiky budou zdaněny prostřednictvím daňového přiznání.³⁶ Zahraniční zaměstnavatel musí posoudit možnost vzniku stálé provozovny. „*Stálou provozovnu nelze v žádném případě založit. Vzniká výhradně z důvodu splnění zákonných kritérií určité činnosti daňového nerezidenta ve státě zdroje.*“³⁷ Možnost vzniku stálé provozovny je nezbytné posoudit podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění a podle české legislativy. „*Stálá provozovna je ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění obvykle vymezena jako trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku, a zahrnuje zejména:*

- *dílnu,*
- *kancelář,*
- *místo k těžbě přírodních zdrojů,*
- *místo prodeje,*
- *místo vedení části podniku. “³⁸*

³⁵ RYTÍŘOVÁ, L., TEPPEROVÁ, J. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků.*

³⁶ SOJKA, V., *Mezinárodní zdanění příjmů.*

³⁷ SOJKA, V., *Mezinárodní zdanění příjmů.*

³⁸ RYTÍŘOVÁ, L., TEPPEROVÁ, J. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků.*

Ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění vyplývají tři definiční znaky. Lokalizace stálé provozovny, která je spojena s konkrétním místem pro podnikání daňového nerezidenta. Druhým znakem stálost provozovny, jenž je posuzována dle trvalého a dlouhodobého účelu. U služeb často dochází ke sporným případům. A posledním znakem je vyjádřen účel stálé provozovny. Komentář k modelové smlouvě k tomu uvádí: „*V rámci správně řízené podnikatelské organizace má jistě zásadní význam předpokládat, že každá část přispívá k produktivitě celku.*“³⁹

Při trvání činnosti v úseku delším než 12 měsíců vzniká stálá provozovna stavebních a montážních prací. U poskytování služeb smlouva obvykle stanoví časový test 6 měsíců v jakémkoliv období dvanácti měsíců po sobě jdoucích. Ministerstvo financí mělo snahu implementovat koncept službové stálé provozovny do smluv uzavíraných po roce 1993. V současné době, více jak polovina uzavřených smluv, vymezuje samostatný práh vzniku službové stálé provozovny.⁴⁰ Se vznikem stálé provozovny je spojena i povinnost registrace u místně příslušného finančního úřadu. Plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti se stává zahraniční zaměstnavatel při vzniku jiné než službové stálé provozovny. Za plátce je považován i nerezident, který v České republice zaměstnává pracovníky po dobu delší než 183 dnů. Fyzická osoba, jako vyslaný pracovník, má povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v případě, že mu vznikne službová stálá provozovna. Pokud zaměstnanec vykonává činnost v rámci pevné stálé provozovny, je třeba posoudit, zda se jedná o českého daňového rezidenta nebo daňového nerezidenta.

3.3.2 Vyslání z ČR do zahraničí

Vyslání z České republiky využívá stejných principů jako vyslání ze zahraničí do České republiky. Důležité je zjistit, zda existuje mezi státem, kam je zaměstnanec vyslán a Českou republikou, uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění.⁴¹ Podle toho se určuje, který stát má právo na zdanění. V případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění, podléhá zdanění odměna ze závislé činnosti nerezidenta ve státě zemi výkonu. „*Příjmy ze závislé činnosti daňového nerezidenta nebudou zdaněny v zemi výkonu činnosti pouze za současné platnosti následujících podmínek:*

- *pobyt ve státě výkonu nepřekročí 183 dní v daném období,*

³⁹ SOJKA, V., *Mezinárodní zdanění příjmů.*

⁴⁰ NERUDOVA, D., *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.*

⁴¹ RYTÍŘOVÁ, L., TEPPEROVÁ, J. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků.*

- *odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem, který není rezidentem ve státě výkonu,*
- *odměny nejdou k tíži stále provozovny ve státě výkonu činnosti.*“⁴²

Jestliže stát nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, postupuje se dle platné legislativy vstupního státu a České republiky. Je známo, že česká legislativa určuje zdanění u daňových rezidentů a nerezidentů. V případě rezidentů jsou zdaňovány celosvětové příjmy a u nerezidentů pouze příjmy na území České republiky. Je-li vyslaný zaměstnanec stále daňovým rezidentem České republiky, podléhá zdanění jeho příjmy za práci vykonanou v zahraničí stále ve státě rezidence s možností odečtu zaplacené daně z příjmů v zahraničí od celkového zdanitelného příjmu.⁴³ Příjmy českých daňových nerezidentů získaných za práci na území jiného státu nepodléhají zdanění v České republice. Příjmy z činností vykonávaných ve stále provozovně nejsou osvobozeny, zatímco příjmy ze závislé činnosti plynoucí fyzickým osobám od zaměstnavatelů, jejichž sídlo je v zahraničí a výkon činnosti nepřesáhne 183 dnů v jakémkoli období 12 po sobě jdoucích měsíců.⁴⁴ V případě, že mzda vyslaného pracovníka nejde k tíži stále provozovny v zahraničí, je povinností zaměstnavatele v sídle rezidence stále srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů.⁴⁵ Českému zaměstnavateli může vzniknout v zahraničí stálá provozovna, a to v případě vysílání pracovníků. V případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění je nutné postupovat dle platné tamní legislativy. Je-li zaměstnanec vyslán do státu, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, vznik stále provozovny vyplývá z příslušného článku smlouvy o zamezení dvojího zdanění. „*Jestliže Česká republika uzavřela s hostitelským státem pracovníka smlouvu o zamezení dvojího zdanění, může navíc vyslaný pracovník využít výjimku z povinnosti podávání daňového přiznání.*“⁴⁶ Při pobírání vyňatých příjmů ze zahraničí, ať již podle ustanovení českého zákona nebo příslušné smlouvy, není povinnost podat daňové přiznání.

3.4 Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou

Dne 26. března 2002 byla v Bratislavě podepsána Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen „Smlouva se Slovenskem“), která vstoupila v platnost

⁴² RYTÍŘOVÁ, L., TEPPEROVÁ, J. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků.*

⁴³ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 6

⁴⁴ VYŠKOVSKÁ, M., *Cizinci a daně.*

⁴⁵ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38h odst. 11

⁴⁶ RYTÍŘOVÁ, L., TEPPEROVÁ, J. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků.*

dnem 14. července 2003. Je upravena zákonem č. 100/2003 Sb., vyhlášená ve sbírce mezinárodních smluv. Tato smlouva obsahuje 28 článků. Smlouva se Slovenskem je nadřazena právu vnitrostátnímu, a to zákonu o daních z příjmů, nikoliv však Ústavě.

Článek 3 Smlouvy se Slovenskem obsahuje v odstavci 1 všeobecné definice použité v této smlouvě. „*Kromě základních definic je třeba upozornit zejména na*

- *osobu definovanou jako fyzickou osobu, společnost a všechna jiná sdružení osob;*
- *společnost definovanou jako právnickou osobu nebo jakéhokoliv nositele práv považovaného pro účely zdanění za právnickou osobu;*
- *mezinárodní dopravu definovanou jako jakoukoliv dopravu lodí, člunem nebo letadlem provozovanou podnikem, který má místo svého hlavního vedení v jednom smluvním státě.“⁴⁷*

3.4.1 Daňová rezidence

Určení rezidence neboli daňového domicilu je důležité pro správnou aplikaci smlouvy. Článek 4 byl do smlouvy zakomponován z důvodu řešení případů, kdy Česká republika, tak Slovensko, podle svých vnitrostátních předpisů považují danou osobu za rezidentní. Nejdříve je posuzováno rezidenství podle zákona o daních z příjmů. Pokud je splněno kritérium v obou státech, následují postupně další aplikovaná kritéria smlouvy.

- *„Předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt; jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů);*
- *jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů, nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;*
- *jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem;*
- *jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.“⁴⁸*

⁴⁷ VYŠKOVSKÁ, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie).*

⁴⁸ VYŠKOVSKÁ, M., *Cizinci a daně.*

Ve státě rezidence jsou podrobeny zdanění veškeré celosvětové zdanitelné příjmy. Podmínkou je doklad domicilu vydaným daňovým úřadem daňovým poplatníkům. Potvrzení o této skutečnosti je vydáváno za odpovídající zdaňovací období nebo k požadovanému datu.

Smlouva upřednostňuje rezidenství fyzických osob podle místa, kde má k dispozici stálý byt.⁴⁹ Nerozhoduje forma vlastnictví, může se jednat o byt vlastní, ale i pronajatý. Důležitý je úmysl zdržovat se v něm trvale. „Slovenský zákon o daních z příjmů stálý byt nedefinuje, protože definice daňové rezidence vychází z trvalého pobytu.“⁵⁰

Pokud má fyzická osoba stálý byt v obou státech, přiznává se rezidenství tomu státu, ke kterému má bližší osobní a hospodářské vztahy. Vždy je třeba důkladně zhodnotit konkrétní okolnosti a skutečnosti. Nelze říci, že převažuje důležitost osobních vztahů nad hospodářskými. Rozhodující je centrum životních zájmů fyzické osoby. Při určování se bere v úvahu rodina, majetek, práce, investice, společenský a politický život, bankovní účty. Všechny skutečnosti je třeba prokázat a musí být posuzovány ve vzájemné vazbě. „V případě, že dosavadní pravidla nevedou k určení rezidence, odkazuje smlouva na další pomocná kritéria, a to nejprve na obvyklý pobyt a potom na státní příslušnost.“⁵¹

3.4.2 Zdanění vybraných druhů příjmů

Dividendy

Příjmy z investovaného kapitálu upravuje čl. 10 smlouvy. Dividendy jsou příjmy plynoucí z akcií nebo z jiných práv s podílem na zisku. Neomezené právo na zdanění má stát rezidence. A právo na zdanění dividend má i stát zdroje, jehož je společnost daňovým rezidentem, která vyplácí rezidentu druhého smluvního státu.⁵² Sazba daně je však omezena. Odvíjí se od majetkového podílu na společnosti, která dividendu vyplácí. Pokud je skutečný vlastník dividend rezidentem druhého smluvního státu, daň nepřesáhne:

„a) 5 procent hrubé částky dividend, jestliže skutečným vlastníkem je společnost (jiná než osobní obchodní společnost), která přímo vlastní nejméně 10 procent kapitálu společnosti vyplácející dividendy;

b) 15 procent hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.“ (Smlouva se Slovenskem)

⁴⁹ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*.

⁵⁰ VYŠKOVSKÁ, M., *Cizinci a daně*.

⁵¹ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*.

⁵² RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*.

Úroky

Článek 11 smlouvy přiznává právo na zdanění příjmů z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných nebo nezajištěných zástavním právem na nemovité věci, a zvláště příjmů z cenných papírů, obligací, dluhopisů, úroků z půjček a úvěrů, státu, kde má skutečný vlastník úroků rezidenci. Ve státě zdroje jsou úroky osvobozeny. Toto osvobození se nevztahuje na vlastníka úroků, který má rezidenství v jednom smluvním státě, ale vykonává činnost prostřednictvím stálé provozovny ve druhém smluvním státě. Potom tyto úroky jsou příjmem stálé provozovny.⁵³

Příjmy ze zaměstnání

Příjmy plynoucí z titulu zaměstnání upravuje článek 14 smlouvy. Příjem podléhá zdanění ve státě, ve kterém je práce skutečně prováděna. Podmínkou je, aby platy, mzdy nebo jiné podobné odměny plynuly z výkonu zaměstnání v tomto státě.⁵⁴ V odstavci 1 článku 14 smlouvy je uvedeno, že pokud je zaměstnávání vykonáváno v tomto druhém státě, odměny mohou být zdaněny. Slovo „mohou být“ vyjadřuje obrat „musí být“. Při splnění současně třech podmínek může být příjem ze zaměstnání ve státě, kde je činnost vykonávána, osvobozena od zdanění. První podmínkou je, že zaměstnanec nesmí v České republice pobývat déle než 183 dnů v libovolném období dvanácti měsíců, které začíná nebo končí v daném roce. Pro výpočet 183 dnů je používána metoda „*dnů fyzické přítomnosti*“.⁵⁵ Při aplikaci této metody je fyzická osoba povinna evidovat a dokumentovat dny strávené ve státě výkonu činnosti. Druhou podmínkou dle smlouvy: „*odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem druhého státu,*“ a třetí podmínka dle smlouvy: „*odměny nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel v druhém státě.*“⁵⁶

Umělci a sportovci

Článek 16 upravuje zdanění osob, které vykonávají uměleckou nebo sportovní činnost ve druhém smluvním státě, a to formou zaměstnání nebo podnikatelské činnosti. Do kategorie sportovců a umělců jsou nejčastěji zahrnováni varietní umělci, dirigenti, hudebníci, divadelní

⁵³ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*.

⁵⁴ OECD (2014). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*

⁵⁵ OECD (2014). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*

⁵⁶ Česko. Ministerstvo financí ČR. *Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku č. 100/2003 Sb. m. s. [online], čl. 14*

a filmoví herci, ze skupiny sportovců zejména fotbalisti, hráči golfu, cyklisti, atleti.⁵⁷ Smlouva odstavce 1 se vztahuje na příjmy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě. Jedná se o příjmy, které plynou přímo nebo nepřímo jednotlivým sportovcům a umělcům.⁵⁸ Dle smlouvy příjmy mohou být zdaněny v tomto druhém státě. Je známo, že slovo „mohou být“ ve smlouvě vyjadřuje formulaci „budou“.

Penze

Penze a podobné příjmy, mezi něž patří i vdovské a sirotčí penze, dále renty z dřívějšího zaměstnání, nepodléhají zdanění ve státě jejich zdroje, ale dle článku 17 smlouvy podléhají zdanění pouze ve státě rezidence příjemce. *„Penze důchodce – rezidenta Slovenska, který pracoval v České republice (nepracoval ve státních službách) a jemuž vznikl nárok na penzi podle zákona o důchodovém pojištění (zákon č. 155/1995 Sb.), nebude v České republice podléhat zdanění bez ohledu na její výši.“*⁵⁹

3.4.3 Další ustanovení smlouvy

Vyloučení dvojího zdanění

Článek 22 smlouvy určuje metodu vyloučení dvojího zdanění. Jako jedinou předpokládá metodu prostého zápočtu. Při této technice povolí stát, jehož je daná osoba rezidentem, odečíst od daně z příjmu nebo z majetku částku, která se rovná dani zaplacené ve druhém smluvním státě. Částka, o kterou se daň sníží, nepřesáhne část daně z příjmů vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy, jež byly zdaněny na Slovensku.⁶⁰ Tento článek lze aplikovat pouze na příjmy, které v souladu s touto smlouvou „mohou být zdaněny“ ve druhém smluvním státě.

Výměna informací

Výměna informací mezi Českou republikou a Slovenskem není omezena jen na oznámení týkající se daní, jež jsou tématem této smlouvy. Příslušné daňové úřady si mohou vyměňovat informace v souladu s článkem 25 smlouvy, a to na informace, které jsou nutné pro korektní aplikaci této smlouvy. Smluvní stát nemá povinnost poskytnout informace druhému

⁵⁷ VYŠKOVSKÁ, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*.

⁵⁸ OECD (2014). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*.

⁵⁹ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*.

⁶⁰ VYŠKOVSKÁ, M., *Cizinci a daně*.

smluvnímu státu, pokud žádající stát tyto údaje může získat ze své úřední evidence.⁶¹ Nemůže tak využívat výhod obsáhlejšího informačního systému druhého smluvního státu.

3.5 Mezinárodní spolupráce

Při správě daní je jedním z efektivních nástrojů boje proti daňovým únikům a mezinárodnímu vyhýbání se daní mezinárodní spolupráce. Výměna informací přispívá k vypátrání velkého počtu informací o daňových subjektech, které by daňová správa sama nebyla schopna zjistit bez zahraniční pomoci.

Mezinárodní spolupráce je upravena zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů ve znění zákonného opatření č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“), jehož účinnost nastala dne 21. 6. 2013 (Metodická pomůcka GŘ – Mezinárodní spolupráce při správě přímých daní, 2013). S účinností od 1. 1. 2013 musela být do českého právního řádu implementována Směrnice Rady 2011/16/EU. Tato směrnice stanovuje potřebné postupy pro lepší spolupráci mezi daňovými správami v Evropské unii.⁶² „Od 1. 1. 2015 si všechny členské státy budou automaticky vyměňovat informace týkající se příjmů ze závislé činnosti, manažerských odměn, penzí a od roku 2017 dividend, kapitálových zisků, tantiém.“⁶³ Mezinárodní spolupráce upravená zákonem o mezinárodní spolupráci se vztahuje na daně z příjmů fyzických a právnických osob, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, silniční daň a peněžita plnění obdobného charakteru. Příslušným orgánem k poskytování mezinárodní spolupráce je stanoveno Ministerstvo financí. Působnost ústředního kontaktního orgánu provádí Generální finanční ředitelství.

3.5.1 Výměna informací

Za účelem mezinárodní výměny informací se využívá smluv o zamezení dvojího zdanění. Článek 25, 26 nebo 27 smlouvy obsahuje ustanovení o výměně informací. V novějších smlouvách již nejsou omezeny daně, na něž se dohoda vztahuje. V těchto případech se lze dotazovat i například na daň z přidané hodnoty.

⁶¹ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*.

⁶² European Commission. *Taxation and customs union* [online].

⁶³ ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*.

V souladu se směrnicí definuje zákon o mezinárodní spolupráci tři základní formy výměny informací, které se dělí:

- na dožádání,
- automatická (pravidelná),
- spontánní (poskytnutí informací z vlastního podnětu).⁶⁴

Finanční správa využívá všechny tři typy výměny informací. Nad rámec ještě sjednává tzv. Memoranda o porozumění, v nichž jsou vymezeny podmínky provádění výměny informací.⁶⁵

Výměna informací na žádost

Požadovat součinnost zahraničního správce daně je možné na základě příslušných ustanovení mezinárodních smluv, jimiž je Česká republika vázána a v rámci Evropské unie také na základě směrnice 2011/16/EU. Žádat o výměnu informací je umožněno také na podkladě dohod o výměně informací a na podkladě Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (nazývaná jako tzv. Štrasburská úmluva). Žádosti o informace do nesmluvních států zasílat nelze.

Automatická výměna informací

Cílem smluvních států při automatické výměně informací je jednak efektivnost tohoto druhu výměny, neboť se jedná o dávkové zasílání dat o daňových subjektech z jednotlivých států a jednak psychologické působení na daňové subjekty spočívající v tom, že si subjekty uvědomí vysokou pravděpodobnost, že stát jejich rezidence obdrží údaje o jejich příjmech a majetku v zahraničí. Tuto výměnu upravuje také Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. 6. 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, která byla do českého právního řádu implementována § 38fa zákona o daních z příjmů. Cílem automatické výměny informací vyplývající z těchto ustanovení je efektivní zdanění příjmů úrokového charakteru ve státě rezidence skutečného příjemce těchto příjmů. Od roku 2015 se stala další formou automatické výměny informací poskytované na základě mezinárodní smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými „Dohoda FATCA“.⁶⁶

⁶⁴ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*.

⁶⁵ NERUDOVA, D., *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*.

⁶⁶ Česko. Finanční správa. *FATCA – úvodní informace* [online].

Spontánní výměna informací

Tato výměna informací se týká skutečností zjištěných při daňovém šetření či kontrole jednoho státu, které by mohly být relevantní a využitelné pro druhý smluvní stát. Prvně zmíněný stát tyto zjištěné informace zašle druhému státu bez jeho předchozí žádosti. Poskytování těchto informací je žádoucí, neboť vytváří příznivou atmosféru mezi smluvními státy a je předpokladem recipročního chování.⁶⁷

3.6 Daňová povinnost fyzické osoby v České republice

V této kapitole bude řešena daňová povinnost fyzické osoby, jejíž příjmy (peněžní i nepeněžní), podléhají zdanění ve zdaňovacím období kalendářního roku 2016. Předmět daně z příjmů fyzických osob upravuje zákon o daních z příjmů.

Příjmy jsou děleny:

- *příjmy ze závislé činnosti (§ 6),*
- *příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),*
- *příjmy z kapitálového majetku (§ 8),*
- *příjmy z nájmu (§ 9),*
- *ostatní příjmy (§10).*⁶⁸

Zákon o daních z příjmů upravuje i příjmy, které jsou osvobozené od daně. Do tohoto osvobození náleží například příjem z prodeje rodinného domu, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně dva roky bezprostředně před prodejem, příjem z prodeje nemovitých věcí, přesáhne-li jejich vlastnictví dobu pěti let a dále i příjmy z pravidelně vyplácených důchodů a penzí, kdy součet příjmů ze závislé činnosti a dílčích základů ze samostatné činnosti a z nájmu nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč.⁶⁹ Neboť předmětem této práce nejsou příjmy osvobozené, není třeba se jim dále věnovat.

Příjmy ze závislé činnosti § 6

Jedná se o plnění ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního nebo obdobného poměru, kdy poplatník, označovaný jako zaměstnanec, je povinen dbát příkazů plátce, nazývaným zaměstnavatel. Toto plnění je nazýváno hrubým příjmem. K získání dílčího základu daně je zapotřebí příjmy zvýšit o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku

⁶⁷ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění.*

⁶⁸ PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů.*

⁶⁹ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 4

zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění (dále jen „povinné pojistné“), které odpovídá ročně 34 %.⁷⁰ Toto navýšení, které je povinen odvést zaměstnavatel, upravuje zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Výpočtu se dosáhne vynásobením hrubého příjmu a koeficientu 1,34. Povinné pojistné se zaokrouhluje na celé koruny nahoru. Takto upravená hrubá mzda se nazývá jako „superhrubá“. Povinností zaměstnance je prokázat plátcům daně skutečnosti rozhodující pro poskytnutí měsíční slevy. Zaměstnavatel je povinen vést mzdové listy a rekapitulaci o sražených zálohách a dani.⁷¹ Je povinen provést odvody v termínech stanovené zákonem. Zaměstnanec nemá možnost si u příjmů ze závislé činnosti optimalizovat svoji daňovou povinnost.

Příjmy ze samostatné činnosti § 7

Pod tyto příjmy jsou zahrnovány příjmy ze zemědělské a lesní výroby, ze živnostenského podnikání, příjmy z jiného podnikání, ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění a podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti. Dílčím základem daně jsou příjmy snížené o prokazatelně vynaložené výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení. Pokud poplatník neuplatní skutečné výdaje, je možno využít výdaje paušální.

Přehled sazeb dle zákona o daních z příjmů:

“a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč,

b) 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč,

c) 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč,

d) 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odst. 6; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč.”⁷²

⁷⁰ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 6

⁷¹ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38j

⁷² PELC, V., PELECH, P. *Daně z příjmů.*

Příjmy z kapitálového majetku § 8

Za příjem z kapitálového majetku se považuje podíl na zisku z obchodní korporace, úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů nebo zápůjček, dále úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů a další příjmy vyjmenované v zákoně. Při stanovení dílčího základu daně je třeba postupovat dle zákona.⁷³

Příjmy z nájmu § 9

Dílčím základem daně jsou příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů a příjmy z nájmu movitých věcí snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Pokud neuplatní poplatník takové výdaje, může uplatnit výdaje ve výši 30 %, nejvýše však do částky 600 000 Kč.⁷⁴

Ostatní příjmy § 10

Dílčím základem daně je u ostatních příjmů, které jsou zejména příjmy příležitostné a nahodilé a příjmy typu vodního, zemědělského a lesnického, pokud je neprovozuje podnikatel, příjmy snížené o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení. U příjmů z farmářství a z lesnické a vodní činnosti mohou být uplatněny výdaje ve výši 80 % z příjmů, maximálně lze uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč.⁷⁵

Poplatník, kterému plynou souběžně dva a více příjmů ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku, z nájmu a z ostatních příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně. U příjmů ze samostatné činnosti a z nájmu může poplatníkovi vzniknout ztráta, pokud příjmy přesáhnou výdaje. Vzniklou ztrátu nelze kompenzovat s dílčím základem daně ze závislé činnosti.

Nezdanitelné části základu daně

Mezi nezdanitelné části zahrnujeme hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým a fyzickým osobám, pokud účel splňuje vyjmenované případy stanovené zákonem. Úhrnná hodnota bezúplatného plnění musí přesáhnout 2 % ze základu daně ve zdaňovacím období anebo činit alespoň 1 000 Kč. Nejvýše lze odečíst 15 % ze základu daně. Hodnota odběru krve se oceňuje částkou 2 000 Kč

⁷³ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 8

⁷⁴ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 9

⁷⁵ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 10

a odběr orgánu od žijícího dárce částkou 20 000 Kč. Příjemcem bezúplatného plnění může být právnická i fyzická osoba se sídlem nebo bydlištěm v České republice nebo v ostatním členském státě Evropské unie a v Norsku, Islandu a Lichtenštejnsku, pokud příjemce plnění splňuje podmínky stanovené zákonem.⁷⁶

Další odečet od základu daně je odečet úroků z úvěru ze stavebního a hypotečního úvěru, použitými na financování bytových potřeb. Co se rozumí pod pojmem bytová potřeba, nalezneme v § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Celková úhrnná částka úroků, o které se snižuje základ daně, nesmí překročit 300 000 Kč za jeden rok nebo při placení po část roku, nesmí uplatňovaná částka překročit jednu dvanáctinu za každý měsíc placení, tj. 25 000 Kč za měsíc.⁷⁷

Od základu daně lze také odečíst příspěvek v maximální výši 12 000 Kč, který fyzická osoba zaplatí na

- penzijní připojištění podle smlouvy o penzijním připojištění s příspěvkem od státu (příspěvky je nutno snížit o 12 000 Kč),
- penzijní pojištění podle smlouvy o penzijním pojištění uzavřené mezi fyzickou osobou a orgánem penzijního pojištění. Nejvýše lze odečíst 12 000 Kč, a to za splnění podmínek, že výplata plnění je sjednána až po pěti letech a zároveň dosaženo věku 60 let,
- doplňkové penzijní spoření podle smlouvy o doplňkovém penzijním spoření (součet příspěvků se snižuje o částku 12 000 Kč).⁷⁸

Další částka, kterou lze odečíst od základu daně, je soukromé životní pojištění. Může se jednat o životní pojištění uzavřené i s pojišťovnou usazenou v ostatním členském státě Evropské unie a v Norsku, Islandu a Lichtenštejnsku za předpokladu, že je v pojistné smlouvě sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících od uzavření smlouvy a současně nejdříve v kalendářním roce, kdy poplatník dosáhne věku 60 let. Maximální částka, kterou lze odečíst i v případě více smluv, činí 12 000 Kč za zdaňovací období.⁷⁹

K nezdanitelným částkám dále patří zaplacené členské příspěvky členem odborové organizace a úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. Odborové příspěvky lze odečíst

⁷⁶ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 15

⁷⁷ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 15

⁷⁸ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 15

⁷⁹ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 15

maximálně do výše 3 000 Kč a za další vzdělávání lze odečíst nejvýše 10 000 Kč za zdaňovací období.⁸⁰

Odčitatelné položky

Od základu daně lze odečíst odčitatelné položky, které upravuje § 34 zákona o daních z příjmů. Jedná se o odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání. Další položkou odčitatelnou od základu daně je daňová ztráta, kterou lze odečíst celou nebo postupně po dobu pěti následujících období, kdy byla vyměřena.⁸¹

Solidární zvýšení daně

Po výpočtu daně dle § 16 zákona o daních z příjmů následuje test, zda příjem podléhá ještě solidárnímu zvýšení daně. Ten odpovídá 7 % kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně ze závislé činnosti a dílčího základu daně ze samostatné činnosti v daném zdaňovacím období a 48násobkem průměrné mzdy určené zákonem upravujícím pojistné na sociální zabezpečení.⁸² V roce 2016 činila průměrná mzda částku 27 006 Kč, tudíž 48násobek průměrné mzdy dosahoval 1 296 288 Kč (27 006 x 48).

Tabulka 1 Vyhláška č. 244/2015 Sb. – všeobecný vyměřovací základ

Položka	Rok 2015	Rok 2016
Všeobecný vyměřovací základ	25 903 Kč	26 357 Kč
Přepočítací koeficient pro účely důchodového zabezpečení	1,0273	1,0246
Průměrná mzda	26 611 Kč (25 903 x 1,0273)	27 006 Kč (26 357 x 1,0246)
Maximální vyměřovací základ – pro pojistné na sociální zabezpečení 48násobek průměrné mzdy limit pro solidární zvýšení daně	1 277 328 Kč (48 x 26 611)	1 296 288 Kč (48 x 27 006)

Vlastní zpracování, zdroj: MPSV. Vyhláška č. 244 ze dne 24. září 2015; Průměrná mzda. *Údaje o průměrné mzdě pro rok 2017* [online].

Slevy na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob

Významnou roli hrají slevy na dani a daňové zvýhodnění na vyživované děti. Slevy na dani jsou upraveny v zákoně o daních z příjmů. Nejvýznamnější slevy jsou uspořádány v § 35ba výše uvedeného zákona. Základní slevou na dani je sleva na poplatníka. Ta činí po celý kalendářní rok částku ve výši 24 840 Kč. Další sleva na dani je sleva na manžela/manželku

⁸⁰ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 15

⁸¹ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 34

⁸² Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 16a

žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, pokud jeho/její vlastní příjem nepřesáhl v kalendářním roce částku 68 000 Kč. Částka ve výši 24 840 Kč se zvyšuje dvojnásobně, pokud je držitel/držitelka průkazu ZTP/P. Dalším odpočtem je sleva na invalidní postižení při prvním nebo druhém stupni. Výše slevy na dani je 2 520 Kč. Invalidita třetího stupně je ohodnocena částkou 5 040 Kč. Je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P, sleva činí 16 140 Kč. Sleva na studenta, který se soustavně připravuje na budoucí povolání, a to až do 26 let věku nebo v doktorském studijním programu do 28 let věku, činí 4 020 Kč. Předposlední slevou, která se dostala do zákona o daních z příjmů od zdaňovacího období roku 2014, je sleva za umístění dítěte do předškolního zařízení. Podmínkou je, že vyživované dítě poplatníka s ním žije ve společně hospodařící domácnosti. Sleva lze uplatnit maximálně do výše minimální mzdy. Pro rok 2016 se jedná o částku 9 900 Kč. Posledním nováčkem slev, které nabyl v platnosti od zdaňovacího období roku 2016, je sleva na evidenci tržeb ve výši 5 000 Kč. Nejvýše možná částka uplatněná ve zdaňovacím období, kdy poplatník poprvé přihlásil tržbu, je plusový rozdíl mezi 15 % dílčího základu daně ze samostatné činnosti a základní slevy na poplatníka.⁸³ Slevy lze odečítat jen do výše vypočtené daně. Základní sleva na poplatníka se nijak nekrátí. Ostatní slevy se snižují o jednu dvanáctinu v měsících, kdy rozhodná okolnost nebyla splněna na počátku kalendářního měsíce. Daňový rezident může uplatnit základní slevu na poplatníka a slevu na studenta. Daňový rezident členského státu Evropské unie, Norska nebo Islandu může snížit daň o ostatní slevy, pokud úhrn jeho příjmů na území České republiky činí nejméně 90 % všech jeho příjmů. Výši příjmů ze zdrojů v zahraničí prokazuje poplatník potvrzením zahraničního správce daně.⁸⁴

Tabulka 2 Výše minimální mzdy v České republice

Položka	Rok 2014	Rok 2015	Rok 2016
Výše minimální mzdy (v Kč)	8 500	9 200	9 900

Vlastní zpracování, zdroj: MPSV. *Přehled o vývoji částek minimální mzdy* [online].

Vláda schválila nařízení č. 233/2015, kterým se od 1. 1. 2016 zvýšila minimální měsíční mzda o 700 Kč. Základní sazba minimální mzdy v roce 2016 pro stanovenou týdenní pracovní dobu 40 hodin činí 9 900 Kč za měsíc nebo 58,70 Kč za hodinu.

⁸³ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 35ba odst. 1

⁸⁴ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 35ba odst. 2

Další slevy na dani jsou upraveny v § 35 zákona o daních z příjmů, přičemž zde je rozhodný průměrný počet zaměstnanců vykazující zdravotní postižení nebo těžké zdravotní postižení. § 35a a § 35b upravuje slevy na dani při poskytnutí investiční pobídky podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách).

Daňové zvýhodnění

Na dítě, které žije s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti v členském státě Evropské unie případně v Norsku, Islandu a Lichtenštejnsku, má právo poplatník uplatňovat daňové zvýhodnění. Toto lze poskytnout ve výši jedné dvanáctiny za každý kalendářní měsíc, na jehož začátku byly splněny podmínky pro jeho uplatnění. Za vyživované dítě se považuje dítě vlastní, osvojené, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dále také dítě druhého z manželů, pokud je nezletilým dítětem nebo zletilým dítětem až do dovršení věku 26 let a soustavně se připravuje na budoucí povolání nebo se nemůže připravovat na budoucí povolání z důvodu úrazu a nemoci nebo mu zdravotní stav nedovoluje provozovat činnost za účelem výdělků. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou slevy na dani nebo formou daňového bonusu. Je-li nárok vyšší než daňová povinnost poplatníka, je vzniklý rozdíl daňovým bonusem. Daňový bonus musí činit minimálně 100 Kč a maximálně však do výše 60 300 Kč. Daňový bonus může uplatnit fyzická osoba, která měla příjmy ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku nebo z nájmu ve výši šestinásobku minimální mzdy. Do příjmů nelze zahrnovat příjmy vyňaté ze zdanění, osvobozené nebo příjmy, u nichž je daň vybírána srážkou.⁸⁵ Pro rok 2016 činí šestinásobek minimální mzdy 59 400 Kč. V roce 2015 tato částka dosahovala výše 55 200 Kč.⁸⁶ Novelou zákona o daních z příjmů, zákonem č. 125/2016 Sb., bylo zvýšeno daňové zvýhodnění pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob, a to s účinností od 1. 5. 2016.

Tabulka 3 Daňové zvýhodnění pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob

Ve výši	Roční sazba (Kč) r. 2015	Měsíční sazba (Kč) r. 2015	Roční sazba (Kč) r. 2016	Měsíční sazba (Kč) r. 2016
Na jedno dítě	13 404	1 117	13 404	1 117
Na druhé dítě	15 804	1 317	17 004	1 417
Na třetí a každé další dítě	17 004	1 417	20 604	1 717

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁸⁵ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 35c

⁸⁶ Česko. MPSV. *Přehled o vývoji částek minimální mzdy* [online].

Za předpokladu, že poplatník uplatňoval daňové zvýhodnění u plátce daně ze závislé činnosti, zvýšení daňového zvýhodnění se poprvé použilo při zúčtování mzdy za květen roku 2016. Zbývající část nároku na daňové zvýhodnění (leden až duben roku 2016) může poplatník uplatnit v rámci ročního zúčtování za zdaňovací období kalendářního roku 2016, popřípadě v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2016, které se podává v termínu do 3. 4. 2017.⁸⁷

Poplatník nemůže uplatnit slevu na manžela/manželku a uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované dítě v případě, že uplatnil tzv. paušální výdaje ze samostatné činnosti a z nájmu a součet těchto dílčích základů daně činí více než 50 % celkového základu daně.⁸⁸

Pro fyzické osoby mající pouze příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území České republiky je pro zdaňovací období kalendářního roku 2016 určen nový formulář přiznání k dani z příjmů fyzických osob (Tiskopis 25 5405/D MFin 5405/D – vzor č. 1). Součástí tohoto formuláře je i žádost na vrácení přeplatku. Na tomto novém tiskopise nemůže daňové přiznání podat poplatník, pokud má příjmy z podnikání, nájmu, kapitálové příjmy nebo ostatní příjmy. Dále také poplatník s příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tito poplatníci podávají na Tiskopisu 25 5405 MFin 5405 vzor č. 23, Příloha č. 1 - 25 5405/P1 MFin 5405/P1 - vzor č. 12, Příloha č. 2 - 25 5405/P2 MFin 5405/P2 - vzor č. 12, Příloha č. 3 - 25 5405/P3 MFin 5405/P3 - vzor č. 12.⁸⁹ Povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob má poplatník, který vykázal daňovou ztrátu anebo přesáhl roční příjmy podléhající dani ve výši 15 000 Kč. V případě, že má příjmy ze závislé činnosti pouze od jednoho nebo postupně od více plátců daně, není povinen podat přiznání k dani z příjmů. Podmínkou ke splnění je podepsání prohlášení k dani podle § 38k zákona o daních z příjmů a dosažené příjmy dle §§ 7 až 10 nesmí být vyšší než 6 000 Kč. Rovněž poplatník nemá povinnost podat přiznání k dani z příjmů, kterému plynou pouze příjmy ze závislé činnosti ze zahraničí a jsou dle § 38f vyjmuty ze zdanění.⁹⁰

⁸⁷ Česko. Finanční správa. *Daně a pojistné* [online].

⁸⁸ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 35ca

⁸⁹ Generální finanční ředitelství. *Daňový portál* [online].

⁹⁰ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38g

Tabulka 4 Vývoj inkasa na dani z příjmů fyzických osob (v mil. Kč)

Daň z příjmů fyzických osob						
	Ze závislé činnosti			Podávající příznání		
Rok	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Daňové inkaso	126 134	130 867	136 125	2 680	1 128	2 498
Výtěžnost (%)	102,9	96,8	100,5	227,1	-	181,6

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Finanční správa. *Výroční zpráva Finanční správy 2015* [online].

Pro daňovou veřejnost je po skončení roku poskytována ucelená zpráva o činnosti finanční správy. Dle výroční zprávy Finanční správy České republiky došlo v roce 2015 k nejvyšší úrovni meziročního růstu inkasa daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti z důvodu zvýšení mezd, zvýšení míry zaměstnanosti a ekonomického růstu. Inkaso v roce 2015 u daně z příjmů fyzických osob podávajících příznání se přiblížil k hodnotám inkasa roku 2013. Pozitivně na růst inkasa působilo solidární zvýšení daně, omezení výdajových paušálů a omezení čerpání slev na manžela/ku a daňového zvýhodnění v případě aplikování výdajových paušálů.⁹¹

3.7 Daňová povinnost fyzické osoby na Slovensku

Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, upravuje daň z příjmů fyzických osob na Slovensku. Předmět daně je upraven v § 3 výše uvedeného zákona:

- *Příjmy ze závislé činnosti § 5*
- *Příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti, z pronájmu, z užití díla a z použití uměleckého výkonu § 6*
- *Příjmy z kapitálového majetku § 7*
- *Ostatní příjmy § 8.*⁹²

Daňová povinnost se vztahuje na všechny občany, kteří ve zdaňovacím období roku 2016 dosáhli příjmů, které jsou předmětem daně, vyšší než 1 901,67 eur. Nepožádá-li zaměstnanec s příjmy ze závislé činnosti svého zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování, je povinen podat daňové příznání k dani z příjmů fyzických osob typu A. Podkladem k vyplnění daňového příznání a zároveň i povinnou přílohou je „Potvrzení o příjmech fyzické osoby ze závislé činnosti, o sražených zálohách na daň a o daňovém bonusu na vyživované dítě.“ Daňové příznání se podává ve lhůtě do 31. 3. 2017.⁹³ V případě, že má zaměstnanec ještě jiné

⁹¹ Česko. Finanční správa. *Výroční zpráva Finanční správy 2015* [online].

⁹² Slovensko. *Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů* [online].

⁹³ Slovensko. Finanční správa Slovenská republika. *Daň z příjmů* [online].

příjmy než ze závislé činnosti, je povinen podat priznání k dani z příjmů fyzických osob typu B. Pokud zaměstnanec pobíral příjmy ze závislé činnosti a zároveň i příjmy z pronájmu nebo příležitostné příjmy nižší než 500 eur, nemusí podávat daňové priznání, ale může požádat svého zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování. Dani z příjmů podléhají všechny příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů od daně osvobozených. K osvobozeným příjmům patří například prodej nemovitosti po uplynutí pěti let od jejího vlastnictví, pokud nemovitost neměl prodávající zahrnutou v obchodním majetku, příjem z převodu členských práv a povinností v bytovém družstvu, pokud poplatník tento byt užíval ke svému bydlení alespoň pět let od uzavření nájemní smlouvy s bytovým družstvem, výhry v loteriích a jiných podobných hrách jako např. Keno, Loto a Euromilióny. Neomezenou daňovou povinností má fyzická osoba, která má na území Slovenska trvalý pobyt nebo se zde obvykle zdržuje. Obvyklé zdržování musí trvat alespoň 183 dní v roce, a to souvisle nebo v několika obdobích, do tohoto období se započítává každý i započatý den pobytu.

Nezdanitelné části základu daně

Zákon o daních z příjmů umožňuje poplatníkovi uplatnit nezdanitelné části základu daně na poplatníka a na jeho manželku nebo manžela, dále daňový bonus na vyživované dítě a uplatnění zaměstnanecké prémie. Nárok na uplatnění nezdanitelných částí základu daně má poplatník pouze u aktivních příjmů, mezi něž se zahrnují příjmy ze závislé činnosti a příjmy z podnikání a z jiné samostatné činnosti. U ostatních příjmů, které jsou nazývány jako pasivní, není možné uplatnit nezdanitelné části základu daně. U poplatníka není možné uplatnit nezdanitelné části u poživatele starobního důchodu, starobního důchodového spoření, vyrovnávacího příplatku a výsluhového důchodu, pokud je pobírán na počátku zdaňovacího období nebo mu byl přiznán zpětně k počátku zdaňovacího období. V případě, že suma důchodu nepřesahuje ve zdaňovacím období nezdanitelnou část základu daně, může si poplatník uplatnit nezdanitelnou část ve výši rozdílu mezi nezdanitelnou částí základu daně a vyplacenou sumou důchodu.⁹⁴

Tabulka 5 Nezdanitelné části základu daně na poplatníka

Základ daně	Nezdanitelná část základu daně v r. 2016
< = 19 809 eur	3 803,33 eur
> 19 809 eur	0 eur (postup dle výpočtu: 8 755,578 eur – ¼ základu daně < 0)

Vlastní zpracování, zdroj: Slovensko. Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

⁹⁴ Slovensko. Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

Nezdanitelnou částí základu daně na manželku nebo manžela může uplatnit poplatník, který sdílí společnou domácnost s druhým z manželů, a to ve výši jedné dvanáctiny za každý měsíc, na jehož počátku byly splněny podmínky stanovené zákonem. K nároku postačuje splnění alespoň jedné z podmínek např. manžel/manželka má vyživující povinnost k nezletilému dítěti žijící s ním v domácnosti, je evidován/a na úřadu práce, pobíral/a příspěvek na opatrování nebo se jedná o osobu se zdravotním či těžce zdravotním postižením.⁹⁵

Odpočet na manželku (pouze u aktivních příjmů) ve zdaňovacím období roku 2016:

1. Poplatník dosáhl základ daně nižší nebo roven 35 022,31 eur
 - Manžel/ka bez příjmu – nezdanitelná část 3 803,33 eur
 - Manžel/ka s příjmem menším než 3 803,33 eur – nezdanitelná část ve výši rozdílu
 - Manžel/ka s příjmem větším než 3 803,33 eur – nezdanitelná část 0 eur
2. Poplatník dosáhl základ daně vyšší než 35 022,31 eur
 - Manžel/ka bez příjmu – rozdíl mezi 63,4násobkem životního minima (k 1. 1. 2016 představuje životní minimum 198,09 eur) 12 558,906 eur a ¼ základu daně poplatníka – výpočet nižší než 0 – nezdanitelná část 0 eur
 - Manžel/ka s příjmem – rozdíl mezi 12 558,906 eur a ¼ základu daně poplatníka snížený o vlastní příjem manžela/ky – výpočet nižší než 0 – nezdanitelná část 0 eur.⁹⁶

V porovnání, co se započítává do vlastního příjmu manžela/ky podle českého zákona o daních z příjmů a slovenského zákona o daních z příjmů, je dosaženo v mnohém shody. Stejně jako dle českého zákona se nezapočítávají do příjmu dávky státní sociální podpory, jako je příspěvek při narození dítěte, rodičovský příspěvek, přídavky na dítě, pohřebné a další.⁹⁷

Daňový bonus na vyživované nezletilé dítě může uplatnit poplatník, který ve zdaňovacím období roku 2016 pobíral příjmy ze závislé činnosti nebo vykázal základ daně z podnikání nebo z jiné samostatné výdělečné činnosti nejméně ve výši šestinásobku minimální mzdy, tj. pro rok 2016 ve výši 2 430 eur (6 x 405 eur). V tom případě je možné na vyživované dítě uplatnit daňový bonus ve výši 256,92 eur ročně, tj. 21,41 eur měsíčně. Za vyživované dítě

⁹⁵ Slovensko. *Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov* [online].

⁹⁶ Slovensko. Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

⁹⁷ Česko. Finanční správa. *Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015* [online].

se považuje dítě vlastní, osvojené, dítě manželky a dítě v náhradní péči. Pokud se dítě připravuje na budoucí povolání studiem na střední nebo vysoké škole, dokládá potvrzení o studiu.⁹⁸

Poslední nezdanitelnou částí je nárok na zaměstnaneckou prémii pro poplatníka, který pobíral v roce 2016 příjmy ze závislé činnosti na území Slovenské republiky, a tyto příjmy byly alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy, což v roce 2016 činí 2 430 eur.

Tabulka 6 Výše minimální mzdy na Slovensku

Položka	Rok 2014	Rok 2015	Rok 2016
Výše minimální mzdy (v eur)	352	380	405

Vlastní zpracování, zdroj: Slovensko. Minimalna mzda. *Minimalnamzda.sk* [online].

V České republice je stanovena od roku 2008 lineární daň ve výši 15 %. Na Slovensku se daň odvíjí od výše základu daně a násobku životního minima. Pokud životní minimum nepřesáhne 176,08násobku (v roce 2016 = 176,08 x 198,09) 34 880 eur, sazba daně je 19 %. Je-li základ daně větší než 34 880 eur, sazba daně je 25 %. Je tak hovořeno o progresivní dani.⁹⁹

Tabulka 7 Sazby daně z příjmů fyzických osob na Slovensku

Zdanitelný příjem (v eur)	Sazba
= < 34 880	19 %
> 34 880	25 %

Vlastní zpracování, zdroj: Slovensko. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, § 15

Tabulka 8 Vývoj inkasa na dani z příjmů fyzických osob (v tis. eur)

Rok	Daň z příjmů fyzických osob					
	Ze závislé činnosti			Podávající příznání		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Daňové inkaso	1 790 891	1 907 971	2 084 084	75 946	80 205	95 289

Vlastní zpracování, zdroj: Finanční správa Slovenská republika. *Plnenie príjmov štátneho rozpočtu* [online].

Finanční správa Slovenské republiky každoročně poskytuje statistiky o plnění státního rozpočtu. Inkaso na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a podávající příznání na Slovensku každoročně stoupá. Daňové inkaso u závislé činnosti a podávající příznání za rok 2014 k roku 2013 vykazuje stoupající index ve výši 1,06. Index roku 2015 k roku 2014 vykazuje stoupající index u závislé činnosti ve výši 1,09 a u podávající příznání ve výši 1,19.

⁹⁸ Slovensko. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov [online].

⁹⁹ Slovensko. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov § 15

4 ANALYTICKÁ ČÁST

Vlastní práce se zabývá zdaněním rezidenta České republiky, který pobírá a přiznává příjmy ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z penze, z úroků, z příjmů z akcií ve formě dividend, z nájmu a z prodeje nemovité věci, a to z České republiky a ze Slovenska. Jedná se o poplatníka, který je svobodný a bezdětný a v opačném případě ženatý s nezaopatřenými dětmi.

4.1 Porovnání daně z příjmů v České a Slovenské republice

Komparace daně z příjmů fyzických osob v České republice a na Slovensku je záměrně vybrána z důvodu, že zdanění na Slovensku je velmi podobné jako v Česku a ze všech sousedních zemí je výpočet daňové povinnosti na Slovensku nejvíce blízký české legislativě.

Předmětem této práce je porovnání daně u rezidenta, který pobírá příjmy ze samostatné výdělečné činnosti a příjmy ze závislé činnosti. V prvním případě se bude jednat o poplatníka svobodného a bezdětného a následně o rezidenta, který žije ve společně hospodařící domácnosti s manželkou bez vlastních příjmů, a v této společně hospodařící domácnosti žijí jejich dvě nezletilé děti.

U poplatníka, který je zaměstnaný a pobírá příjmy ze závislé činnosti, se bude vycházet z průměrné měsíční mzdy 27 220 Kč stanovené za 3. čtvrtletí roku 2016.¹⁰⁰ Roční mzda ve výši 326 640 Kč je dvanáctinásobkem průměrné měsíční mzdy. Dále se bude vycházet z minimální mzdy stanovené k 1. 1. 2016, která činí 9 900 Kč (v tabulce č. 2 je zachycen vývoj minimální mzdy za roky 2014, 2015 a 2016). Roční mzda tak odpovídá výši 118 800 Kč. A ve třetím případě se bude vycházet z maximálního vyměřovacího základu zaměstnance pro placení pojistného, který pro rok 2016 činí 1 296 288 Kč.¹⁰¹ Tento vyměřovací základ vychází z 48násobku průměrné mzdy (pro rok 2016 se vychází z vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí č. 244/2015 Sb.).

U osoby samostatně výdělečně činné se bude taktéž vycházet při stanovení příjmů za rok 2016 z maximálního vyměřovacího základu zaměstnance pro placení pojistného, který,

¹⁰⁰ Česko. Český statistický úřad. *Mzdy a náklady práce* [online].

¹⁰¹ Česko. Vyhláška č. 244/2015 Sb. ze dne 24.09.2015

jak již bylo uvedeno výše, činí pro tento rok 1 296 288 Kč a tento bude zkrácen na polovinu. Předpoklad ročních příjmů osoby samostatně výdělečně činné budou 648 144 Kč.

Vzhledem k tomu, že na Slovensku je oficiální měnou EURO, pro přepočtení měny je nezbytný kurs devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou uplatňovaný v účetnictví nebo jednotný kurs, který se stanoví jako průměr směnného kursu poslední den každého měsíce zdaňovacího období. Pro rok 2015 byl kurz EURA stanoven Pokynem GFŘ D-25 ze dne 4. 1. 2016 ve výši 27,27. V jednom zdaňovacím období nelze kombinovat jednotný kurs a kursy devizového trhu.¹⁰² Ke dni zpracování diplomové práce platil kurs dle pokynu GFŘ D-25, proto byl použit při všech výpočtech.

POSTUP VÝPOČTU DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB V ČESKÉ REPUBLICĚ:

A. VÝPOČET ZÁKLADU DANĚ:

1. U jednotlivých druhů příjmů nejdříve je třeba zjistit dílčí základy daně:
 - Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6
 - Dílčí základ daně ze samostatné činnosti podle § 7
 - Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8
 - Dílčí základ daně z nájmu podle § 9
 - Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10
2. Poté provést součet úhrnu dílčích základů daně dle §§ 7 až 10
3. Následuje součet dílčího základu daně dle § 6 očištěný o vyjmuté příjmy dle § 6 a úhrnu dílčích základů daně dle §§ 7 až 10 očištěný o vyňaté příjmy ze zdrojů v zahraničí podle §§ 7 až 10
4. Zjištěný základ daně se sníží o nezdanitelné části základu daně, které upravuje § 15 a odčitatelné položky, které definuje § 34
5. Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů.

B. VÝPOČET DANĚ:

1. Dle § 16 zákona o daních z příjmů je v České republice jednotná sazba daně ve výši 15 %. Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů se násobí 15 %, popřípadě solidární daní ve výši 7 %.

¹⁰² Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38

2. Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru
3. Následuje uplatnění slev na dani a daňové zvýhodnění na vyživované děti
4. Daň po uplatnění slevy podle § 35c nebo daňový bonus
5. Nepřesáhne-li daň 200 Kč nebo zdanitelné příjmy jsou nižší než 15 000 Kč, daň se neplatí.¹⁰³

4.1.1 Porovnání daně u příjmů ze závislé činnosti

Poplatník svobodný a bezdětný

První životní situace vychází z předpokladu, že Slovák vlastní dům na Slovensku se přestěhoval do České republiky, kde si pronajal byt. Po celé zdaňovací období pracoval pro českého plátce daně. Aktivně se zapojil do politického života. Pravidelně navštěvuje v místě bydliště fitcentrum. Je svobodný a bezdětný. Podle zákona o daních z příjmů a Smlouvy se Slovenskem bude považován za daňového rezidenta České republiky, neboť fyzická osoba má stálý byt v obou smluvních státech a středisko životních zájmů se přesunulo ze Slovenska do České republiky.

V následujících tabulkách budou provedeny výpočty daně ze závislé činnosti u poplatníka svobodného a bezdětného, přičemž hrubá mzda bude vycházet z průměrné mzdy, dále z minimální mzdy a z maximálního vyměřovacího základu zaměstnance pro placení pojistného. Hrubá mzda u poplatníka v České republice bude vždy navýšena o částku, kterou je povinen zaplatit zaměstnavatel za svého zaměstnance, a to o 34 %.

Tabulka 9 Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB v ČR z průměrné mzdy

Česká republika	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	326 640
Povinné pojistné (34 %)	111 058
Dílčí základ daně – superhrubá mzda	437 698
Dílčí základ daně zaokrouhlený	437 600
Daň (15%)	65 640
Základní sleva na poplatníka	24 840
Daň po uplatnění slevy	40 800

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁰³ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38b

V prvním případě se vychází z průměrné mzdy. Poplatník, který je svobodný a bezdětný, může uplatnit pouze základní slevu na poplatníka, která dělá 24 840 Kč. Daňová povinnost tak bude činit za celé zdaňovací období částku ve výši 40 800 Kč. Po odečtení hrubého příjmu a daně obdrží poplatník 285 840 Kč. Celkové daňové zatížení bude činit 12,5 %.

Tabulka 10 Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB v ČR z minimální mzdy

Česká republika	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	118 800
Povinné pojistné (34 %)	40 392
Dílčí základ daně – superhrubá mzda	159 192
Dílčí základ daně zaokrouhlený	159 100
Daň (15%)	23 865
Základní sleva na poplatníka	24 840
Daň po uplatnění slevy	0

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

U příjmů vycházející z minimální mzdy přepočtené na celý kalendářní rok svobodný a bezdětný poplatník nezplatí žádnou daň. V tomto případě by ani nepotřeboval základní slevu na poplatníka, neboť daň před odečtením slev činila méně než základní sleva na poplatníka. Daňové zatížení je nulové.

Tabulka 11 Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB v ČR z max. vyměřovacího základu

Česká republika	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	1 296 288
Povinné pojistné (34 %)	440 738
Dílčí základ daně – superhrubá mzda	1 737 026
Dílčí základ daně zaokrouhlený	1 737 000
Daň (15%)	260 550
Základní sleva na poplatníka	24 840
Daň po uplatnění slevy	235 710

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

U svobodného a bezdětného poplatníka a jeho příjmů ze závislé činnosti ve výši maximálního vyměřovacího základu, který vychází z 48násobku průměrné mzdy, činí celková daňová povinnost výši 235 710 Kč. Solidárním zvýšení daně ve výši 7 % však tato hrubá mzda ještě nepodléhá. Pokud by příjmy byly vyšší než maximální vyměřovací základ, poté by příjmy, které by převyšovaly maximální vyměřovací základ daně, byly již zatíženy solidární daní. Dále by byl i rozdílný výpočet povinného pojistného. Nad uvedený maximální vyměřovací základ se již dále nezvyšuje povinné pojistné o 25 %¹⁰⁴, což je pojistné na sociální

¹⁰⁴ Česko. Česká správa sociálního zabezpečení. *Výpočet pojistného* [online].

zabezpečení a na státní politiku zaměstnanosti, ale pouze o 9 % na všeobecné zdravotní pojištění. Celkové daňové zatížení u tohoto poplatníka činí 18 %.

Stejně výpočty budou provedeny i u zdanění poplatníka Slováka, svobodného a bezdětného, který žije a pracuje na Slovensku. Hrubá mzda je ponížena o zdravotní a sociální pojištění placené zaměstnancem¹⁰⁵, což je základním rozdílem ve výpočtu daňové povinnosti podle českého a slovenského zákona o daních z příjmů. U poplatníka s průměrnou mzdou a minimální mzdou bude dále ponížěn dílčí základ daně o nezdanitelnou položku na poplatníka ve výši 3 803,33 eur, neboť jeho základy daně jsou v obou případech nižší než 19 809 eur. Z konstrukce výpočtu daně na Slovensku vyplývá, že daň se počítá z hrubé mzdy.

Tabulka 12 Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB na Slovensku z průměrné mzdy

Slovensko	Výpočet daně (v eur)	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	11 978	326 640
Sociální pojištění (9,4 %)	1 126	30 706
Zdravotní pojištění (4 %)	480	13 090
Nezdanitelná položka	3 803,33	103 708
Základ daně	6 569	179 137
Daň (19 %)	1 248	34 033

Vlastní zpracování, zdroj: Finanční správa Slovenská republika. *Daň z příjmov* [online].

U svobodného a bezdětného poplatníka je na Slovensku celkové daňové zatížení ve výši 10,4 %, tudíž o 2 % menší než v Česku. Sazba daně činí o 4 % více než v České republice, ale z konstrukce výpočtu daňové povinnosti vyplývá, že v České republice se povinné pojistné přičítá k hrubému příjmu a na Slovensku se naopak odečítá.

Tabulka 13 Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB na Slovensku z minimální mzdy

Slovensko	Výpočet daně (v eur)	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	4 356	118 800
Sociální pojištění (9,4 %)	409	11 153
Zdravotní pojištění (4 %)	174	4 745
Nezdanitelná položka	3 803,33	103 708
Základ daně	0	0
Daň (19 %)	0	0

Vlastní zpracování, zdroj: Finanční správa Slovenská republika. *Daň z příjmov* [online].

¹⁰⁵ Česko. Finance. *Slovensko má vyšší daňovou sazbu, ale nižší daňovou povinnost* [online].

U příjmů ze závislé činnosti vypočítané za celé zdaňovací období z minimální mzdy vyplývá, že u poplatníka svobodného a bezdětného je daňové zatížení zcela nulové, neboť základ daně je nulový.

Tabulka 14 Výpočet daně ze závislé činnosti u OSB na Slovensku z max. vyměřovacího základu

Slovensko	Výpočet daně (v eur)	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	47 535	1 296 288
Sociální pojištění (9,4 %)	4 468	121 842
Zdravotní pojištění (4 %)	1 901	51 840
Nezdanitelná položka	0	0
Základ daně	41 166	1 122 597
Daň (25 %)	10 291	280 635

Vlastní zpracování, zdroj: Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

Při výpočtu daně provedeného z maximálního vyměřovacího základu nebyla zohledněna nezdanitelná položka, protože s odkazem na tabulku 5 činí při tomto základu daně 0 eur. Dalším rozdílem oproti předchozím výpočtům došlo ke změně sazby daně. Neboť základ daně činil více než 34 880 eur, došlo k progresivnímu zdanění ve výši 25 %. Celkové daňové zatížení tak dělá více jak 21,5 %.

Poplatník ženatý s manželkou bez vlastních příjmů a dvěma dětmi

Stejný poplatník jako v předchozích situacích, jen s tím rozdílem, že již není svobodný a bezdětný, ale ženatý s dvěma dětmi, které navštěvují základní školu. Do České republiky se přestěhoval s celou rodinou. Děti zde začaly chodit do základní školy a manželka žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti nemá vlastní příjmy. Bude proveden výpočet z průměrné mzdy, minimální mzdy a z maximálního vyměřovacího základu zaměstnance pro placení pojistného.

Tabulka 15 Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD v ČR z průměrné mzdy

Česká republika	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	326 640
Povinné pojistné (34 %)	111 058
Dílčí základ daně	437 698
Dílčí základ daně zaokrouhlený	437 600
Daň (15%)	65 640
Základní sleva na poplatníka	24 840
Sleva na manželku	24 840
Daňové zvýhodnění (2 děti)	30 408
Daň po uplatnění slevy	0
Daňový bonus	14 448

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

V případě rezidenta, který bude mít bydliště s manželkou bez vlastních příjmů a dvěma vyživovanými nezletilými dětmi v České republice, může uplatnit základní slevu na poplatníka, dále slevu na manželku žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti, neboť nemá vlastní příjem vyšší jak 68 000 Kč a daňové zvýhodnění na dvě děti ve výši 30 408 Kč. V uvedeném případě nezaplatí žádnou daň, a naopak má ještě nárok na daňový bonus ve výši 14 448 Kč. Poplatník tak obdrží celý hrubý příjem zvýšený o daňový bonus. Jeho mzda tak bude činit 341 088 Kč.

Tabulka 16 Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD v ČR z minimální mzdy

Česká republika	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	118 800
Povinné pojistné (34 %)	40 392
Dílčí základ daně	159 192
Dílčí základ daně zaokrouhlený	159 100
Daň (15%)	23 865
Základní sleva na poplatníka	24 840
Sleva na manželku	24 840
Daňové zvýhodnění (2 děti)	30 408
Daň po uplatnění slevy	0
Daňový bonus	30 408

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

V případě minimální mzdy je shodná nulová daňová povinnost jako v případě průměrné mzdy. Z výpočtu ale vyplývá, že poplatník s minimální mzdou obdrží celý daňový bonus na dvě děti, který je určen ze zákona. V tomto případě obdrží oproti poplatníkovi s průměrnou mzdou o 15 960 Kč více.

Tabulka 17 Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD v ČR z max. vyměřovacího základu

Česká republika	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	1 296 288
Povinné pojistné (34 %)	440 738
Dílčí základ daně	1 737 026
Dílčí základ daně zaokrouhlený	1 737 000
Daň (15%)	260 550
Základní sleva na poplatníka	24 840
Sleva na manželku	24 840
Daňové zvýhodnění (2 děti)	30 408
Daň po uplatnění slevy	180 462
Daňový bonus	0

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Vzhledem k uplatnění vyživované manželky a dvou dětí, uhradí poplatník na dani 180 462 Kč a daňové zatížení tak činí 14 %. Děti si uplatní tzv. daňovým zvýhodněním, ne však už daňovým bonusem.

Následující tabulky zachycují rezidenta Slovenské republiky ve stejné životní situaci jako v České republice.

Tabulka 18 Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD na Slovensku z průměrné mzdy

Slovensko	Výpočet daně (v eur)	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	11 978	326 640
Sociální pojištění (9,4 %)	1 126	30 706
Zdravotní pojištění (4 %)	480	13 090
Nezdanitelná položka	3 803,33	103 708
Nezdanitelná část na manželku	3 803,33	103 708
Základ daně	2 765	75 402
Daň 19 %	525	14 317
Daňový bonus (2 děti)	513,84	14 012
Zbývá doplatit na dani	11,16	304

Vlastní zpracování, zdroj: Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

Postup výpočtu je shodný jako u rezidenta svobodného a bezdětného do nezdanitelné části na poplatníka. Poté následuje nezdanitelná položka na manželku, neboť poplatník je ženatý a jeho manželka nemá vlastní příjmy. Může si tak uplatnit nezdanitelnou část na manželku ve výši 3 803,33 eur, neboť splňuje podmínku vlastního základu daně nižšího než 35 022,31 eur. Vzhledem k dosažení šestinásobku minimální mzdy může být uplatněn daňový bonus 21,41 eur měsíčně za každý měsíc, kdy je dítě vyživované. V tomto případě dosahoval daňový bonus na dvě děti částku 513,84 eur (21,41 eur x 2 děti x 12 měsíců). Z uvedeného příkladu je patrné, že daňové náklady rezidenta jsou téměř nulové.

Tabulka 19 Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD na Slovensku z minimální mzdy

Slovensko	Výpočet daně (v eur)	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	4 356	118 800
Sociální pojištění (9,4 %)	409	30 706
Zdravotní pojištění (4 %)	174	13 090
Nezdanitelná položka	3 803,33	103 708
Nezdanitelná část na manželku	3 803,33	103 708
Základ daně	0	0
Daň 19 %	0	0
Daňový bonus (2 děti)	513,84	14 012
Přeplatek na dani	513,84	14 012

Vlastní zpracování, zdroj: Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

Poplatník, který pobírá příjmy ze závislé činnosti za kalendářní rok ve výši dvanáctinásobku minimální mzdy, dosahuje nulového daňového zatížení, a ještě mu náleží přeplatek ve výši 513,84 eur vzniklý z daňového bonusu na vyživované děti.

Tabulka 20 Výpočet daně ze závislé činnosti u PŽMD na Slovensku z max. vyměřovacího základu

Slovensko	Výpočet daně (v eur)	Výpočet daně (v Kč)
Hrubá mzda za rok	47 535	1 296 288
Sociální pojištění (9,4 %)	4 468	121 842
Zdravotní pojištění (4 %)	1 901	51 840
Nezdanitelná položka	0	0
Nezdanitelná část na manželku	2 267,406	61 832
Základ daně	38 899	1 060 776
Daň 25 %	9 725	265 201
Daňový bonus (2 děti)	513,84	14 012
Zbývá doplatit	9 211	251 184

Vlastní zpracování, zdroj: Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

Vzhledem k výši hrubého příjmu, nezdanitelná položka na poplatníka činí 0 eur. Nezdanitelná část na manželku se vypočítá z rozdílu 12 558,906 eur a $\frac{1}{4}$ základu daně ($47 535 - 4 468 - 1 901 = 41 166$), což činí 2 267,406 eur. Daňové zatížení u poplatníka ženatého s vyživovanou manželkou a dvěma dětmi činí 19 %.

4.1.2 Porovnání daně z příjmů u samostatné činnosti

Zdanění v České republice a na Slovensku poplatníka svobodného a bezdětného

Je navrhnutá životní situace, rezident České republiky, který provozuje podnikatelskou činnost na základě živnostenského oprávnění v oboru řemeslné živnosti. Nejdříve se jedná o svobodného a bezdětného řemeslníka. Je zvolena situace s prokazatelně uplatněnými skutečnými výdaji a poté s paušálními výdaji.

Tabulka 21 Výpočet daně ze samostatné činnosti u OSB v ČR se skutečnými výdaji

Česká republika	Výpočet daně (v Kč)
Příjmy	648 144
Skutečné výdaje	162 036
Dílčí základ daně (§ 7)	486 108
Dílčí základ daně zaokrouhlený	486 100
Daň (15%)	72 915
Základní sleva na poplatníka	24 840
Daň po uplatnění slevy	48 075

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Svobodný a bezdětný poplatník, který uplatnil prokazatelně vynaložené výdaje na svou činnost ve výši 162 036 Kč (zvolena jedna čtvrtina z příjmů), by zaplatil na dani z příjmů fyzických osob 48 075 Kč, což činí 7,5 % daňového zatížení.

Tabulka 22 Výpočet daně ze samostatné činnosti u OSB v ČR s paušálními výdaji

Česká republika	Výpočet daně (v Kč)
Příjmy	648 144
Paušální výdaje (80 %)	518 515
Dílčí základ daně (§ 7)	129 629
Dílčí základ daně zaokrouhlený	129 600
Daň (15%)	19 440
Základní sleva na poplatníka	24 840
Daň po uplatnění slevy	0

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Žádné daně by neodvedl poplatník, který by uplatnil paušální výdaje dle zákona o daních z příjmů, ve výši 80 %. Z uvedeného je zřejmé, že je pro poplatníka výhodnější využít paušální výdaje, a to i z pohledu jednodušší evidence a následné kontroly Finanční správy.

Stejná životní situace jako v předchozím případě, ale bude se jednat o rezidenta Slovenska, který zdaňuje své příjmy ve státě rezidence.

Tabulka 23 Výpočet daně ze samostatné činnosti u OSB na Slovensku se skutečnými výdaji

Slovensko	Výpočet daně (v eur)	Výpočet daně (v Kč)
Příjmy	23 768	648 144
Skutečné výdaje	5 942	162 036
Základ daně	17 826	486 108
Nezdanitelná položka	3 803,33	103 708
Základ daně	14 023	382 400
Daň (19 %)	2 664	72 656

Vlastní zpracování, zdroj: Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

Daňové zatížení u rezidenta Slovenska při uplatnění skutečných výdajů by činilo 11 %. Při porovnání poplatníka z České republiky vykazující shodné skutečné výdaje jako rezident ze Slovenska je závěr, že daňové náklady řemeslníka z České republiky jsou o 3,5 % nižší než v druhé zemi.

Slovensko umožňuje poplatníkům, kteří nejsou plátcí daně z přidané hodnoty nebo se jimi stali až v průběhu roku, uplatnit paušální výdaje ve výši 40 % z úhrnu příjmů, nejvýše však do 5 040 eur.¹⁰⁶

Tabulka 24 Výpočet daně ze samostatné činnosti u OSB na Slovensku s paušálními výdaji

Slovensko	Výpočet daně (v eur)	Výpočet daně (v Kč)
Příjmy	23 768	648 144
Paušální výdaje (40 %)	5 040	137 441
Základ daně	18 728	510 713
Nezdanitelná položka	3 803,33	103 708
Základ daně	14 925	407 005
Daň (19 %)	2 836	77 338

Vlastní zpracování, zdroj: Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

Zákon o daních z příjmů na Slovensku vymezuje maximálně možnou uplatnitelnou výši paušálních výdajů. Ve vzorovém případě u příjmů nelze uplatnit výdaje ve výši 40 %, protože by činily 9 507 eur (259 256 Kč), což zákon neumožňuje. Výdaje mohou být uplatněny pouze ve výši 5 040 eur (137 441 Kč). Daňové zatížení u paušálních výdajů rezidenta Slovenska činilo 12 %, což je srovnatelné jako v případě uplatnění skutečných výdajů.

Při komparaci příjmů řemeslníka svobodného a bezdětného rezidenta České a Slovenské republiky jednoznačně vyplývá, že nejlépe z pohledu daňového zatížení je poplatník z České republiky, který uplatňuje paušální výdaje, neboť jeho daňová povinnost je nulová.

Zdanění v České republice a na Slovensku poplatníka ženatého s manželkou bez vlastních příjmů a dvěma dětmi

Vychází se z předpokladu, že osoba samostatně výdělečně činná je rezident Česka a rezident Slovenska. Tento rezident je ženatý, manželka je v domácnosti bez vlastních příjmů a spolu mají dvě nezletilé děti, které navštěvují základní školu. Bude porovnáno zdanění u poplatníka vlastníci podnikatelské oprávněné na řemeslnou živnost a uplatňuje skutečné výdaje a poté paušální.

¹⁰⁶ Slovensko. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov § 6 odst. 10

Tabulka 25 Výpočet daně ze samostatné činnosti u OŽMD v ČR se skutečnými výdaji

Česká republika	Výpočet daně (v Kč)
Příjmy	648 144
Skutečné výdaje	162 036
Dílčí základ daně	486 108
Dílčí základ daně zaokrouhlený	486 100
Daň (15%)	72 915
Základní sleva na poplatníka	24 840
Sleva na manželku	24 840
Daňové zvýhodnění (2 děti)	30 408
Daň po uplatnění slevy	0
Daňový bonus	7 173

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Vzhledem k uplatnění skutečných výdajů, bylo možné uplatnit daňové zvýhodnění na dvě děti a slevu na manželku, neboť neměla vlastní příjmy přesahující 68 000 Kč. Daňové zatížení bylo nulové a neboť jeho příjmy byly vyšší jak šestinásobek minimální mzdy (648 144 Kč) bylo možné uplatnit daňový bonus ve výši 7 173 Kč.¹⁰⁷

Následně je proveden výpočet u poplatníka, který vede pouze příjmy a evidenci pohledávek a uplatňuje paušální výdaje z řemeslné živnosti.

Tabulka 26 Výpočet daně ze samostatné činnosti u OŽMD v České republice s paušálními výdaji

Česká republika	Výpočet daně (v Kč)
Příjmy	648 144
Paušální výdaje (80 %)	518 515
Dílčí základ daně	129 629
Dílčí základ daně zaokrouhlený	129 600
Daň (15%)	19 440
Základní sleva na poplatníka	24 840
Sleva na manželku	0
Daňové zvýhodnění (2 děti)	0
Daň po uplatnění slevy	0
Daňový bonus	0

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Uplatní-li poplatník výdaje podle § 7 odst. 7, zákon o daních z příjmů neumožňuje uplatnit daňové zvýhodnění na děti a slevu na vyživovanou manželku.¹⁰⁸ I přesto, že nemohla daň být snížena o výše uvedené slevy, žádná daňová povinnost nevznikla. Rozdíl proti uplatněným skutečným výdajům je v nemožnosti nárokovat daňový bonus.

¹⁰⁷ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 35c

¹⁰⁸ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 35ca

Osoba samostatně výdělečně činná, rezident Slovenska, žije s dvěma dětmi a manželkou bez vlastních příjmů. K příjmům z podnikání uplatňuje výdaje ve skutečné výši.

Tabulka 27 Výpočet daně ze samostatné činnosti u OŽMD na Slovensku se skutečnými výdaji

Slovensko	Výpočet daně (v eur)	Výpočet daně (v Kč)
Příjmy	23 768	648 144
Skutečné výdaje	5 942	162 036
Základ daně	17 826	486 108
Nezdanitelná položka	3 803,33	103 708
Nezdanitelná část na manželku	3 803,33	103 708
Základ daně	10 219	278 692
Daň 19 %	1 942	52 951
Daňový bonus (2 děti)	513,84	14 012
Zbývá doplatit na dani	1 428,16	38 939

Vlastní zpracování, zdroj: Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

Daňové zatížení je ve výši 6 % u rezidenta Slovenska, který uplatňuje nezdanitelné položky na manželku a děti a současně vykazuje k příjmům skutečné výdaje. Při porovnání daňové zátěže se skutečnými výdaji z České republiky a ze Slovenska, je evidentní, že výhodnější je podnikat a být rezidentem Česka, neboť zde poplatník nezplatí žádnou daň, a ještě obdrží část daňového bonusu na děti.

Dále bude zmapováno daňové zatížení poplatníka nacházejícího se ve stejné životní situaci, ale uplatňující paušální výdaje.

Tabulka 28 Výpočet daně ze samostatné činnosti u OŽMD na Slovensku s paušálními výdaji

Slovensko	Výpočet daně (v eur)	Výpočet daně (v Kč)
Příjmy	23 768	648 144
Paušální výdaje (40 %)	5 040	137 441
Základ daně	18 728	510 713
Nezdanitelná položka	3 803,33	103 708
Nezdanitelná část na manželku	3 803,33	103 708
Základ daně	11 121	303 287
Daň 19 %	2 113	57 625
Daňový bonus (2 děti)	513,84	14 012
Zbývá doplatit na dani	1 599	43 613

Vlastní zpracování, zdroj: Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

Vzhledem k nemožnosti uplatnit výdaje v celkové výši 40 %, ale pouze do výše maximálně omezené zákonem 5 040 eur (137 441 Kč), daňové zatížení u příjmů osoby výdělečně činné ve výši 648 144 Kč je téměř shodné, jako by byly uplatňovány skutečné výdaje.

4.1.3 Zdanění celosvětových příjmů rezidenta v České republice

Vychází se z předpokladu, že poplatník po celý kalendářní rok vykonával činnost, při níž příjmy ze závislé činnosti jdou k tíži stálé provozovny umístěné na Slovensku. V tomto státě měl pronajatý byt. Jeho manželka chovala v České republice koně, o které byla nucena se pravidelně starat. Jejich dvě děti navštěvovaly základní školu v Česku. Daňové zvýhodnění na děti si nárokovala manželka. Poplatník současně pobíral i příjmy ze samostatné výdělečné činnosti z živnosti řemeslné.

Rezidenství fyzické osoby bude posuzováno podle Smlouvy se Slovenskem, protože pokud má poplatník k dispozici byty v obou státech, je nutno dále posuzovat centrum životních zájmů. Při tomto hodnocení je třeba vzít v úvahu všechny skutečnosti týkající se osobních a hospodářských vztahů.

Podle Smlouvy se Slovenskem se jedná se o rezidenta České republiky, který má povinnost zdanit celosvětové příjmy ve svém daňovém přiznání. Jeho příjmy ze samostatné výdělečné činnosti činily 648 144 Kč a příjmy ze závislé činnosti ze Slovenska s prokázaným potvrzením zahraničního správce daně o zaplacené dani byly 326 640 Kč (vychází se z průměrné mzdy). Základem daně ze Slovenska je hrubý příjem zvýšený o povinné pojistné v souladu s § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů. V uvedeném případě činí pojistné 111 058 Kč (navýšení hrubé mzdy o 34 %). Daň zaplacená na Slovensku ve výši 34 033 Kč byla použita z výpočtu zdanění v tabulce 12. Podle čl. 14 příjmy ze zaměstnání a následně čl. 22 Smlouvy se Slovenskem může poplatník využít metodu prostého zápočtu nebo postupovat podle zákona o daních z příjmů dle § 38f odst. 4 a slovenské příjmy ze závislé činnosti vyjmout ze zdanění.

Osoba samostatně výdělečně činná musí vést daňovou evidenci nebo účetnictví. Zákon o daních z příjmů umožňuje uplatnit paušální výdaje, které se jeví jako nejvýhodnější.

Následující tabulka zachycuje „Přiznání k dani z příjmů fyzických osob“ (dále jen „daňové přiznání“) za zdaňovací období kalendářního roku 2016 tak, jak by mělo být sestaveno a podáno rezidentem České republiky s celosvětovými příjmy. Poplatník má na výběr využít metodu prostého zápočtu nebo metodu vynětí. Daňové přiznání obsahuje pouze řádky, které mají náplň a názvy řádků přesně odpovídají daňovému přiznání.

Tabulka 29 Zdanění příjmů ze závislé činnosti a samostatné činnosti rezidenta ČR metodou prostého zápočtu a vynětí

Č.	Obsah řádku	Příjmy (Kč)	
		Zápočet	Vynětí
31	Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	326 640	326 640
32	Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona	111 058	111 058
34	Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)	437 698	437 698
35	Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 zákona	437 698	437 698
36	Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	437 698	437 698
36a	Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vynětí (ř. 36 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	437 698	0
37	Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	129 629	129 629
41	Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40).	129 629	129 629
41a	Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vynětí	129 629	129 629
42	Základ daně (ř. 36a + kladná hodnota z ř. 41a)	567 327	129 629
45	Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	567 327	129 629
56	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	567 300	129 600
57	Daň podle § 16 zákona	85 095	19 440
58	Daň podle §16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	51 062	19 440
60	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58 + ř. 59)	51 062	19 440
64	Písm. a) zákona (základní sleva na poplatníka)	24 840	24 840
71	Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 – ř. 73)	26 220	0
	Příloha č. 1 daňového přiznání		
101	Příjmy podle § 7 zákona	648 144	648 144
102	Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona (80 %)	518 515	518 515
104	Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 – ř. 102)	129 629	129 629
113	Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona	129 629	129 629
	Příloha č. 3 daňového přiznání		
321	Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu	437 698	0
322	Výdaje	0	0
323	Daň zaplacená v zahraničí	34 033	0

324	Koeficient zápočtu (ř. 321 – ř. 322 / ř. 42) x 100	77,15	0
325	Z částky daně zaplacené v zahraničí lze max. započítat [(ř. 57 + ř. 59) x ř. 324 / 100]	65 650,79	0
326	Daň uznaná k zápočtu (ř. 323 max. však do výše č. 325)	34 033	0
327	Rozdíl řádků (ř. 323 – ř. 326)	0	0
328	Daň uznaná k zápočtu (úhrn řádků 326 i ze samostatných listů)	34 033	0
329	Daň neuznaná k zápočtu (úhrn řádků 327 i ze samostatných listů)	0	0
330	Vypočtená částka [(ř. 57 + ř. 59) – ř. 328]	51 062	0

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Osobě samostatně výdělečně činné s příjmy ze živnosti a příjmy ze závislé činnosti ze Slovenska ve výši průměrné mzdy bylo v rámci přiznání k dani z příjmů fyzických osob komparováno zdanění celosvětových příjmů metodou prostého zápočtu a metodou vynětí. Superhrubé příjmy ze závislé činnosti byly ze základu daně vyjmuty na řádku č. 36a. Na příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů byly na Příloze č. 1 uplatněny paušální výdaje ve výši 80 % z příjmů (518 515 Kč). Při aplikaci metody zápočtu slouží příloha č. 3 případně samostatné listy k této příloze.¹⁰⁹ Z Přílohy č. 3 daňového přiznání je zřejmé, že byla uznána daň k zápočtu v celé výši, jak byla zaplacená na Slovensku (34 033 Kč). Konečná daň po uplatnění základní slevy na poplatníka činila 26 220 Kč. Daňové zatížení (34 033 + 26 220) k celosvětových příjmů 974 784 Kč (326 640 + 648 144) použitím metody zápočtu bylo 6 %. V případě aplikace metody vynětí bylo daňové zatížení (34 033) k celosvětovým příjmům 974 784 Kč 3,5 %, což je o 2,5 % méně než při využití metody zápočtu. Z uvedeného vyplývá, že pro rezidenta České republiky je výhodnější v daňovém přiznání postupovat metodou vynětí.

Modifikace předchozího případu vychází z předpokladu, že svobodný a bezdětný rezident České republiky obdržel jen příjmy ze závislé činnosti od slovenského plátce daně. V případě, že plynou poplatníkovi příjmy ze závislé činnosti pouze ze zahraničí, které jsou podle § 38f zákona o daních z příjmů vyjmuty ze zdanění, poplatník nemá povinnost podat přiznání.¹¹⁰ Rozhodne-li se však postupovat podle Smlouvy se Slovenskem a použít metodu prostého zápočtu, musí podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob ve lhůtě pro podání přiznání. Pokud jsou předmětem daně zahraniční příjmy, může požádat správce daně o prodloužení

¹⁰⁹ Daňari online. *Zdaňování příjmů ze zahraničí* [online].

¹¹⁰ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38g

lhůty pro podání řádného daňového přiznání až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.¹¹¹ Daňové přiznání obsahuje pouze řádky, které mají náplň a názvy řádků přesně odpovídají daňovému přiznání.

Tabulka 30 Zdanění příjmů ze závislé činnosti ze Slovenska rezidentem ČR metodou prostého zápočtu a vynětí

Č.	Obsah řádku	Příjmy (Kč)	
		Zápočet	Vynětí
31	Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	326 640	326 640
32	Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona	111 058	111 058
34	Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)	437 698	437 698
35	Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 zákona	437 698	437 698
36	Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	437 698	437 698
36a	Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vynětí (ř. 36 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	437 698	0
42	Základ daně (ř. 36a + kladná hodnota z ř. 41a)	437 698	0
45	Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	437 698	0
56	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	437 600	0
57	Daň podle § 16 zákona	65 640	0
58	Daň podle §16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	31 607	0
60	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58 + ř. 59)	31 607	0
64	Písm. a) zákona (základní sleva na poplatníka)	24 840	24 840
71	Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 – ř. 73)	6 767	0
Příloha č. 3 daňového přiznání			
321	Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu	437 698	0
322	Výdaje	0	0
323	Daň zaplacená v zahraničí	34 033	0
324	Koeficient zápočtu (ř. 321 – ř. 322 / ř. 42) x 100	100,00	0
325	Z částky daně zaplacené v zahraničí lze max. započítat [(ř. 57 + ř. 59) x ř. 324 / 100]	65 640	0
326	Daň uznaná k zápočtu (ř. 323 max. však do výše č. 325)	34 033	0
327	Rozdíl řádků (ř. 323 – ř. 326)	0	0
328	Daň uznaná k zápočtu (úhrn řádků 326 i ze samostatných listů)	34 033	0
329	Daň neuznaná k zápočtu (úhrn řádků 327 i ze samostatných listů)	0	0
330	Vypočtená částka [(ř. 57 + ř. 59) – ř. 328]	31 607	0

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹¹¹ Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 36

Z uvedené komparace vyplývá, že i v případě, že se jedná o závislou činnost vykonávanou na území Slovenské republiky, musí se základ daně uvést v souladu s § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů. Podá-li poplatník přiznání k dani z příjmů a příjmy ze Slovenska přepočítá přes metodu prostého zápočtu, zaplatí ještě na dani v České republice 6 767 Kč. Celkové daňové zatížení bude činit 12,5 % (34 033 + 6 767). Při vynětí příjmů ze zdanění bude třeba potvrzení o příjmech od slovenské společnosti, ale na dani z příjmů fyzických osob v ČR již další povinnost nevyplývá. Daňové zatížení bude 10,4 %. Z toho je zřejmé, že pro poplatníka nebude výhodné použít metodu ze Smlouvy se Slovenskem.

Předchozí případ byl zaměřen na svobodného a bezdětného poplatníka, pro něhož je výhodnější uplatnit metodu vynětí bez povinnosti podat přiznání k dani z příjmů. Pokud se vychází z předpokladu, že poplatník je ženatý, manželka nemá vlastní příjmy a má dvě vyživované děti, bylo by pro rezidenta ČR výhodnější podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob a daňovou povinnost snížit o daň zaplacenou na Slovensku prostřednictvím metody prostého zápočtu. V tomto případě by mohl být uplatněn nárok na slevu na manželku ve výši 24 840 Kč, daňové zvýhodnění na dvě děti ve výši 30 408 Kč a současně i na daňový bonus ve stejné výši, neboť příjmy poplatníka dle § 6 jsou vyšší než šestinásobek minimální mzdy a zároveň není uplatněna metoda vynětí.¹¹² Daňové zatížení by činilo 1 % [(34 033 - 30 408) / 326 640].

4.1.4 Komparace zdanění penzí

Bude porovnáno zdanění penze u svobodného a bezdětného rezidenta České republiky, který současně pobírá příjmy ze závislé činnosti od českého plátce daně a z dřívějšího zaměstnání vykonávaného na území Slovenska obdrží penzi ve výši 450 000 Kč.

V teoretické části je definován čl. 17 Smlouvy se Slovenskem, který uvádí, že příjmy z penze budou zdaněny ve státě rezidence příjemce. Z tohoto důvodu penze nepodléhá zdanění na Slovensku. Nenastává zde tedy dvojitý zdanění, protože slovenskému státu není umožněno tento příjem zdanit.

¹¹² Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 35c odst. 4

Zákon o daních z příjmů osvobozuje příjem ve formě penze ve výši 36násobku minimální mzdy, která je platná k 1. lednu kalendářního roku.¹¹³ Pro rok 2016 se jedná o částku 356 400 Kč (36 x 9 900 Kč). Rezident ČR je povinen podat přiznání k dani z příjmů a zdanit celosvětové příjmy, které se skládají z příjmů ze závislé činnosti a z penze. Dle zákona o daních z příjmů náleží penze pod ostatní příjem dle § 10.

Daňové přiznání obsahuje pouze řádky, které mají náplň a názvy řádků přesně odpovídají daňovému přiznání.

Tabulka 31 Zdanění závislé činnosti a penze rezidenta ČR

Č.	Obsah řádku	Příjmy (v Kč)
31	Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	326 640
32	Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona	111 058
34	Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)	437 698
36	Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	437 698
36a	Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vynětí (ř. 36 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	437 698
40	Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)	93 600
41	Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40)	93 600
41a	Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vynětí	93 600
42	Základ daně (ř. 36a + kladná hodnota z ř. 41a)	531 298
45	Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	531 298
56	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	531 200
57	Daň podle § 16 zákona	79 680
58	Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	79 680
60	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58 + ř. 59)	79 680
64	Písm. a) zákona (základní sleva na poplatníka)	24 840
71	Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 – ř. 73)	54 840
Příloha č. 2 daňového přiznání		
207	Příjmy podle § 10 zákona	93 600
208	Výdaje podle § 10 zákona (maximálně do výše příjmů)	0
209	Dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy podle § 10 zákona (ř. 207 – ř. 208)	93 600

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹¹³ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 4 odst. 1 písm. h)

Z uvedeného vyplývá, že z obdržené penze 450 000 Kč bude v České republice zdaněno pouze 93 600 Kč, jenž je rozdílem obdržené penze a 36násobku minimální mzdy, která je osvobozena od daně (450 000 Kč – 356 400 Kč). Daňové zatížení činí 13 %, což je o 0,5 % více než u svobodného a bezdětného poplatníka s příjmy pouze ze zaměstnání. Procento zatížení se bude lineárně zvyšovat s navyšovanou penzí. Na Slovensku bude daňové zatížení z penze nulové. Zahraniční daňová správa poskytuje smluvním státům formou automatické výměny informací oznámení o poskytnutých penzích nebo podobných příjmech a správce daně tyto zprávy následně prověřuje, zda došlo k řádnému zdanění v zemi rezidence poplatníka.

4.1.5 Komparace zdanění úroků

Úroky upravuje čl. 11 Smlouvy se Slovenskem. Právo na zdanění je přiznáno státu, kde má vlastník svoji rezidenci. Z tohoto ustanovení vyplývá, že na Slovensku příjmy ve formě úroků nepodléhají zdanění.

Platební zprostředkovatel, který vyplácí příjmy úrokového charakteru osobě, která má bydliště v ostatním členském státě Evropské unie, má povinnost ohlásit tyto výplaty svému místně příslušnému správci daně.¹¹⁴ Automatickou výměnu informací mezi zahraničními finančními správami upravuje Směrnice Rady 2003/48/ES.

V České republice příjmy plynoucí fyzickým osobám z vkladů, které nejsou určeny k podnikání, zejména spořicí účty a investice uložené na vkladních knížkách, jsou podrobeny zdanění zvláštní sazbou daně ve výši 15 %.¹¹⁵ Z toho je zřejmé, že nejsou zdaněny úrokové příjmy plynoucí u finančních ústavů z podnikatelských kont.

Vychází se z předpokladu, že svobodný a bezdětný rezident České republiky pobírá v kalendářním roce příjmy typu úrokového charakteru ze Slovenska ve výši 25 000 Kč, příjmy úroků z vkladového účtu ve výši 15 000 Kč a úroků z podnikatelského účtu ve výši 20 000 Kč od peněžní instituce v České republice. Příjmy z úroků se začleňují do příjmů z kapitálového majetku dle § 8 zákona o daních z příjmů.

¹¹⁴ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38fa

¹¹⁵ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 36

Daňové přiznání obsahuje pouze řádky, které mají náplň a názvy řádků přesně odpovídají daňovému přiznání.

Tabulka 32 Zdanění úroků rezidenta ČR

Č.	Obsah řádku	Příjmy (v Kč)
38	Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona	45 000
41	Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40)	45 000
41a	Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vynětí	45 000
42	Základ daně (ř. 36a + kladná hodnota z ř. 41a)	45 000
45	Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	45 000
56	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	45 000
57	Daň podle § 16 zákona	6 750
58	Daň podle §16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	6 750
60	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58 + ř. 59)	6 750
64	Písm. a) zákona (základní sleva na poplatníka)	24 840

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Řádek č. 38 obsahuje úroky ze Slovenska a z podnikatelského účtu z ČR v celkové výši 45 000 Kč (25 000 Kč + 20 000 Kč). Po provedeném výpočtu došlo na ř. 71 k nulové dani, neboť základní sleva ve výši 24 840 Kč naprosto pokryla zdanění. Daňové zatížení rezidenta České republiky je tak nulové. V případě příjmů úroků z vkladového účtu ve výši 15 000 Kč, daň ve výši 15 % srazí a odvede banka. Do daňového přiznání se příjmy podléhající zvláštní sazbě daně již neuvádí. Daňové zatížení je tak 15 %.

4.1.6 Komparace zdanění dividend

Český daňový rezident obdržel ve zdaňovacím období roku 2016 příjmy z akcií formou dividend od české společnosti ve výši 238 000 Kč. Dle zákona o daních z příjmů, příjmy z dividend podléhají srážkové dani ve výši 15 %, což činí 35 700 Kč. V uvedeném případě již tyto příjmy český daňový rezident neuvádí do daňového přiznání, neboť uvedený příjem podléhá srážkové dani.

Obdržel-li český daňový rezident příjmy z dividend od slovenské společnosti ve shodné výši, tzn. 238 000 Kč, tyto příjmy nebudou na Slovensku zdaněny. Článek 10 Smlouvy se Slovenskem říká, že dividendy musí být zdaněny ve státě rezidence příjemce. Podmínkou je, že rezident České republiky musí předložit slovenskému plátcovi potvrzení o daňovém

domicilu z České republiky ještě před tím, než bude příjem zdaněn. Ale v uvedeném případě musí český daňový rezident podat daňové přiznání a uvést v něm celosvětové příjmy, tzn. od slovenské společnosti, a to do dílčího základu daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona o daních z příjmů. Proti těmto příjmům nelze uplatnit výdaje. Při příjmu z kapitálového majetku ve výši 238 000 Kč zaplatí poplatník v České republice daň ve výši 10 860 Kč. Již se jedná o daň po uplatnění základní slevy na poplatníka.

Daňové zatížení u dividend vyplácených českou společností je 15 %, naproti tomu u dividend vyplácených slovenskou společností se jedná o daňové zatížení ve výši 4,5 %. Důvodem rozdílu je v možnosti uplatnění základní slevy na poplatníka v daňovém přiznání, ale v případě srážkové daně je provedeno zdanění z celé hodnoty bez možnosti uplatnění základní slevy na poplatníka.

4.1.7 Komparace zdanění příjmů z nájmu a z prodeje nemovité věci

Vychází se z předpokladu, že český daňový rezident obdrží měsíčně za pronájem bytu částku ve výši 6 500 Kč. Včetně této částky je 3 500 Kč připadající na služby v podobě vodného, stočného a tepla. Jiné příjmy poplatník nemá. Za celé zdaňovací období tak poplatník obdrží příjmy podléhající dani ve výši 36 000 Kč $[(6\,500 - 3\,500) = 3\,000 \text{ Kč} \times 12 \text{ měsíců}]$. Dle zákona o daních z příjmů je povinnost podat daňové přiznání, pokud příjmy přesahují 15 000 Kč, což v modelovém případě poplatník splňuje. K těmto příjmům je možné uplatnit skutečné výdaje nebo paušální ve výši 30 %. Předpokládá se, že k příjmům ve výši 36 000 Kč jsou uplatněny výdaje ve výši 10 800 Kč (30 %). Dílčí základ daně dle § 9 zákona o daních z příjmů činí 25 200 Kč. Daň ve výši 15 % je 3 780 Kč. Při uplatnění základní slevy na poplatníka je daňové zatížení nulové.

Na Slovensku platí, že pokud poplatník obdrží příjmy z pronájmu do výše 500 eur¹¹⁶ (po přepočtu 13 635 Kč), tyto příjmy jsou osvobozeny od zdanění. V případě obdrženého nájmu ze zahraničí v částce vyšší než 500 eur, zdaňuje se na Slovensku pouze rozdíl. Předpokládáme stejné příjmy (36 000 Kč), na které jsou uplatněny paušální výdaje ve výši 40 %.¹¹⁷ Stejně jako v tuzemsku je možnost volby paušálních nebo skutečných výdajů vztahujících se k příjmům. Základ daně se dále poníží o osvobozené příjmy ve výši

¹¹⁶ Slovensko. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov § 9 odst. 1 písm. g)

¹¹⁷ Slovensko. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov § 6 odst. 10

13 635 Kč. Ke zdanění zbývá 7 965 Kč ($36\,000 - 40\% = 21\,600 - 13\,635$). Neboť se jedná o tzv. pasivní příjmy, nevztahuje se na ně možnost uplatnění nezdaniitelné části základu daně. Daň tak bude činit 1 513 Kč. V tomto případě se jedná o daňové zatížení ve výši 4 %.

Předpokládá se, že poplatník, který má bydliště v Praze, prodal v roce 2016 chatu v rekreační oblasti Slapy, za cenu 1 500 000 Kč. Tuto chatu nabyl do svého vlastnictví koupí v roce 2013 za smluvní cenu ve výši 1 000 000 Kč. Dle časového testu nebylo dodrženo vlastnictví delší jak 5 let, proto příjem ve výši rozdílu mezi prodejní a kupní cenou bude podléhat dani z příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů. Dalšími výdaji, které lze uplatnit a snížit dílčí základ daně, jsou výdaje prokazatelně vynaložené s nabytím a prodejem nemovité věci. V uvedeném případě bude dílčí základ daně činit 500 000 Kč a výše daně ponížená o slevu na poplatníka bude dosahovat 50 160 Kč.

Na Slovensku platí stejný časový test jako v České republice. Příjem z prodeje nemovitostí je osvobozen od daně, pokud je nemovitá věc vlastněna déle než 5 let. V případě, že vlastnictví činí pouze 3 roky a dílčí základ daně je ve výši 500 000 Kč, daň na Slovensku bude činit 95 000 Kč ($500\,000 \times 19\%$). Stejně jako v případě pronájmu nemovitostí se jedná o pasivní příjem, tudíž nelze uplatnit nezdaniitelné části základu daně. Daňové zatížení tak bude činit 19 %, zatímco v České republice pouze 10 %.

5 VÝSLEDKY A NÁVRHY

Byla provedena komparace zdanění v České republice a na Slovensku u příjmů ze závislé činnosti, ze samostatné výdělečné činnosti, u příjmů z penze, z úroků, dividend a příjmů z nájmu a z prodeje nemovité věci.

Jednotlivé daňové zatížení u příjmů ze závislé činnosti vychází z průměrné mzdy, z minimální mzdy a z maximálního vyměřovacího základu zaměstnance pro placení pojistného. Pro komparaci daňového zatížení u závislé činnosti svobodného a bezdětného poplatníka byly stanoveny hrubé příjmy ze závislé činnosti ve výši 326 640 Kč, a to na základě průměrné mzdy, jenž je zveřejňovaná českým statistickým úřadem. Dále byla určena roční mzda ve výši 118 800 Kč na základě minimální mzdy, jejíž výše byla platná k 1. 1. 2016. Dále byla provedena komparace daňového zatížení u roční mzdy ve výši 1 296 288 Kč. Tato částka představuje ke dni zpracování této práce maximální vyměřovací základ zaměstnance pro placení pojistného.

Tabulka 33 Daňové zatížení u závislé činnosti s průměrnou mzdou

	Příjmy ze závislé činnosti	
	Svobodný, bezdětný	Ženatý, manželka, 2 děti
Česká republika	12,5 %	0 %
Slovensko	10,4 %	0,1 %

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; Finanční správa Slovenská republika. *Daň z příjmů* [online].

Z uvedeného je zřejmé, že daňové zatížení u svobodného zaměstnance v České republice bylo větší o 2 % než na Slovensku, přičemž daňová sazba v České republice je o 4 % nižší než v komparovaném státě. Poplatníkům s vyživovanou manželkou a dvěma dětmi v obou státech zvýhodní nezdánitelné položky na manželku a daňové zvýhodnění na děti, proto průměrné daňové zatížení je v obou státech téměř nulové a v České republice ještě dosáhne nároku na vratku v podobě daňového bonusu ve výši 14 448 Kč. Zaměstnanec na Slovensku se stejnou mzdou obdržel o 14 752 Kč méně než v České republice.

Tabulka 34 Daňové zatížení u závislé činnosti s minimální mzdou

	Příjmy ze závislé činnosti	
	Svobodný, bezdětný	Ženatý, manželka, 2 děti
Česká republika	0 %	0 %
Slovensko	0 %	0 %

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; Finanční správa Slovenská republika. *Daň z příjmov* [online].

Daňové zatížení u příjmů ze závislé činnosti ve výši dvanáctinásobku minimální mzdy činí ve všech případech nulové břemeno. Rozdílem mezi oběma státy je ve výši obdrženého daňového bonusu. V České republice má ženatý poplatník nárok na daňový bonus ve výši 30 408 Kč, naproti tomu na Slovensku pouze na výši 14 012 Kč.

Tabulka 35 Daňové zatížení u závislé činnosti s max. vyměřovacím základem

	Příjmy ze závislé činnosti	
	Svobodný, bezdětný	Ženatý, manželka, 2 děti
Česká republika	18 %	14 %
Slovensko	21,5 %	19 %

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; Finanční správa Slovenská republika. *Daň z příjmov* [online].

Z výše uvedeného je zřejmé, že u příjmů vycházejícího z maximálního vyměřovacího základu je nižší daňové zatížení u poplatníka svobodného i ženatého z České republiky. Tento výsledek je ovlivněn progresivní sazbou daně na Slovensku, která se aplikuje na zdanitelné příjmy vyšší jak 34 880 eur (951 178 Kč).

Zásadním rozdílem je postup výpočtu daně u příjmů ze závislé činnosti. V České republice se hrubá mzda navyšuje o povinné pojistné ve výši 34 %, o které je povinen zvýšit zaměstnavatel mzdu zaměstnanci. Po tomto navýšení je mzda označována jako „superhrubá“, která slouží k výpočtu daně. Na Slovensku je konstrukce zcela opačná. Zde se od hrubé mzdy odečítá pojistné, které je povinen zaplatit zaměstnanec a až tento rozdíl slouží k výpočtu daně. Z uvedeného porovnání vyplynulo, že zdanění mzdy ze závislé činnosti u českého zaměstnance je znevýhodněno navyšováním povinného pojistného.

Dalším důležitým vlivem na celkové daňové zatížení mají vliv nezdánitelné části odčitatelné od základu daně a slevy na dani. V tuzemsku se jedná o základní slevu na poplatníka ve výši

24 840 Kč, která náleží všem fyzickým osobám, zatímco na Slovensku má nárok na nezdanitelnou část ve výši 3 803,33 eur (103 708 Kč) pouze poplatník u aktivních příjmů, mezi něž se zahrnují příjmy ze závislé činnosti a příjmy z podnikání a z jiné samostatné činnosti, a jehož základ daně nepřesahuje 19 809 eur (540 191 Kč). Porovnáním nezdanitelné části a slevy na dani na vyživující manželku bylo zjištěno, že v tuzemsku si manželku může uplatnit poplatník bez ohledu na typ příjmu a výši příjmu. Podmínkou je, že manželka nemá vlastní příjmy přesahující 68 000 Kč. V tomto případě může uplatnit slevu na dani ve výši 24 840 Kč. Na Slovensku se ale jedná o nezdanitelnou část od základu daně. Možnost uplatnit si vyživovanou manželku, která nemá vlastní příjmy vyšší než 3 803,33 eur (103 717 Kč), se vztahuje pouze na aktivní příjmy a základ daně u poplatníka nesmí převýšit 35 022,31 eur (955 058 Kč).

Při porovnání příjmů ze závislé činnosti u ženatého poplatníka s průměrnými a minimálními příjmy uplatňující slevu na manželku a daňové zvýhodnění na děti bylo zjištěno, že oba státy zvýhodňují poplatníka z důvodu vyživování manželky a dětí a daňové zatížení je v obou státech nulové. Česká republika, potažmo vláda, je vládou podporující rodiny s dětmi. A to se potvrdilo, neboť poplatník v tuzemsku ještě dosáhne vyšší vratky v podobě daňového bonusu.

V České republice je od roku 2008 zavedena lineární daň ve výši 15 %. Na Slovensku hovoříme o progresivním zdanění, protože slovenský zákon o daních z příjmů definuje dvě sazby, které se odvíjí od základu daně a násobku životního minima. Nižší sazba daně z příjmů na Slovensku činí 19 % a u zdanitelného příjmu vyšší jak 34 880 eur (951 178 Kč) je sazba daně 25 %.

Při komparaci příjmů ze samostatné činnosti bylo zjištěno, že slovenský zákon o daních z příjmů umožňuje uplatnit paušální výdaje ve výši 40 %, ne však více než 5 040 eur (137 441 Kč). Český zákon o daních z příjmů je mnohem více přející osobám výdělečně činným, co se týče paušálních sazeb nahrazující skutečné výdaje. U svobodného a bezdětného poplatníka v obou státech byly komparovány příjmy z řemeslné živnosti ve výši 648 144 Kč, na něž byly uplatněny paušální výdaje. Na Slovensku daňové zatížení činilo 12 %, zatímco u poplatníka z tuzemska bylo nulové. K tomu přispěly hlavně vysoké 80% paušální výdaje. Při komparaci stejných příjmů s uplatněnými skutečnými výdaji bylo u rezidenta Slovenska srovnatelné daňové zatížení jako v případě užití paušálních výdajů, ale v Česku bylo opět

výrazně nižší, a to ve výši 7,5 %. Ženatý poplatník s vyživovanou manželkou a dětmi je z pohledu daňového zatížení na tom lépe v tuzemsku, jestliže využije paušální nebo skutečné výdaje. Daňové náklady jsou nulové. Na Slovensku je v obou případech také shodné daňové zatížení, které činí necelých 7 %. Poplatník v Česku je opět zvýhodněn u skutečných výdajů daňovým bonusem na vyživované děti.

Tabulka 36 Průměrné daňové zatížení u samostatné činnosti

	Osoba samostatně výdělečně činná			
	Svobodný, bezdětný		Ženatý, manželka, 2 děti	
	Uplatněné výdaje k příjmům			
	skutečné	paušální	skutečné	paušální
Česká republika	7,5 %	0 %	0 %	0 %
Slovensko	11 %	12 %	6 %	6,7 %

Vlastní zpracování, zdroj: Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online].

Z uvedeného je zřejmé, že podnikatel v České republice s řemeslnou živností, ač bezdětný nebo ženatý s dvěma dětmi, uplatňující k příjmům ze samostatné činnosti paušální výdaje, bude jeho daňové zatížení nulové. Z toho vyplývá, že v Česku je výhodnější využívat paušální výdaje. U svobodných a bezdětných poplatníků má na zjištěném rozdílu podíl výše daňové sazby, protože na Slovensku je o 4 % vyšší. Maximálně možná uplatnitelná částka u paušálních výdajů na Slovensku hraje velkou roli v daňovém zatížení poplatníků.

Prostřednictvím daňového přiznání byly u rezidenta ČR, který má povinnost zdanit celosvětové příjmy, podrobeny zdanění příjmy ze závislé činnosti ze Slovenska a příjmy ze samostatné činnosti z Česka, a to užitím metod k zabránění dvojímu zdanění. Při komparaci metody prostého zápočtu a metody vynětí bylo zjištěno, že v případě prostého zápočtu bylo daňové zatížení ve výši 6 %. V případě aplikace metody vynětí bylo o 2,5 % menší. Z uvedeného vyplynulo, že pro rezidenta České republiky je výhodnější v daňovém přiznání postupovat metodou vynětí. Stejného závěru bylo dosaženo u zdanění příjmů ze závislé činnosti pobíraného od slovenského plátce. Opět je výhodnější využít metodu vynětí, protože při užití metody zápočtu by rezident musel ještě doplatit 6 767 Kč. V tomto případě ale nemá poplatník povinnost podat daňové přiznání, protože dle zákona o daních z příjmů pobíral pouze příjmy ze závislé činnosti, které jsou podle § 38f vyjmuty ze zdanění. Pokud ale je poplatník ženatý, manželka nemá vlastní příjmy a má dvě vyživované děti, bylo by pro rezidenta ČR výhodnější podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob a daňovou

povinnost snížit o daň zaplacenou na Slovensku prostřednictvím metody prostého zápočtu. V tomto případě může být uplatněn daňový bonus na dvě děti ve výši 30 408 Kč, neboť příjmy ze závislé činnosti byly vyšší než šestnásobek minimální mzdy a zároveň v daňovém přiznání není uplatněna metoda vynětí. Daňové zatížení tak činí pouhé 1 %.

Při komparaci příjmů z penze bylo zjištěno, že dle Smlouvy se Slovenskem čl. 17 nedochází na slovenské straně ke zdanění. Povinnost zdanit tyto příjmy má poplatník ve státě rezidence. Zákon o daních z příjmů osvobozuje část těchto příjmů, a to 36násobek minimální mzdy. V daňovém přiznání bude podroben zdanění pouze rozdíl. Zároveň je umožněno uplatnění nezdaniitelných částek a slev na dani. Pro poplatníka je tak daňově výhodnější zdanit tyto příjmy ve státě rezidence.

Úroky z vkladů a z dividend jsou v tuzemsku podrobeny zdanění zvláštní sazbou daně ve výši 15 % a do daňového přiznání se již neuvádí. Daňové zatížení je tak v obou případech 15 %. Úroky plynoucí ze Slovenska dle čl. 11 a dividendy dle čl. 10 musí být zdaněny ve státě rezidence příjemce. Toto zakládá povinnost podat daňové přiznání a zdanit tyto příjmy. Opět je výhodou, že na tyto příjmy mohou být uplatněny nezdaniitelné částky a slevy na dani. Daňové zatížení se odvíjí od výše příjmů z úroků a dividend.

V komparaci u příjmů z nájmu a z prodeje nemovité věci bylo zjištěno, že slovenský zákon takové typy výnosu zařazuje mezi tzv. pasivní příjmy, u kterého není možné uplatnit nezdaniitelné části základu daně. Rozdílné jsou i sazby paušálních výdajů u příjmů z nájmu. V České republice jsou o 10 % nižší. V konečném důsledku to ale nemá vliv na daňové zatížení, neboť v tuzemsku je v důsledku možnosti uplatnění nezdaniitelných částek a slev na dani nižší u obou typů srovnávaných příjmů.

Po provedené komparaci bylo dále zjištěno, že daňová správa v České republice je přející osobám samostatně výdělečně činným, a to ve formě výše paušálních výdajů. To přináší značné úlevy jak na straně podnikatelských subjektů, tak na straně finanční správy. Další štedrost byla odhalena u ženatých poplatníků, kteří žijí a hospodaří ve společné domácnosti s manželkou, která nemá vlastní příjmy a spolu vyživují nezletilé děti. Daňové bonusy na Slovensku zdaleka nedosahují takových částek jako v tuzemsku.

Finanční správy zveřejňují každoročně prostřednictvím výročních zpráv výběr inkasa. Při porovnání výběru příjmů na dani ze závislé činnosti a podávajících příznání na Slovensku a v Česku bylo zjištěno, že daňové inkaso na Slovensku každoročně stoupá, zatímco v tuzemsku je střídavě snižující či zvyšující. Z tohoto důvodu bych doporučila omezit výdajové paušální částky, neboť podle komparace zdanění se Slovenskem a tam uplatňované výdajové paušály, jsou v tuzemsku příliš vysoké a daňové zatížení poplatníků tak zcela nulované. Dalším mým návrhem vyplývající z provedené komparace je zcela zrušit daňové bonusy na nezletilé děti. Daňové zvýhodnění do výše daně je určitě pozitivní, ale čerpání daňových bonusů, které je nucen vyplácet stát, nepřispívají k dobrému daňovému inkasu. Dle zjištěných výsledků je daňové zatížení u zaměstnanců v tuzemsku vyšší než ve srovnávaném státě, a to z důvodu navyšování hrubé mzdy na „superhrubou“. Tato naše zvláštnost proti jiným státům přináší vyšší příjmy do daňové pokladny, neboť zaměstnanci nemají možnost optimalizovat svoji daňovou povinnost. Aby bylo dosaženo snížení daňového zatížení u zaměstnanců s průměrnou mzdou, mohla by se Česká republika inspirovat Slovenskem a zavést progresivní zdanění u daně z příjmů.

6 ZÁVĚR

Mezinárodní zdaňování nabývá na stále větším významu. Po vstupu do Evropské unie a s tím spojeným volným pohybem osob, dochází ke stále častějším odchodům za prací do zahraničí. To s sebou přináší problematiku mezinárodního zdaňování. Aby byl správně pochopen základ mezinárodního dvojího zdanění, je třeba porozumět mezinárodním smlouvám a umět je aplikovat současně se zákonem o daních z příjmů.

Cílem této diplomové práce bylo u vybraných druhů příjmů fyzických osob provést komparaci daňového zatížení v tuzemsku a na Slovensku. Volba výběru státu byla ovlivněna skutečností, že český zákon o daních z příjmů je v platnosti od doby, kdy Slovensko a Česko tvořilo jeden federální stát.

V úvodní části této práce byly vymezeny důležité pojmy a poznatky z mezinárodního zdaňování. Byly vysvětleny smlouvy o zamezení dvojího zdanění a jejich spojitost se zákonem o daních z příjmů. Bylo nutné objasnit metody zabraňujícímu dvojímu zdanění, aby bylo správně pochopeno mezinárodní zdanění. Blíže byla rozebrána Smlouva se Slovenskem a některé důležité články smlouvy. Nastíněn byl i možný daňový únik, který je eliminován různými formami spoluprací zahraničních daňových správ.

Následně byla provedena komparace daňového zatížení u příjmů ze závislé činnosti, u samostatné činnosti, u příjmů z penze, z úroků a dividend a u příjmů z nájmu a prodeje nemovité věci. Byl nadefinován poplatník ve dvou životních situacích. V prvním případě svobodný a bezdětný a ve druhém případě ženatý, jehož manželka neměla vlastní příjmy a společně žili v domácnosti s dvěma nezletilými dětmi. U vybraných druhů příjmů bylo provedeno zdanění celosvětových příjmů a komparováno zdanění formou metody prostého zápočtu a metody vynětí, aby bylo možné navrhnout správný a často i výhodný způsob zdanění pro rezidenta v tuzemsku.

U příjmů ze závislé činnosti se vycházelo z průměrné mzdy stanovené za 3. čtvrtletí roku 2016, dále z minimální mzdy platné k 1. 1. 2016 a z maximálního vyměřovacího základu zaměstnance pro placení pojistného, jehož hodnota vychází ze 48násobku průměrné mzdy. U příjmů ze samostatné činnosti se taktéž využil maximální vyměřovací základ stanovený pro rok 2016. Oficiální měnou Slovenska je EURO, proto se při přepočtu vycházelo

z jednotného kurzu stanoveným pokynem GFŘ D-25 vydaným Generálním finančním ředitelstvím.

První odlišností je rozdílná sazba daně. V České republice je v platnosti lineární sazba daně, ale na Slovensku podléhá zdanění fyzických osob progresivní dani.

Po provedeném zkoumání konstrukce daně z příjmů ze závislé činnosti v tuzemsku a na Slovensku byla zjištěna důležitá rozdílnost ve výpočtu dílčího základu daně. V České republice se hrubý příjem navyšuje o povinné pojistné, který je povinen platit zaměstnavatel, zatímco ve druhém státě se dílčí základ daně stanovuje tak, že hrubý příjem se poníží o pojistné, které je povinen zaplatit zaměstnanec. Z uvedeného porovnání vyplynulo, že zdanění mzdy ze závislé činnosti u českého zaměstnance je znevýhodněno navyšováním povinného pojistného.

Poplatníka v ČR značně zvýhodňuje výše paušálních sazeb u příjmů ze samostatné činnosti. Tuzemský zákon umožňuje využívat paušální výdaje ve výši 80 % u zemědělské výroby a řemeslných živností, 60 % u ostatních živností, 40 % u dalších podnikání, které se nezahrnují do předchozích paušálů a 30 % z nájmu. Slovenský zákon o daních z příjmů umožňuje využít pouze 40% výdaje, které jsou ještě omezeny maximální možnou uplatnitelnou částkou. Paušální výdaje jsou výhodné pro podnikatelské subjekty, ale i pro finanční správu.

Svobodní a bezdětní rezidenti jsou více daňově zatíženi než ženatí poplatníci využívající nezdanitelné části a slevy na vyživovanou manželku a daňové zvýhodnění na děti. Česká republika více přeje rodinám s dětmi, a to vyššími částkami daňového zvýhodnění. Rozdíl je i u slevy na poplatníka v ČR a nezdanitelné položky ve druhém státě. Všechny fyzické osoby mají jednotně určenou výši slevy, zatímco na Slovensku se tato částka odvíjí od výše základu daně.

V důsledku pobírání příjmů v podobě úroků, dividend nebo penze ze Slovenska je poplatník povinen v tuzemsku podat daňové přiznání, neboť tyto příjmy nejsou daněny ve státě zdroje. Zákon o daních z příjmů část této penze osvobozuje, což přináší pro poplatníka daňovou úlevu. Obdržené úroky z tuzemské banky a dividendy, které již podléhaly zdanění podle zvláštní sazby daně, se nezahrnují do daňového přiznání.

Komparací metod prostého zápočtu a vynětí u rezidenta ČR bylo zjištěno, že pro poplatníka, pokud to umožňuje zákon o daních z příjmů, je výhodnější použít metodu vynětí. Pobírá-li příjmy ze závislé činnosti od slovenského plátce ženatý rezident vyživující manželku a dvě nezletilé děti, je výhodné pro poplatníka podat daňové přiznání, použít metodu prostého zápočtu vyplývající ze Smlouvy se Slovenskem a získat daňové zvýhodnění na děti formou daňových bonusů. Toto již ale není výhodné pro stát, protože rezident daní své příjmy v zahraniční jurisdikci, ale v tuzemsku mu přísluší výhoda ve formě daňových bonusů.

Bylo nalezeno mnoho odlišností u komparovaných států, ať již při rozdílné sazbě daně, výše nezdanitelných částek a slev na dani, konstrukci výpočtu daňové povinnosti a i výhod, které umožňuje český zákon o dani z příjmů ve srovnání se Smlouvou se Slovenskem. S ohledem na trend inkasa daně z příjmů by bylo vhodné snížit paušální výdaje u osob ze samostatné výdělečné činnosti na roveň slovenského zákona o daních z příjmů. Dalším mým návrhem vyplývající z provedené komparace je zcela zrušit daňové bonusy na nezletilé děti. Daňové zvýhodnění do výše daně je určitě pozitivní, ale čerpání daňových bonusů, které je nucen vyplácet stát, nepřispívají také k řádnému výběru daní. Dle zjištěných výsledků je daňové zatížení u zaměstnanců s průměrnou mzdou v tuzemsku vyšší než ve srovnávaném státě, a to z důvodu navyšování hrubé mzdy na „superhrubou“. Proto navrhuji, aby byla tato výjimečnost u daně z příjmů ze závislé činnosti zrušena. Došlo by tak zároveň k sjednocení konstrukce výpočtu s ostatními dílčími základy daně. U zaměstnanců s maximálním vyměřovacím základem vyplynulo, že daňové zatížení v tuzemsku je nižší než na Slovensku, proto by bylo vhodné zavést progresivní zdanění, které by zvýhodnilo osoby s průměrnými příjmy a daňově zatížilo nejbohatší obyvatele.

7 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Monografické publikace

- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd edition. 2013. ISBN 978-908-7221-980.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- OECD (2014). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*. OECD Publishing, 2014. 492 s. ISBN 978-92-64-21115-5.
- PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem 2016*. 16. vydání. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-011-9.
- RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení rezidence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. 4. vydání. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.
- RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků: daň z příjmů a pojištění, mezinárodní smlouvy, pravidla EU, podrobné případové studie*. Olomouc: ANAG, 2012. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7263-732-4.
- SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-677-6.
- SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2013. ISBN 80-735-7160-9.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska: legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD: odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.
- VANČUROVÁ, Alena a Václav BONĚK. *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR*. 11. vydání. V Praze: 1. VOX, 2012. ISBN 978-80-87480-05-2.
- VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně: zdaňování příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v České republice*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-663-9.

Právní předpisy

ČESKO. Zákon č. 280/2009 Sb. ze dne 22. července 2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

ČESKO. Zákon č. 586/1992 Sb. ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ČESKO. Ministerstvo práce a sociálních věcí. Vyhláška č. 244 ze dne 24. září 2015 o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2014, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2014, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2016 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2016 a o zvýšení důchodů v roce 2016. In: *Sbírka zákonů, Česká republika*. 2015, částka 100, s. 3008. Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=244/2015&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

SLOVENSKO. Zákon č. 595/2003 Z. z. ze dne 4. prosince 2003, o dani z příjmov – úplné znenie. Dostupné také z: <http://www.vyvlastnenie.sk/predpisy/zakon-o-dani-z-prijmov/>

Elektronické zdroje

ČESKO. Česká správa sociálního zabezpečení. *Výpočet pojistného* [online]. 2016. [cit. 2016-11-02]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/pojistne-na-socialni-zabezpeceni/vyse-a-platba-pojistneho/vypocet-pojistneho.htm>

ČESKO. Český statistický úřad. *Mzdy a náklady práce* [online]. 2016. [cit. 2016-12-30]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/prace_a_mzdy_prace

ČESKO. Daňari online. *Zdaňování příjmů ze zahraničí* [online]. 2016. [cit. 2017-01-05]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d53061v64899-zdanovani-prijmu-ze-zahranici/?search_query=%24index%3D86%7C%24index%3D88%7C%24index%3D492%7C%24index%3D724%7C%24index%3D729%7C%24index%3D792%7C%24index%3D998%7C%24index%3D1007%7C%24index%3D85+%24source%3D1%7C%24source%3D17&order_by=date&order_dir=asc&type=&search_results_page=1

ČESKO. Finance. *Slovensko má vyšší daňovou sazbu, ale nižší daňovou povinnost* [online]. 2016. [cit. 2017-01-01]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/470778-slovensko-ma-vyssi-danovou-sazbu-ale-nizsi-danovou-povinnost/>

ČESKO. Finanční správa. *Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015* [online]. 2016. [cit. 2016-12-29]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-fyzickych->

osob/aktualne-k-dani-z-prijmu-fyzickych-osob-za-zdanovaci-obdobi-2015-7005#Smlouvy_o_zamezen_dvojho_zdann

- ČESKO. Finanční správa. *Daně a pojistné* [online]. 2016. [cit. 2016-11-07]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane>
- ČESKO. Finanční správa. *FATCA – úvodní informace* [online]. 2015. [cit. 2016-06-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/fatca/fatca-uvodni-informace-5610>
- ČESKO. Finanční správa. *Výroční zpráva Finanční správy 2015* [online]. 55 s. (PDF). [cit. 2016-29]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Vyrocni_zprava_FS_2015.pdf
- ČESKO. Generální finanční ředitelství. *Daňový portál* [online]. 2016. [cit. 2016-12-29]. Dostupné z: https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/uvod/vstup_expert.faces;jsessionid=07A3A829E5C0D84B4CAE283B92B70C10.ep1ap1
- ČESKO. Ministerstvo financí ČR. *Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku č. 100/2003 Sb. m. s.* [online]. 16 s (PDF). [cit. 2016-29]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/sb045-03m.pdf>
- ČESKO. MPSV. *Přehled o vývoji částek minimální mzdy* [online]. 2017. [cit. 2017-01-06]. Dostupné z: <http://www.mpsv.cz/cs/871>
- ČESKO. Průměrná mzda. *Údaje o průměrné mzdě pro rok 2017* [online]. 2016. [cit. 2017-01-06]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/prumerna-mzda/>
- European Commission. *Taxation and customs union* [online]. 2017. [cit. 2017-01-05]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en
- SLOVENSKO. Finanční správa Slovenská republika. *Daň z príjmov* [online]. 2017. [cit. 2017-01-02]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/obciana/dane/dan-z-prijmov#PrijmyPodliehajúceDani>
- SLOVENSKO. Finanční správa Slovenská republika. *Plnenie príjmov štátneho rozpočtu* [online]. (PDF). [cit. 2016-12-29]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpoctu>
- SLOVENSKO. Minimalna mzda. *Minimalnamzda.sk* [online]. [cit. 2017-01-02]. Dostupné z: <http://www.minimalnamzda.sk/>
- SLOVENSKO. *Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov* [online]. [cit. 2016-12-29]. Dostupné z: <http://www.finance.sk/download/248-stahuj-zakon-o-dani-z-prijmov/>