

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Marcela Gomolová

**Daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti v České republice
a na Slovensku**

Diplomová práce

Olomouc 2016

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti v České republice a na Slovensku“ vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 26. dubna 2016

Marcela Gomolová

Na tomto místě bych ráda poděkovala JUDr. Zdence Papouškové, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a čas, který mi věnovala.

Obsah

Obsah.....	4
Seznam použitých zkratk 6	6
Úvod..... 7	7
1. Historický vývoj daně z příjmů..... 9	9
1.1. Období před vznikem Československa..... 9	9
1.2. Období po vzniku Československa 9	9
1.2.1. Právní úprava v letech 1918 až 1945..... 9	9
1.2.2. Právní úprava v letech 1945 až 1989 10	10
1.2.3. Právní úprava v letech 1989 až 1993..... 11	11
1.3. Období po vzniku samostatné ČR a SR 11	11
1.3.1. V ČR 11	11
1.3.2. Na Slovensku 13	13
1.4. Zhodnocení právní úpravy daní v průběhu historického vývoje 14	14
2. Základní pojmy 15	15
2.1. Pojem daň..... 15	15
2.2. Daň z příjmu 16	16
2.3. Příjem 16	16
2.4. Závislá činnost 16	16
2.5. Poplatník..... 18	18
2.5.1. Daňový rezident ČR..... 19	19
2.5.2. Daňový nerezident..... 20	20
2.5.3. Daňovníci s neomezenou a omezenou daňovou povinností 20	20
2.6. Plátce 21	21
3. Předmět daně..... 22	22
3.1. Pozitivní vymezení předmětu daně v ČR..... 23	23
3.2. Negativní vymezení předmětu daně v ČR 26	26
3.3. Pozitivní vymezení předmětu daně na Slovensku 28	28
3.4. Negativní vymezení předmětu daně na Slovensku..... 31	31
4. Osvobození od daně 35	35
4.1. Příjmy ze závislé činnosti od daně osvobozené v ČR..... 35	35
4.2. Příjmy ze závislé činnosti od daně osvobozené na Slovensku..... 38	38
5. Základ daně 41	41

5.1. Dílčí základ daně z příjmů FO ze závislé činnosti v ČR.....	42
5.1.1. Zálohy na daň z příjmů FO ze závislé činnosti, srážková daň a sazba daně	43
5.1.2. Roční zúčtování záloh	47
5.2. Dílčí základ daně z příjmů FO ze závislé činnosti na Slovensku	48
5.2.1. Zálohy na daň z příjmů FO ze závislé činnosti, srážková daň a sazba daně	49
5.2.2. Roční zúčtování záloh	53
5.3. Závěrečné zhodnocení příkladů	54
Závěr.....	57
Seznam použitých zdrojů.....	59
Abstrakt	65
Abstract	66
Klíčová slova (Keywords).....	67
Přílohy.....	68
Příloha č. 1	68
Tabulka č. 1: Srovnání odváděného pojistného zaměstnancem v ČR a na Slovensku.....	68
Tabulka č. 2: Srovnání odváděného pojistného zaměstnavatelem v ČR a na Slovensku.....	68
Tabulka č. 3: Odvody zaměstnance na Slovensku od 1. ledna 2016.....	69
Tabulka č. 4: Odvody zaměstnavatele na Slovensku od 1. ledna 2016.....	69
Tabulka č. 5: Odvody zaměstnance v ČR od 1. ledna 2016	70
Tabulka č. 6: Odvody zaměstnavatele v ČR od 1. ledna 2016	70
Příloha č. 2: Mzdový list (SR).....	71

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
KS	Krajský soud
PO	Právnícká osoba
SR	Slovenská republika
LZPS	Listina základních práv a svobod
MF ČR	Ministerstvo financí ČR
MF SR	Ministerstvo financí SR
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
NČZD	Nezdanitelná část základu daně
DZD	Dílčí základ daně
NS SR	Najvyšší súd SR
NSS	Nejvyšší správní soud
ÚS	Ústavní soud
V z. p. p.	Ve znění pozdějších předpisů/ v znení neskorších predpisov
Zaměstnanec	FO, již plynou příjmy ze závislé činnosti
Mzda	Příjem, jenž pobírá zaměstnanec
Pokyn č. D – 285	Pokyn č. D – 285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 ZDP ČR, a vymezení tzv. závislé činnosti
Školský zákon	Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání, v z. p. p.
Zákon o zaměstnanosti	Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, v z. p. p.
ZDP ČR	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v z. p. p.
ZDP SR	Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v z. p. p.
ZDP SR 1999	Zákon č. 366/1999 Z. z., o dani z příjmov
ZP ČR	Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v z. p. p.
ZP SR	Zákon č. 311/2001 Z. z., zákonník práce, v z. p. p.
Z. z.	Zbierka zákonov

Úvod

Téma, jež jsem si zvolila pro svou práci, nese název *Daň z příjmů FO ze závislé činnosti v ČR a na Slovensku*. Institut daně z příjmů FO ze závislé činnosti se uplatňuje v životě většiny obyvatel a považuji za důležité se v této problematice orientovat. Již samotná konstrukce daně z příjmů je poměrně komplikovaná, nicméně pokud se přičtou také časté novelizace dotčených právních předpisů, je výsledkem jen velmi nepřehledná a pro mnohé též nesrozumitelná právní úprava. Nehledě na to, že je potřeba znalosti právních předpisů i z jiných odvětví práva, zejména práva pracovního, obchodního či práva sociálního zabezpečení. Avšak daně z příjmů vždy bylo, je a bude aktuální téma, a proto bychom se mu měli snažit porozumět a věnovat mu náležitou pozornost.

Srovnání české a slovenské právní úpravy není náhodné. Obě republiky spolu sdílely nedávnou historii, přičemž i nyní je Slovensko stát, který má k ČR blízko, a to nejen z hlediska územního a jazykového, tudíž je zde předpoklad, že v konstrukci daně nalezneme mnoho společných znaků. Často se lze setkat se srovnáváním obou zemí v různých oblastech života i odvětvích práva, proto také mne zaujala možnost srovnání v oblasti daní z příjmů FO a nalezení odpovědi na otázku, do jaké míry se liší aktuální právní úprava v oblasti daně z příjmů FO ze závislé činnosti. Je stejná? Nebo dá se říci, že je některá z právních úprav pro zaměstnance výhodnější? Lze takový závěr vůbec jednoznačně vyvodit?

Vzhledem ke složitosti právní úpravy daně z příjmu se v ČR vyskytuje jen málo aktuálních odborných prací a publikací, které by se zabývaly výhradně otázkou daně z příjmů FO ze závislé činnosti komplexně. Zpravidla se autoři věnují dani z příjmů obecně, zabývají se jak daní z příjmů PO, tak FO. U daně z příjmů FO přehledově zpracovávají všechny konstrukční prvky daně u všech druhů příjmů, nezaměřují se pouze na určitý druh příjmu a nevěnují se žádnému z nich do hloubky. Z takových odborných prací je pak jen zlomek těch, které se věnují alespoň částečně komparaci právních úprav daně z příjmů FO ze závislé činnosti ČR a Slovenska. Shledávám, že hojnější počet autorů se zabývá daní z příjmů FO v ČR.

Cílem této diplomové práce je analyzovat daň z příjmů FO ze závislé činnosti ve vybraných zemích s přihlédnutím k aktuální judikatuře a potvrdit či vyvrátit hypotézu, zda je česká právní úprava pro zaměstnance v ČR výhodnější než slovenská právní úprava pro zaměstnance v SR, a daňové zatížení poplatníků tak nižší.

Zvolené téma považuji za poměrně úzce specifikované, avšak s ohledem na předepsaný rozsah svou pozornost zaměřím převážně na základní prvky konstrukce daně, tedy na hmotněprávní úpravu.

Ve své práci použiji a budu kombinovat více metod pro psaní odborné práce. Deskriptivní metodou představím zkoumané otázky a použiji pro podání ucelenějšího pohledu. Metoda historická a komparativní bude uplatněna v kapitole první pojednávající o vývoji právní úpravy. V dalších kapitolách pak využiji kromě metody popisné též metodou analytickou pro rozebrání jednotlivých konstrukčních prvků daně a komparativní metodu pro jejich srovnání.

Práce bude rozdělena do pěti hlavních kapitol. Nejprve nastíním historický vývoj právních úprav na území obou republik. V druhé kapitole následně vysvětlím základní pojmy důležité pro pochopení vybraného tématu. Je nezbytné vědět, jak definovat daň, co je daň z příjmů, jak rozumět pojmu příjem a závislá činnost, či koho považujeme za poplatníka a plátce. Třetí kapitola je věnována předmětu daně, a to jak pozitivnímu, tak negativnímu vymezení. Čtvrtou kapitolou budeme pokračovat, nese název *Osvobození od daně*. Poslední, pátá a stěžejní, kapitola osvětlí základ daně, zálohy na daň z příjmů FO ze závislé činnosti, srážkovou daň, roční zúčtování záloh a v poslední řadě též sazbu daně.

1. Historický vývoj daně z příjmů

1.1. Období před vznikem Československa

V této kapitole se nebudeme věnovat prvopočátkům vzniku daně ve starověku¹, ale raději přeskočíme do 19. století na území Rakouska-Uherska, kde byla zavedena tehdejší podoba daně z příjmů FO, tzv. osobní důchodová daň, byť existence daní na našem území byla doložena již v období raného středověku² a v roce 1522 již existovala daň z příjmů, majetková a z hlavy.³ Osobní důchodová daň, tedy předchůdce dnešní daní z příjmů FO se zrodila až roku 1849.⁴

Před vznikem Československa platila na území Rakouska-Uherska jiná úprava daňových a státních příjmů pro země rakouské a české a jiná pro Uhry. V Uhrách, kde se rozprostíralo i Slovensko, existovala jediná přímá daň až do roku 1848. Mírný pokrok znamenaly změny zejména přímých daní na území Uher v roce 1868 a 1875. Roku 1896 byl v Rakousku přijat zákon o přímých osobních daních, čímž se zdůraznil rozdíl mezi oběma právními úpravami.⁵

1.2. Období po vzniku Československa

1.2.1. Právní úprava v letech 1918 až 1945

Po vzniku Československa jsme přejali množství daňových zákonů a nařízení z Rakouska-Uherska. Po první světové válce bylo nutné pokrýt zvýšené výdaje státu. Klíčovým zdrojem státních příjmů se tak staly daně.⁶

Bylo nutné odstranit právní dualismus a sjednotit právní úpravu, která platila na území českých zemí a právní úpravu, jež platila na území Slovenska. V roce 1920 se zavedly přírážky k důchodové dani a dani z tantiém.⁷ Na Slovensku se unifikace promítla nejpatrněji do důchodové daně. Také zde můžeme najít některé válečné přírážky k přímým daním, které byly také v zemích českých.⁸

V roce 1927 byl schválen zákon č. 76/1927 Sb. o přímých daních. Předmětem úpravy tohoto zákona byla daň důchodová, všeobecně výdělečná, zvláštní výdělečná, pozemková,

¹ Velmi podrobně popisuje vývoj daní ve světě a následně vývoj daní na území ČR a Slovenska GRÚŇ, Eubomír. *Vybrané kapitoly z historie daní, poplatků a cla*. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého, 2004. s. 13 - 135.

² Ve Fredegarově kronice se lze dočíst, že Slované platili Hunům daně. Citováno dle GRÚŇ, Eubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde Praha, 2009, s. 127.

³ GRÚŇ: *Finanční právo...*, s. 127.

⁴ SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. 1. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, s. 48.

⁵ GRÚŇ: *Finanční právo...*, s. 127 - 128.

⁶ SOVOVÁ, FIALA: *Základy finančního...*, s. 48 - 49.

⁷ Tantiéma je podíl členů představenstva a dozorčí rady akciové společnosti na zisku, přičemž o vyplacení rozhoduje valná hromada. DĚDIČ, Jan. *Tantiéma*. In HENDRYCH, Dušan a kol. *Právní slovník*. 3. podstatně rozšířené vydání. s. 1125.

⁸ GRÚŇ: *Finanční právo...*, s. 128 - 130.

domovní, rentová, z tantiém a z vyššího služného. Tímto zákonem došlo k unifikaci právní úpravy přímých daní na území celého Československa. Následně byla zavedena i daň z motorových vozidel.⁹

Důchodové dani podléhaly všechny příjmy FO nad daněproště minimum. Mzdy se zdaňovaly přímo u zaměstnavatele. Hlavním tvůrcem této reformy se stal prof. Karel Engliš, tehdejší ministr financí.¹⁰

V období protektorátu Čech a Moravy došlo ke zrušení daně z přepychu a k úpravám přírážek u daní. Ovšem pro Slovensko byl rok 1939 poměrně zásadní. Zrodil se Slovenský štát, což znamenalo pro Slovensko počátek samostatného vývoje právního řádu. K daňové reformě však nedošlo, jen se přijímaly nové zákony.¹¹

1.2.2. Právní úprava v letech 1945 až 1989

Po druhé světové válce bylo jedinou možnou cestou navázat na právní úpravu z doby předválečné, a byť s několika změnami, ji používat, dokud nebudou přijaty nové právní předpisy. De facto se obnovil právní stav z doby předmnichovské. Pár změn se provedlo jen u daně důchodové a zvláštní výdělečné.¹²

Dílejší změny přinesla reforma po únoru 1948. Byla uzákoněna zemědělská daň a daň živnostenská, obě zdaňovaly pracovní důchody občanů. Zavedena byla nová daň všeobecná, která byla ovšem v roce 1952 zrušena, neboť ji nahradila daň z obratu a daň z výkonu. V roce 1950 se začala platit daň z literární a umělecké činnosti a daň ze samostatné činnosti, ta však byla zanedlouho nahrazena daní z příjmů obyvatelstva.¹³

Další daňová reforma, která proběhla v roce 1952, přinesla novou, socialistickou daňovou soustavu. Významným počinem bylo zavedení daně ze mzdy. Zákon upravující daň z příjmu obyvatelstva¹⁴ zrušil zákon o přímých daních z roku 1927.¹⁵

Po nabytí účinnosti Ústavy z roku 1960 byl schválen nový zákon o dani z příjmů obyvatelstva, byla přijata nová úprava daně z literární a umělecké činnosti a nově byla zavedena zvláštní daň z důchodů a daň z motorových vozidel. V době šedesátých let byla daňová soustava tvořena daní z obratu, důchodovou daní družstev a jiných organizací, zemědělskou daní, daní ze mzdy, zvláštní daní z důchodu, daní z literární a umělecké činnosti, daní z příjmů obyvatelstva, domovní daní a daní z motorových vozidel. Počátkem roku 1967 byl zaveden jednotný systém

⁹ GRÚŇ: *Finanční právo...*, s. 130 - 131.

¹⁰ SOVOVÁ, FIALA: *Základy finančního...*, s. 49.

¹¹ GRÚŇ: *Finanční právo...*, s. 131 - 132.

¹² Tamtéž, s. 131 - 132.

¹³ Tamtéž, s. 132 - 133.

¹⁴ Zákon č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva.

¹⁵ GRÚŇ: *Finanční právo...*, s. 134 - 135.

přímých odvodů socialistických organizací.¹⁶

1.2.3. Právní úprava v letech 1989 až 1993

Po sametové revoluci v roce 1989 se zrodila myšlenka vytvoření zcela nové daňové soustavy. Realizována však byla až v roce 1993.¹⁷

Zákon Federálního shromáždění č. 212/1992 Sb., o soustavě daní vymezil daně, které měly tvořit daňovou soustavu, a stanovil, že ukládat lze pouze tyto daně. Daně se již nečlenily na ty, placené socialistickými organizacemi a ty placené obyvatelstvem, ale začalo se užívat členění na daně přímé a nepřímé. Mezi přímé daně měla patřit daň důchodová a daně majetkové a mezi nepřímé daně se měla řadit všeobecná spotřební daň a také selektivní spotřební daně. Předpokládalo se zavedení též daní na ochranu životního prostředí. Nicméně tento koncept nebyl realizován, zůstalo se pouze u pracovního návrhu, neboť se již budovaly základy pro samostatnou ČR a SR.¹⁸

Daňovou soustavu před rokem 1993 tak tvořil systém odvodů do státního rozpočtu, ten zahrnoval odvody z objemu mezd, odvody ze zisku, odvody z odpisů základních prostředků a regulační cenové odvody, dále byla daňová soustava tvořena systémem důchodové daně. Zemědělská daň byla tvořena daní z pozemků, daní z objemu mezd a odměn a daní ze zisku. Daň ze mzdy platili občané z mezd a platů, popř. dalších odměn, které jim plynuly ze závislé práce. Nezdaňovaly se příjmy z nemocenského pojištění, důchodového zabezpečení nebo náhrad cestovních výdajů. Příjmy občanů, kteří vykonávali uměleckou a literární činnost na vlastní účet, podléhaly dani z příjmů z literární a umělecké činnosti. Daň z příjmů obyvatelstva zdaňovala všechny příjmy obyvatel, jež nepodléhaly dani ze mzdy, zemědělské dani nebo dani z literární a umělecké činnosti. Domovní daň se platila dle zastavěné plochy rodinných domů občanů, ta se násobila sazbou stanovenou dle zařazení příslušné obce do jedné z pěti skupin sazeb. Daň z obrátu se vypočítávala z prodejní ceny, do té se zahrnovalo vše, co tvořilo náklady i zisk dodavatele. Existovaly také státní a místní poplatky. Mezi státní poplatky patřily správní, notářské, soudní a arbitrážní poplatky, přičemž k notářským poplatkům se řadil poplatek z převodu nemovitostí, poplatek z dědictví a poplatek z darování.¹⁹

1.3. Období po vzniku samostatné ČR a SR

1.3.1. V ČR

K 1. lednu 1993 se sjednotila daň z příjmů obyvatelstva, daň z literární a umělecké

¹⁶ Tamtéž, s. 135 - 136.

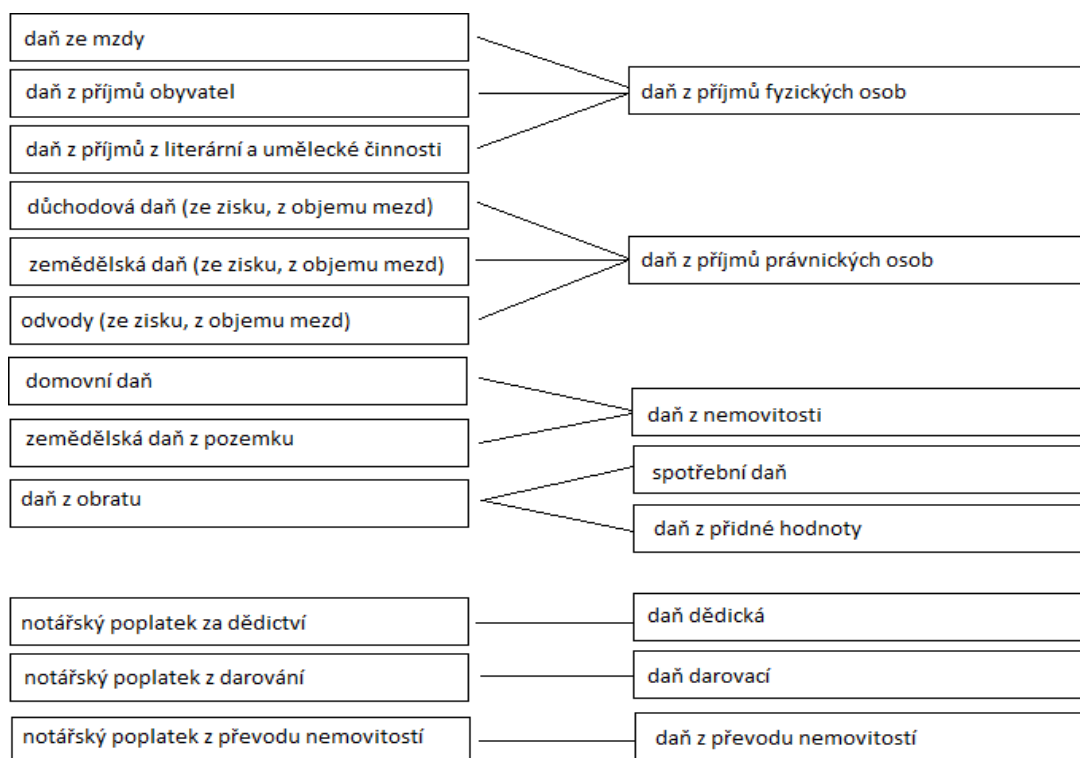
¹⁷ SOVOVÁ, FIALA: *Základy finančního...*, s. 51.

¹⁸ GRŮŇ: *Finanční právo...*, s. 137 - 139.

¹⁹ JANOUŠKOVÁ, Jana. *Daně a daňová politika: osobní důchodová daň*. 1. vydání. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2011. s. 30 - 31.

činnosti a daň ze mzdy do jediné, nové dani z příjmů FO. Daň z příjmů PO nahradila odvody, důchodovou daň a daň zemědělskou. Vznikla daň z nemovitostí, jež nahradila daň domovní a daň zemědělskou. Daň z přidané hodnoty a spotřební daně se zrodily z daně z obratu. Existovala i daň převodní, ta nahradila notářské poplatky.²⁰

Konečná podoba daňové soustavy s účinností od 1. ledna 1993.²¹



Daň pro PO byla sjednocena, jediná sazba byla stanovena ve výši 45 %. Daň pro FO se dočkala také sjednocení, a to do šesti příjmových pásem se sazbami daně od 15 % do 47 %. Odvod z objemu mezd byl nahrazen povinnými platbami na všeobecné zdravotní pojištění, důchodové a nemocenské pojištění a příspěvkem na státní politiku zaměstnanosti.²²

Reforma se nedotkla jen daňové soustavy, bylo nutné nově upravit celý daňový systém, tedy i procesní daňovou úpravu.²³

Další důležité změny proběhly až v letech 2003 a 2004 v souvislosti s implementací legislativy EU, která se projevila zejména v oblasti nepřímých daní, v letech 2005 a 2006, kdy došlo k zvýšení progresivity daňového systému (přechod k slevám na dani z příjmů FO, zavedení daňového bonusu, změna úrovně nominální sazby daně z příjmů FO). V roce 2008 se reforma projevila zavedením tzv. „superhrubé“ mzdy, rozšířením účasti zaměstnanců na veřejném

²⁰ SOVOVÁ, FIALA: *Základy finančního...*, s. 51.

²¹ Graf dle JANOUŠKOVÁ: *Daně a daňová politika...*, s. 34.

²² JANOUŠKOVÁ: *Daně a daňová politika...*, s. 33.

²³ Zákonem SNR č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatků, resp. zákonem ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

zdravotním pojištění a zavedením velmi vysokého všeobecného maximálního vyměřovacího základu. Od roku 2009 dochází postupně k modernizaci daňového systému, zejména přijímáním zákonů upravujících přímé daně.²⁴

K množství změn v oblasti daňového práva došlo v souvislosti s přijetím nového občanského zákoníku, který nabyl účinnosti k 1. lednu 2014.²⁵ Byla zrušena daň z převodu nemovitostí, nahradila ji však daň z nabytí nemovitých věcí.²⁶ Příjmy z dědění a darování byly podřazeny pod daň z příjmů. Změny proběhly také terminologické. Pojem „nemovitost“ nahradilo slovní spojení nemovitá věc, nyní hovoříme o bezúplatném nabytí v případě dědění a o bezúplatných příjmech namísto darování. Označení „příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky“ bylo zkráceno, vypustila se část „a funkční požitky“. K předpokládanému zrušení tzv. „superhrubé“ mzdy nedošlo.

Daň z příjmů FO je spolu s daní z příjmů PO upravena v ZDP ČR, který je účinný s množstvím novelizací dodnes. K 1. lednu 2016 byl tento zákon novelizován přibližně 145krát.

1.3.2. Na Slovensku

Stejnou podobu daňové soustavy mělo v roce 1993 i Slovensko. Daň z příjmů byla upravena zákonem č. 286/1992 Z. z., o daniach z príjmov. Nicméně 1. ledna 2000 nabyl účinnosti ZDP SR 1999, ten nahradil původní zákon z roku 1992. Nyní je účinný ZDP SR, který obsahuje úpravu zdaňování příjmů FO i PO.

Do roku 2003 existovala na Slovensku progresivní sazba daně FO. Reforma v roce 2004 přinesla nejen nový zákon, ale také zrušila daň z darování, daň z dědění a daň z převodu a přechodu nemovitostí. Též se sjednotila sazba daně z příjmů jak pro FO, tak pro PO na 19 % ze základu daně. Hovoří se o tzv. „rovné dani“. Zároveň se musely při reformě přijímat jen takové předpisy, které byly v souladu s právem EU.^{27 28}

Pojem „funkční požitky“ se v zákoně nevyskytuje od 1. ledna 2004 a příjmy, které byly takto označovány, se od této doby považují za příjmy ze závislé činnosti.²⁹

Od počátku roku 2013 se znovu zavedlo progresivní zdaňování příjmů FO. Příjmy FO byly podrobeny daňové sazbě 19 %, avšak v případě, že FO měly příjem vyšší, než 176,8násobek

²⁴ VANČUROVÁ, Alena. *Daňové reformy ČR* [online]. vse.cz, [cit. 13. února 2016]. Dostupné na: <http://kef.vse.cz/storage/1218123709_sb_vancurova.pdf>

²⁵ Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů.

²⁶ Zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

²⁷ SR stejně jako ČR přistoupila k EU k 1. květnu 2004.

²⁸ MF SR. *Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004 – 2006* [online]. mfsr.sk, 15. července 2005 [cit. 15. února 2016]. Dostupné na: <<http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=3995>>

²⁹ JARINKOVIČOVÁ, Valéria. *Základ dane z príjmov fyzických osôb* [online]. epi.sk, 7. července 2005 [cit. 17. března 2016]. Dostupné na: <<http://www.epi.sk/odborny-clanok/Zaklad-dane-z-prijmov-fyzickych-osob.htm>>

životního minima, sazba daně byla stanovena na 25 %. Sazba pro PO se zvýšila na 23 %, od 1. ledna 2014 byla však snížena na 22 %.³⁰

SR se nevyhýbají problémy s častými novelizacemi obdobně jako ČR. Původní zákon o daniach z příjmov z roku 1992 byl novelizován 21krát. Následující zákon se dočkal celkem čtrnácti novelizací. Nyní účinný ZDP SR byl k 1. lednu 2016 novelizován téměř 65krát.

1.4. Zhodnocení právní úpravy daní v průběhu historického vývoje

Kořeny daní sahají do starověku, nicméně předchůdce novodobé daně z příjmů FO lze objevit až v 19. století na území Rakouska-Uherska. Před zrodem Československa byla právní úprava daní odlišná, byť české země i Slovensko byly součástí jednoho územního celku.

Nelze si nevšimnout, že zásadní změny v oblasti daní souvisí se změnami společenské situace, ať už je to rozpad Rakouska-Uherska a vznik Československa, období Protektorátu Čech a Moravy, druhá světová válka, nástup komunismu, sametová revoluce či vznik samostatné ČR a SR. Postupně v obou zemích docházelo k zavádění nových daní, rušení nevyhovujících daní i k jejich nahrazování a spojování.

Také po vzniku samostatných republik dochází k častým změnám, ať už je to v souvislosti s přistoupením obou zemí k EU, rekonstrukcí soukromého práva³¹, či ve spojení s volbami do Poslanecké sněmovny ČR a Národnej rady SR. Daňový systém by měl být politicky netečný a neovlivňován aktuální politickou situací, nicméně politické strany se snaží o navýšení příjmů státního rozpočtu a o efektivnější výběr daní, a tak neustále probíhají nejrůznější změny vedoucí k čím dál obtížnější orientaci v daňových předpisech.

³⁰ BRNOVÁ, Miroslava. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov s komentářem. *Poradca*, 2014, roč. 19, č. 7 - 8, s. 126 - 127.

³¹ Na Slovensku k rekonstrukci soukromého práva zatím nedošlo, nicméně Komisia pre rekonstrukciu súkromného práva již pracuje na novém Občianskom zákonníku a lze očekávat, že ten taktéž ovlivní další odvětví práva včetně daňových předpisů.

2. Základní pojmy

2.1. Pojem daň

K tomu, abychom se mohli věnovat blíže ústřednímu tématu této práce, je nutné znát a rozumět samotnému pojmu daň. Definice tohoto pojmu není zakotvena v žádném právním předpisu, avšak v odborné literatuře lze nalézt vlastní autorské definice pojmu daň. Můžeme se setkat jak s právní, tak s ekonomickou teorií pro vymezení tohoto pojmu.³² Papoušková definuje daň jako „zákonem stanovené povinné, neúčelové, zpravidla pravidelně se opakující peněžní plnění fyzických a právnických osob do veřejného rozpočtu na úhradu obecných veřejných potřeb.“³³

Jiní definují daň jako zákonem stanovené³⁴, povinné³⁵, nenávratné, neúčelové, neekvivalentní a nesankční peněžité plnění, které je spravované státem nebo jinými osobami veřejného práva a které je příjmem veřejného rozpočtu.³⁶

Ve slovenských publikacích³⁷ jsou charakteristické znaky daně vymezeny obdobně, když stanovují, že se jedná o zpravidla pravidelně se opakující peněžité plnění, které ukládá stát na základě všeobecně závazného právního předpisu³⁸ povinným subjektům na úhradu veřejných potřeb. Přitom výše daňového zatížení musí být dopředu stanovená v příslušném právním předpisu, je také dopředu určen termín splatnosti daně. Splnění daňové povinnosti nezakládá nárok na žádné konkrétní plnění ze strany příjemce daňové platby, jedná se tedy o platbu neekvivalentní.³⁹

České definice daně kladou správně větší důraz na fakt, že daň je zákonem stanovená a že tedy v první řadě vychází z ustanovení LZPS. Z dikce slovenské definice daně⁴⁰ se mi jeví kladení většího důrazu na jiné definiční znaky než právě na zákonnost daně. České definice považují za důležité vymezit daň jako plnění, které nemá sankční povahu, avšak v současné době, při existenci

³² V právní teorii vymezuje pojem daň např. BAKESŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 154. V ekonomické teorii vymezuje pojem daň např. PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vydání. Praha: ASPI, 2008. s. 301.

³³ PAPOUŠKOVÁ (roz. HUDCOVÁ), Zdenka. Možné definice pojmu daň, poplatek a clo z hlediska výuky předmětu finanční právo. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*, 2003, č. 3 - 4, s. 94.

³⁴ Že daň a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona stanoví LZPS v § 11 odst. 5.

³⁵ Zde se ztotožňuji s argumentem PAPOUŠKOVÉ, Zdenky. *Praktikum k daňovému právu*. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2014. s. 7, že v definici pojmu daň je na prvním místě vhodné uvádět, že se jedná o „zákonem stanovené, povinné, ... plnění ...“ a nikoli o „povinné, zákonem stanovené, ... plnění ...“, neboť daň lze ukládat pouze na základě zákona (viz poznámka č. 33) a tudíž zásada zákonnosti je primární, od ní se pak odvozuje povinnost vybírání daní.

³⁶ ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČERŇ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vydání. Praha: Leges, 2012. s. 21.

³⁷ Např. PAULIČKOVÁ, Alena a kol. *Finanční právo v Čechách a na Slovensku. II. Díl Finanční právo na Slovensku*. 1. vydání. Brno: KEY Publishing s.r.o., 2014. s. 55., BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo na Slovensku*. 1. vydání. Bratislava: Epos, 2015. s. 21.

³⁸ I zde lze vidět odkaz na § 11 odst. 5 LZPS.

³⁹ PAULIČKOVÁ: *Finanční právo...*, s. 55.

⁴⁰ Také např. BABČÁK: *Daňové právo...*, s. 21.

institutu solidárního zvýšení daně, jsou osoby s příjmy nad určitou hranici zdaňovány více, než osoby nedosahující takových příjmů, z čehož vyplývá, že lidé s takto vysokými příjmy se minimálně mohou cítit jako sankcionovány za to, že takto vysokých příjmů dosahují. Slovenská definice pro změnu považuje za důležité v definici zmínit, že musí být dopředu určen termín splatnosti daně, což je zajisté pravdou, nicméně neshledávám tento definiční prvek za důležitý. Dle mého názoru nepřispívá k odlišení daně od jiných povinných plateb. Splatnost je stanovena i pro místní daně a poplatky.

2.2. Daň z příjmu

Daň z příjmu je dle klasifikace daní přímou, neboť postihuje zdaňovaný příjem při jeho vzniku a nelze převést daňovou povinnost na jiný subjekt, z hlediska předmětu daně je daní důchodového typu a také daní syntetickou, protože se zdaňuje celkový důchod bez ohledu na jeho pramen. Dle periodicity vzniku daňové povinnosti se jedná o daň pravidelně se opakující. Z hlediska kritéria kompetence daňového příjmu hovoříme o dani celostátní. Třídíme-li daň z příjmů podle subjektu, rozlišujeme daň z příjmů FO a daň z příjmů PO.⁴¹

Pro slovenské daňové právo je daň z příjmů, stejně jako v ČR, nejvýznamnější druh přímých daní postihující všechny příjmy FO i PO. Jedná se o daň důchodového typu, syntetickou, pravidelně se opakující, celostátní. Je daní univerzální a vedle nepřímých daní je nejvýznamnějším zdrojem příjmů veřejných rozpočtů.⁴²

2.3. Příjem

ZDP SR definuje v základních ustanoveních základní pojmy. V § 2 písm. c) tohoto zákona nalezneme, co se řadí pod pojem příjem. Příjmem rozumíme peněžité a nepeněžité plnění dosažené i směnou, které je oceněné cenami běžně užívanými v místě a čase plnění nebo spotřeby, a to podle druhu, kvality, případně míry opotřebení předmětného plnění.

Česká právní úprava obsahuje vymezení příjmu v § 3 odst. 2 ZPD ČR, resp. se zde specifikuje, že příjemem se rozumí peněžní i nepeněžní příjem dosažený i směnou, přičemž nepeněžní příjem se oceňuje dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů v z. p. nebo postupem dle ZDP ČR.

2.4. Závislá činnost

V souvislosti s nejasnostmi při výkladu ustanovení o závislé činnosti v ZDP ČR vydalo MF ČR pokyn č. D – 285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 tohoto zákona.⁴³ Účelem bylo zajistit jednotné

⁴¹ BAKEŠ: *Finanční právo...*, s. 157 - 158, také SOVOVÁ, FIALA: *Základy finančního...*, s. 26 - 30.

⁴² PAULIČKOVÁ, Alena. *Malý slovník daňového práva (výkladový slovník)*. 1. vydání. Bratislava: Eurounion, 2006. s. 12.

⁴³ Pokyn MF ČR má právní podklad v rozhodovací činnosti soudů. K tomu např. Rozsudek NSS 5 Afs 22/2003 ze dne 31. března 2004, právní věta (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).

uplatňování ustanovení o závislé činnosti a určení správného způsobu zdanění v případě uzavření jiných než pracovněprávních vztahů.⁴⁴

Dle uvedeného pokynu není rozhodné, na základě jaké právní skutečnosti byla činnost vykonávána, ale jestli činnost, kterou posuzujeme, má znaky závislé činnosti podle ZDP ČR.⁴⁵ Pojem „závislá činnost“ ve smyslu ZDP ČR není totožný s pojmem „závislá práce“, jenž používá ZP ČR.⁴⁶ Pro daňové účely totiž není podstatné, z jakého právního vztahu příjmy poplatníkovi plynou, nemusí jít jen o pracovněprávní vztah, ale může jít také o obdobný poměr charakterizovaný vztahem plátce a poplatníka, který je založen na povinnosti poplatníka dbát příkazů plátce. Rozhodujícím znakem závislé činnosti je, že není vykonávána vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a účet, avšak je určitým způsobem závislá, neboť je vykonávána dle pokynů jiné osoby, plátce, který poskytuje poplatníkovi odměnu za vykonanou práci.

Hovoříme o materiálním pojetí závislé činnosti. Je však nutné stanovit kritéria, jež určí, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, neboť samotné zákonné kritérium se v praxi ukázalo jako nedostačující. Je zřejmé, že závislost činnosti se bude muset posuzovat s ohledem na povahu vykonávané činnosti, znaky a okolnosti, za kterých je práce prováděna. Mezi takové znaky a okolnosti patří zejména to, že plátce řídí FO, kontroluje ji, ukládá ji úkoly a nese odpovědnost vyplývající z její činnosti. Dalším znakem svědčícím o vztahu závislé činnosti FO a plátce příjmu je, že FO má obdobné postavení k plátcovi příjmu jako zaměstnanec, nebo že odměna za práci se vypočítává podle délky pracovní doby či způsobem obdobným, který je běžný při odměňování FO v pracovněprávním vztahu. Indikujícími faktory mohou být také pomůcky pro výkon práce, materiál či stroje a zařízení nezbytné k činnosti FO, přičemž mu jsou poskytovány plátcem příjmu. Posledním kritériem dle pokynu MF ČR je vztah mezi FO a plátcem příjmu, jenž by měl být dlouhodobý či soustavný.^{47 48}

Závislá činnost dle slovenské právní úpravy není konkretizována žádným pokynem MF SR či jiným způsobem tak, jak je tomu v ČR. V komentáři k ZDP SR⁴⁹ jsou jako příjmy ze závislé činnosti označeny ty, při kterých daňovník nevystupuje vlastním jménem, ale je povinen dodržovat pokyny nebo závazky plátce příjmu.

Zda určitá činnost je či není činností závislou, posuzoval ovšem NS SR, přičemž skutkový

⁴⁴ Že pokyn MF ČR je reakcí na případy, kdy docházelo k tzv. „švarc“ systému uvádí ROHÁKOVÁ, Radana. *Vymezení pojmu „závislá činnost“ pro daňové účely aneb konec „švarc“ systému?* [online]. epravo.cz, 30. září 2005 [cit. 7. února 2016]. Dostupné na: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/vymezeni-pojmu-zavisla-cinnost-pro-danove-ucely-aneb-konec-svarc-systemu-36112.html>>

⁴⁵ Viz také Rozsudek NSS 5 Afs 61/2012 ze dne 20. prosince 2013 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).

⁴⁶ Blíže k vymezení pojmu závislá činnost Rozsudek NSS 2 Afs 62/2004 ze dne 24. února 2005 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).

⁴⁷ Pokyn č. D – 285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 ZDP ČR, a vymezení tzv. závislé činnosti.

⁴⁸ Poměrně novým rozhodnutím, které vypočítává znaky závislé činnosti je rozsudek NSS 6 Afs 270/2014 ze dne 24. února 2015 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).

⁴⁹ BRNOVÁ: Zákon č...., s. 34.

stav vycházel ze situace, kdy správce daně překvalifikoval příjmy vyplacené žalobcem, spol. s r. o., třem „podnikatelům“ za práci pro společnost dle § 7 ZDP SR 1999 na příjmy ze závislé činnosti, čímž žalobci vyplynula povinnost srážet daňovníkům zálohy na daň, a vyčíslil žalobci nedoplatek. Osoba A měla se společností uzavřenou mandátní smlouvu a byla současně společníkem a jednatelem žalobce. Osoba B měla s žalobcem uzavřenou smlouvu o činnosti celního deklaranta a podle smlouvy vykonávala činnost na vlastní náklady, odpovědnost a dle pokynů objednatele v souladu s jeho zájmy. Osoba C měla uzavřenou s žalobcem smlouvu o vykovávání manažerského servisu a dle smlouvy vykonávala pro žalobce činnost na vlastní náklady, vlastní odpovědnost, dle pokynů žalobce a v souladu s jeho zájmy.

NS SR subsumoval projednávanou věc pod právní problém tzv. Švarc systému a oddělil příjmy osoby A od příjmů osob B a C. Vzhledem k tomu, že A je jednatelem žalobce, je vyloučené, aby pro společnost vykonával činnost i na smluvním základě, neboť veškerá činnost je konzumována rozsahem zákonné působnosti statutárního orgánu, a tak je překvalifikování příjmů osoby A věcně správné. Co se týče osoby B a C je nutné zkoumat vůli smluvních stran, protože rozdíl mezi závislou a podnikatelskou činností je v projevené vůli smluvních stran, tj. zda mezi sebou chtěli uzavřít obchodněprávní nebo pracovněprávní vztah. U osoby B NS SR konstatoval, že činnost celního deklaranta mohla být vykonávána na základě smlouvy o činnosti celního deklaranta, nebo na základě pracovní smlouvy, rozhodující je vůle smluvních stran. V případě osoby C NS SR nezjistil žádné důvody, pro které by nebylo přípustné vykonávat manažerský servis na základě obchodněprávní smlouvy.⁵⁰

Obě země se potýkaly a i nadále potýkají se stejným problémem, kterým je Švarc systém, jehož podstata spočívá v zakrývání pracovněprávního vztahu z důvodu výhodnosti pro zaměstnavatele v tom, že nemusí za zaměstnance odvádět povinné pojistné, což je v konečném důsledku výhodné i pro zaměstnance z toho důvodu, že může dostat vyšší odměnu za odvedenou práci. S tímto neduhem bojuje soudní judikatura. Výsledkem opakovaných soudních sporů v těchto věcech bylo v ČR vydání pokynu MF ČR. Ten stanovil, jaké jsou znaky závislé činnosti a jak se závislá činnost odlišuje od činnosti jiné. SR ke stejnému řešení zatím nedospěla, interpretaci závislé činnosti provádí soudní orgány jen na základě konkrétních nejasností v konkrétním případě. ČR tak má prozatím ucelenější a propracovanější vymezení závislé činnosti.

2.5. Poplatník

ZDP ČR obsahuje právní úpravu zdaňování příjmů FO v části první. Zde je stanoveno, že poplatníkem je FO. Vymezení poplatníků daně z příjmů PO nalezneme až v části druhé ZDP

⁵⁰ Rozsudok NS SR sp. zn. 3 Sžf 80/2008 ze dne 23. dubna 2009 (získáno 15. března 2016 z internetové stránky NS SR).

ČR. Poplatníky dělíme na daňové rezidenty ČR a daňové nerezidenty. Poplatníkem dani z příjmů FO ze závislé činnosti je FO, které plynou příjmy ze závislé činnosti. Takovou osobu označujeme jako zaměstnanec.

Slovenská právní úprava využívá jinou terminologii.⁵¹ Rozlišuje daňovníky s neomezenou daňovou povinností a daňovníky s omezenou daňovou povinností, a to jak pro FO, tak pro PO. Vše přehledně vymezuje v části první ZDP SR. K 1. lednu 2016 došlo novelou č. 253/2015 Z. z., k přesunu legislativních zkratk „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ z § 5 odst. 2 ZDP SR mezi základní pojmy, a to konkrétně do § 2 písm. aa) ZDP SR.⁵² Původní znění bylo upraveno tak, že zaměstnancem se rozumí daňovník s příjmy ze závislé činnosti přijatými od plátce těchto příjmů (zaměstnavatele). Taková definice koresponduje s definicí dle ZDP ČR.

2.5.1. Daňový rezident ČR

Daňovým rezidentem ČR je poplatník, jenž má na území ČR bydliště nebo se na něm obvykle zdržuje. Bydlištěm se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt, pokud lze z okolností usuzovat na jeho úmysl se v něm trvale zdržovat.⁵³ V takovém případě se zdaňují příjmy, které mu plynou na území ČR i příjmy, kterých se mu dostává ze zahraničí.

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění řeší případy, kdy FO splňuje podmínky pro status rezidenta v obou smluvních státech. Smlouva mezi ČR a SR o zamezení dvojímu zdanění⁵⁴ v čl. 4 odst. 2 stanoví, že pokud je FO rezidentem obou smluvních států, určí se její postavení jednou ze čtyř možností. Prvně se předpokládá, že osoba je rezidentem jen toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt. Pokud má k dispozici stálý byt v obou státech, presumuje se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy, tedy tzv. středisko životních zájmů. Jestliže nelze určit, ve kterém státě má osoba středisko svých životních zájmů, nebo pokud nemá k dispozici stálý byt v žádném z těchto států, předpoklad je ten, že je rezidentem jen toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje. Pokud se však tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem. A pokud je osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, je na příslušných úřadech smluvních států, aby tuto otázku upravily dohodou.

⁵¹ V ZDP SR se užívá termín daňovník, který označuje subjekt daně. Pojem poplatník se v tomto zákoně nevyskytuje, značí osobu, která je subjektem poplatků, kupř. místního poplatku nebo správního poplatku.

⁵² Finančné riaditeľstvo SR, odbor Daňové metodiky. *Informácia o novele zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov v znení neskorších predpisov*. [online]. financnasprava.sk, 31. prosince 2015 [cit. 19. února 2016]. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Novinky_z_legislativy/2015/priame_dane/2015.12.10_zak_253_2015.pdf>

⁵³ Stálým bytem je dle Pokynu MF ČR č. D - 300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP ČR byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici dle jeho potřeby. Není rozhodné, zda je byt vlastní či pronajatý. Takový byt může poplatník pronajímat i jiné osobě, pokud je možno, dle potřeby poplatníka, jeho užívání obnovit. Úmysl se trvale zdržovat ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem osobního a rodinného stavu.

⁵⁴ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí 100/2003 Sb. m. s., o sjednání Smlouvy mezi ČR a SR o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 26. března 2002.

2.5.2. Daňový nerezident

Pokud poplatníka nelze podřadit pod výše uvedené vymezení daňového rezidenta ČR, spadá do kategorie daňových nerezidentů, popř. takové zařazení poplatníka může stanovit mezinárodní smlouva. Daňovému nerezidentovi se zdaňují jen příjmy plynoucí mu na území ČR.

Jde tedy o poplatníka, který je dle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění rezidentem v jiném smluvním státě. Pokud taková mezinárodní smlouva není uzavřena, jde o poplatníka, který nemá na území ČR stálý byt a ani se v ČR převážně nezdržuje.⁵⁵ Poplatníci zdržující se na území ČR za účelem studia či léčení jsou daňovými nerezidenty, i pokud se v ČR obvykle zdržují. Za obvykle se zdržujícího poplatníka na území ČR můžeme označit toho, kdo zde pobývá alespoň 183 dní v kalendářním roce.

2.5.3. Daňovníci s neomezenou a omezenou daňovou povinností

Za daňovníka s neomezenou daňovou povinností označuje ZDP SR (u daně z příjmů FO) FO, která má na území SR trvalý pobyt⁵⁶ nebo se zde obvykle zdržuje. Obvykle se na území SR zdržuje ten, kdo pobývá na území SR alespoň 183 dní v kalendářním roce. Do kategorie daňovníků s omezenou daňovou povinností se pak řadí všechny FO nespádající pod kategorii daňovníků s neomezenou daňovou povinností, jedná se tedy o osoby, které nemají trvalý pobyt na území SR, ani se zde obvykle nezdržují. Daňovníkem s omezenou daňovou povinností bude také FO, která nemá trvalý pobyt na území SR, avšak obvykle se na něm zdržuje jen za účelem studia, léčení nebo denně, či v určitých časových intervalech překračuje státní hranici pouze za účelem výkonu závislé činnosti v SR (tzv. přeshraniční pracovník⁵⁷).

V mezinárodních smlouvách o zamezení dvojímu zdanění se vyskytuje pojem „daňový rezident“. Tento pojem je významově shodný s pojmem daňovník s neomezenou daňovou povinností, i když ne každý daňový rezident SR má na Slovensku i trvalý pobyt.⁵⁸

V ZDP SR nalezneme ještě vymezení daňovníka členského státu EU a daňovníka nesmluvního státu.

Nejen terminologie v dotčených zemích je odlišná. Daňové rezidentství ČR je v první řadě vázáno na bydliště poplatníka na území ČR, tedy místo, kde má stálý byt. Tímto místem může nebo také nemusí být místo, kde má poplatník trvalý pobyt. Naproti tomu daňovníkem s neomezenou daňovou povinností může být kromě obvykle se zdržující osoby jen ta osoba,

⁵⁵ STIBŮRKOVÁ, Jana. *Daně a daňové poradenství II. Daň z příjmů fyzických osob*. 1. vydání. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2009. s. 46.

⁵⁶ Pobyt občana zpravidla v místě jeho stálého bydliště na území SR. Občan má v jednom okamžiku jen jeden trvalý pobyt. § 3 odst. 1 zákona č. 253/1998 Z. z., o hlášení pobytu občanů SR a registri obyvatelův SR, v z. p. p.

⁵⁷ BRNOVÁ: Zákon č...., 13.

⁵⁸ JARINKOVIČOVÁ, Valéria. *Príručka pre zdanenie príjmov fyzickej osoby*. 1. vydání. Bratislava: Epos, 2006. s. 35.

kteřá má na území SR trvalý pobyt. Tudíž fakticky může mít poplatník bydliště na jiném místě. Shodně pak platí, že pokud poplatníka nelze zařadit do první kategorie, je daňovým nerezidentem, resp. daňovníkem s omezenou daňovou povinností. Minimálně 183 dní v kalendářním roce je potřeba pro to, aby se osoba považovala za obvykle se zdržující na území ČR nebo SR.

2.6. Plátce

Tento pojem se vyskytuje zpravidla u nepřímých daní, nicméně plátce má svou funkci také u daně z příjmů FO ze závislé činnosti. Může se jednat o FO nebo o PO, u které poplatník vykonává závislou činnost. Plátce příjmů ze závislé činnosti se označuje jako zaměstnavatel, a poplatník příjmů ze závislé činnosti plní svou daňovou povinnost prostřednictvím něj.

Slovenská právní úprava obsahuje vysvětlení pojmu plátce v základních ustanoveních ZDP SR. Plátcem může být FO nebo PO, která je povinna srazit nebo vybrat daň nebo zálohu na daň od daňovníka, a která je povinna daň nebo zálohu na daň vybranou od daňovníka nebo sraženou daňovníkovi odvést správci daně a majetkově za ně odpovídá.

Zaměstnavatelem, tedy plátcem příjmů ze závislé činnosti, může být i daňovník s neomezenou daňovou povinností, pro kterého zaměstnanec vykonává práci podle jeho pokynů a příkazů nebo v jeho jméne a na jeho odpovědnost, i když se příjem za tuto práci na základě smluvního vztahu vyplácí prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí.

3. Předmět daně

Předmět daně neboli objekt je vedle subjektu daně druhým základním daňovým prvkem. Obecně se jedná o hospodářskou skutečnost, na jejímž základě může být poplatníkovi uložena daňová povinnost. Z právního hlediska jde o právní skutečnost, jež vede ke vzniku právního vztahu. Takovou skutečností je, v případě dani z příjmů, příjem. Objekt daně zpravidla určuje název daně (daň z příjmů). Správné určení daňového objektu je stěžejní pro určení daňového základu.⁵⁹

Dani z příjmů FO podléhají veškeré příjmy FO s výjimkou těch, které nejsou předmětem daně, jsou tedy z předmětu daně vyjmuty nebo jsou od daně osvobozeny.⁶⁰ Hovoříme o tzv. zdanitelných příjmech, a ty můžeme v ČR rozdělit na příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy.

Ustanovení § 3 odst. 4 ZDP ČR vypočítává příjmy, které předmětem daně z příjmů FO vůbec nejsou. Jedná se např. o příjmy z rozšíření rozsahu nebo vypořádání společného jmění manželů.

Existují příjmy, které jsou předmětem daně, nicméně zákon je od daně osvobozuje. To znamená, že ZDP ČR se na takové příjmy vztahuje a nemůžou být zdaňovány jiným druhem daně.⁶¹ Kdežto pokud určitý příjem není předmětem daně z příjmů, neznamená to, že nemůže být předmětem jiného druhu daně a podléhat zdanění v rámci této jiné daně.

Předmětem daně dle ZDP SR je stejně tak určitá hospodářská skutečnost (příjem), na základě které se daňovníkovi vyměřuje daňová povinnost, tedy to, nač se váže vznik daňové povinnosti.⁶²

Zdanitelným příjmem je pak takový příjem, který je předmětem daně a není od daně osvobozený ZDP SR ani mezinárodní smlouvou.

ZDP SR vyjmenovává za předmět daně příjmy ze závislé činnosti, příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti, z pronájmu a z použití díla a uměleckého výkonu, příjmy z kapitálového majetku a příjmy ostatní. Objektem daně z příjmů dle slovenské právní úpravy není např. úvěr či půjčka (ve smyslu zápůjčky dle terminologie českého právního řádu).

Předmět daně je tedy definován v ČR i SR shodně, v čem se jednotlivé úpravy liší, jsou konkrétní příjmy, jež jsou výslovně podřazeny či vyjmuty z předmětu daně z příjmů FO ze závislé činnosti.

⁵⁹ BAKEŠ: *Finanční právo...*, s. 159 - 160, PAULIČKOVÁ: *Finanční právo...*, s. 59.

⁶⁰ PELEC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. s. 33.

⁶¹ Tamtéž, s. 64.

⁶² BABČÁK: *Daňové právo...*, s. 125.

3.1. Pozitivní vymezení předmětu daně v ČR

Příjmy ze závislé činnosti jsou dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP ČR plnění v podobě příjmů ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského a obdobného poměru, v nichž je poplatník při výkonu práce povinen dbát příkazů plátce a dále plnění v podobě funkčního požitku.

Příjmy se zde rozumí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, bez ohledu na to, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec či jiná osoba a bez ohledu na to, zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem ve prospěch nebo za zaměstnance.

Základními pracovněprávními vztahy dle ZP ČR jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr. Kromě pracovní smlouvy, kterou se zakládá pracovní poměr, existují dvě možnosti, jak založit pracovněprávní vztah. Těmito možnostmi jsou dohoda o provedení práce a dohoda o pracovní činnosti. Charakteristickým rysem pracovněprávního vztahu je, že práce se vykonává ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle jeho pokynů a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.⁶³ Hovoříme o tzv. závislé práci. Jak jsem již však uvedla v druhé kapitole, pojem „závislá činnost“ dle ZDP ČR není totožný s pojmem „závislá práce“, kterou užívá ZP ČR. Z toho důvodu není rozhodné, jakou právní skutečností byla činnost založena. Je proto možné, aby pracovníci uzavřeli např. smlouvy o dílo a příjmy, které jim na jejich podkladě vylpynou, byly podřazeny pod příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP ČR, pokud tyto pracovníci byli povinni dbát příkazů plátce.⁶⁴

Společné pracovněprávnímu a členskému poměru je to, že se jedná o právní vztah soukromoprávní povahy vznikající mezi subjekty nejčastěji na základě dvoustranného právního jednání (typicky pracovní smlouvy).⁶⁵ Služební poměr se zakládá na základě jednostranného právního jednání se souhlasem osob, mezi nimiž má právní vztah vzniknout. Příjmy ze služebního poměru plynou například vojákům, celníkům či policistům, příjmy z členského poměru mohou plynout např. členu družstva.

Obdobným poměrem je takový právní poměr, který není pracovněprávním, služebním nebo členským poměrem, avšak jeho základní charakteristiky jsou stejné jako u těchto poměrů. Kromě výše uvedeného by se mělo jednat o vztah trvající povahy s povinností řídit se pokyny plátce, přičemž tato povinnost musí být založena přímo, nestačí, aby vznikla příkazem daným třetí osobou či dohodou mezi nimi. Mělo by jít o vztah úplatný. Ovšem i pokud jsou všechny tyto

⁶³ § 2 odst. 1 ZP ČR

⁶⁴ PELC, Vladimír: *Zákon o daních...*, s. 157

⁶⁵ Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 161/2004 ze dne 26. května 2005 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).

znaky splněny, nemusí se nutně jednat o pracovněprávní, služební, členský či obdobný poměr. Takovým případem by především mohly být činnosti, které jsou vykonávány pouze krátkodobě či nesusoustavně jako kupř. sezónní práce či práce závislé na počasí.⁶⁶

Za funkční požitky se považují funkční platy a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce, jejichž výše se stanoví dle zákona⁶⁷, s výjimkou platu prezidenta republiky a náhrad spojených s výkonem jeho funkce. Mezi funkční požitky se řadí rovněž odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v orgánech obcí a jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, spolicích a zájmových sdruženích, odborových organizacích, komorách a jiných orgánech a institucích. Funkčním požitkem nejsou náhrady výdajů poskytované v souvislosti s výkonem funkce, na který vzniká nárok podle jiného právního předpisu, s výjimkou náhrady ušlého příjmu.

Před novelou ZDP ČR provedenou zákonným opatřením č. 344/2013 Sb. zněl celý název § 6 ZDP ČR „příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků“. Zmíněnou novelou došlo k jeho změně a funkční požitky byly podřazeny pod závislou činnost. Tím pádem se na funkční požitky užijí všechna ustanovení o příjmech ze závislé činnosti, pokud zákon nestanoví jinak.

Za příjmy ze závislé činnosti zákon v § 6 odst. 1 písm. b) ZDP ČR vyjmenovává i příjmy za práci člena družstva, společníka s. r. o. a komanditisty k. s. Písm. c) stejného ustanovení přidává též odměny člena orgánu PO a likvidátora. Dle písm. d) jsou příjmy ze závislé činnosti také příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím či dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy dle písm. a) až c) a to bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u nějž poplatník vykonává činnost, ze které příjem ze závislé činnosti plyne, nebo od plátce, u něhož poplatník tuto činnost nevykonává. NSS označil za příjmy ze závislé činnosti také např. příjmy auditorů.⁶⁸

Příjmy ze závislé činnosti jsou tak i odměny členů statutárních orgánů a jiných orgánů PO, jako jsou obce, obchodní společnosti a další. Již se nerozlišuje mezi orgánem PO a členem orgánu PO. FO je vždy členem orgánu PO a ne orgánem PO samotným.⁶⁹ Odměnou člena orgánu PO je též tantiéma.⁷⁰

Příjmy společníka s. r. o., které mu byly vyplaceny společností, jsou příjmy ze závislé činnosti, pokud byly vyplaceny jako odměna za to, že společník pro společnost vykonával osobně činnost obdobné povahy, jakou by vykonával zaměstnanec, pokud by byl zaměstnán společností za účelem uskutečňování podnikatelské či jiné činnosti společnosti. Půjde o činnosti, které

⁶⁶ Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 161/2004 ze dne 26. května 2005 (získáno 25. února 2016 z databáze CODEXIS).

⁶⁷ Zákon č. 236/1995 Sb., o platu a dalších náležitostech spojených s výkonem funkce představitelů státní moci a některých státních orgánů a soudců a poslanců Evropského parlamentu, v z. p. p.

⁶⁸ Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 4/2005 ze dne 12. ledna 2006 (získáno 8. dubna 2016 z databáze CODEXIS).

⁶⁹ PELC, Vladimír: *Zákon o daních...*, s. 164.

⁷⁰ Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 10/2009 ze dne 22. října 2009 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).

společník vykovává pro společnost právě proto, že je jejím společníkem. Indikátorem může být vysoká míra příbuznosti činnosti, kterou společník vykonává a činnosti, jíž se společnost zabývá. Zdanění příjmů jako příjmů ze závislé činnosti by neměly být podrobeny takové příjmy společníka, které jsou mu vypláceny za jinou činnost, než je osobní výkon činností, zejména pokud by je společník poskytoval za stejných podmínek, i kdyby společníkem společnosti nebyl. Typickou situací bude, pokud společník poskytuje služby, zboží či jiná podobná plnění v rámci své samostatné výdělečné činnosti mimo společnosti též jiným osobám za obdobných podmínek.⁷¹

Zde lze spatřovat odlišný přístup českých a slovenských soudů. V již zmiňovaném rozsudku NS SR⁷², kdy se společník a jednatel s. r. o. v jedné osobě zavázal na základě mandátní smlouvy vykonávat pro společnost nadstandartní služby, soud nezkoumal povahu vykonávaných činností a prohlásil, že veškerá činnost jednatele s. r. o. je konzumována univerzálním rozsahem zákonné působnosti statutárního orgánu a je vyloučené, aby pro společnost tato osoba vykonávala jakékoli činnosti na smluvním základě. Veškeré příjmy plynoucí takové osobě od společnosti jsou tedy nutně příjmy ze závislé činnosti.

S tímto rozhodnutím je v rozporu argumentace NSS⁷³, že ne každý příjem, který společník nebo jednatel od společnosti obdrží, je automaticky příjmem ze závislé činnosti, což má podklad v rozhodnutí ÚS⁷⁴. ÚS se vyjádřil, že je potřeba zvažovat, co je obsahem právního vztahu, zda v něm dominuje postavení osoby jako společníka nebo postavení, které svědčí o tom, že činnost vykonává nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda činnost vykonává jako osoba samostatně výdělečná i pro jiné subjekty, zda hradí veškeré náklady související s činností samostatně a k výkonu užívá obchodní majetek, zda mu společnost určuje způsob či dobu provedení činnosti apod.⁷⁵ ÚS tak obiter dictum vytvořil pomocná kritéria pro rozhodovací činnost soudů.

Je tedy za určitých okolností možné, aby příjmy plynoucí společníkovi nebo jednatelem s. r. o. nebyly považovány za příjmy ze závislé činnosti. K této otázce se v ČR vytvořila ustálená judikatura.

Příjmem plynoucím v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti může být kupř. příjem FO od bývalého zaměstnavatele, u něhož však již FO závislou

⁷¹ Rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 116/2014 ze dne 25. února 2015 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).

⁷² Rozsudek NS SR sp. zn. 3 Sžf 80/2008 ze dne 23. dubna 2009 (získáno 15. března 2016 z internetové stránky NS SR).

⁷³ V Rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 24/2010 ze dne 31. srpna 2010 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS) a v Rozsudku NSS sp. zn. 6 Afs 116/2014 ze dne 25. února 2015 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).

⁷⁴ Usnesení ÚS sp. zn. IV ÚS 385/04 ze dne 20. ledna 2005 (získáno 8. dubna 2016 z databáze CODEXIS).

⁷⁵ Na základně usnesení ÚS sp. zn. IV 385/04 byly vydány NSS další rozsudky se stejnou argumentací. K tomu např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 5/2005 ze dne 21. prosince 2005.

činnost nevykonává. Příjmy z budoucího výkonu závislé činnosti od budoucího zaměstnavatele mohou být např. motivační příspěvky studentům, jimiž si zaměstnavatel zajišťuje jejich nástup do pracovního poměru.⁷⁶

Zaměstnanec může mít od zaměstnavatele bezplatně poskytnuto motorové vozidlo k užívání pro služební i soukromé účely, v takovém případě se jedná o příjem zaměstnance, a to co do výše 1 % ze vstupní ceny vozidla za každý i započatý měsíc jeho poskytnutí k užívání, minimálně však 1 000 Kč.

3.2. Negativní vymezení předmětu daně v ČR

Kromě příjmů uvedených v § 3 odst. 4 ZDP ČR nejsou předmětem daně, a za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují finanční náhrady nákladů poskytnuté zaměstnavatelem, pokud nenavyšují majetek zaměstnance.⁷⁷

Konkrétně se jedná o náhradu cestovních výdajů, které jsou poskytovány v souvislosti s výkonem činnosti, z níž plyne příjem ze závislé činnosti, a to do výše, která je stanovena zvláštním právním předpisem pro zaměstnance zaměstnavatele, kterým je stát, územní samosprávný celek, státní fond, příspěvková organizace, jejíž náklady na plat a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvku na provoz poskytovaného z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů, školská PO zřízena MŠMT, krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí podle školského zákona nebo regionální rada regionu soudržnosti.⁷⁸ Limitace příjmů ze závislé činnosti, které nejsou předmětem daně, je zde z důvodu toho, aby nedocházelo k znevýhodňování zaměstnanců státních organizací oproti zaměstnancům ostatních zaměstnavatelů.⁷⁹ Náhrady vyšší, nebo jiné než uvedené, jsou zdanitelným příjmem.

Předmětem daně z příjmů FO ze závislé činnosti není též hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách.

Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažuje ani hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů⁸⁰ poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním právním předpisem⁸¹, včetně nákladů na jejich udržování, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvku na jejich udržování. Dále takovým příjmem není hodnota pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem

⁷⁶ PELC, Vladimír: *Zákon o daních...*, s. 164.

⁷⁷ Tamtéž, s. 172

⁷⁸ § 109 odst. 3 ZP ČR

⁷⁹ BRYCHTA, Ivan a kol. *Daně z příjmů 2015*. 12. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. s. 79.

⁸⁰ Ochranné nápoje lze poskytovat na pracovištích s nevyhovujícími mikroklimatickými podmínkami, jež upravuje nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci.

⁸¹ Požadavky na osobní ochranné prostředky stanoví nařízení vlády č. 21/2003 Sb. Rozsah a podmínky poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků stanoví nařízení vlády č. 495/2001 Sb.

pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování. Pojem hodnota zde značí, že jde o nepeněžní příjmy, pojem příspěvek vyjadřuje peněžní charakter.^{82 83}

Předmětem daně nejsou též částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které ze svého vynaložil za zaměstnavatele tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel. Nedochozí ke zvýšení majetku na straně zaměstnance, protože to, co přijme, musí také vydat. Typickou situací bude, když je potřeba pořídit zaměstnanci pracovní oblečení, a je vhodné, aby si je i vyzkoušel. Dostane tedy od zaměstnavatele na nákup pracovního oděvu buď zálohu předem, či zaměstnanci bude výdaj, který vynaložil z vlastních prostředků namísto zaměstnavatele, proplacen následně po zakoupení pracovního oblečení.⁸⁴

Předmětem daně z příjmů FO nejsou též náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce, které jsou poskytovány zaměstnanci dle ZP ČR. Zaměstnavatel je povinen zajistit zaměstnanci podmínky k výkonu práce včetně všech nezbytných nástrojů. Dojde-li k dohodě mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem o tom, že zaměstnanec použije k výkonu práce vlastní nářadí, musí mu zaměstnavatel za to vyplatit náhradu.⁸⁵ Odkaz na ZP ČR směřuje k ustanovení § 190 tohoto zákona, kde je stanoveno, že pokud sjedná zaměstnavatel, popř. vnitřním předpisem stanoví nebo individuálně písemně určí podmínky, výši a způsob poskytnutí náhrad za opotřebení vlastního nářadí, zařízení nebo jiných předmětů, které jsou potřebné k výkonu práce zaměstnance, poskytuje mu náhradu za takto dohodnutých, stanovených či určených podmínek. To se však nevztahuje na užívání motorového vozidla, neboť náhrada jízdních výdajů je upravena § 157 a násl. ZP ČR.

Konečně za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně nejsou povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovená právním předpisem. Půjde o náklady vynaložené na vybavení, osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců, jež je povinen hradit zaměstnavatel.⁸⁶

Hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci paušální částkou výdaje, jedná-li se o hodnotu osobních pracovních prostředků atd. dle § 6 odst. 7 písm. b) ZDP ČR, částky přijaté

⁸² PEJL, Vladimír: *Zákon o daních...*, s. 174.

⁸³ „Pojmem hodnota se rozumí skutečně vynaložené náklady (výdaje) zaměstnavatele na pořízení pracovního oblečení (stejnokrojů).“ Z rozsudku KS v Plzni sp. zn. 30 Af 11/2011 ze dne 27. března 2013 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS)

⁸⁴ K tomu viz rozsudek NSS sp. zn. 1 AfS 66/2009 ze dne 7. října 2009 (získáno 29. února 2016 z databáze CODEXIS)

⁸⁵ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. s. 125.

⁸⁶ Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů [online]. mfcz.cz, 5. listopadu 2013 [cit. 29. února 2016]. Dostupné na: < <http://www.mfcz.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonne-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>>

zaměstnancem zálohově atd. dle § 6 odst. 7 písm. c) ZDP ČR, nebo náhrady za opotřebení vlastního nářadí atd. dle § 6 odst. 7 písm. d) ZDP ČR, považují se tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, ve vnitřním předpise zaměstnavatele či v pracovní nebo jiné smlouvě za předpokladu, že jeho výše byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Pokud jde o paušál za použití vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce zaměstnance, které by jinak byly odepisovány, uznává se do výše, v jaké by zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování.

Je-li paušál stanoven zvláštním předpisem, považuje se vyplácená paušální částka až do stanovené výše za prokázanou. Jestliže není paušál stanoven ve zvláštním předpisu, musí být jeho výše určena prokazatelným způsobem, založeném na kalkulaci skutečných výdajů a takto zkalkulovaný paušál musí být uveden v kolektivní nebo individuální smlouvě či vnitřním předpisu.

Odišný je způsob výpočtu paušálu za použití vlastního nářadí, zařízení a předmětů, které zaměstnanec užívá k výkonu práce pro zaměstnavatele. V těchto případech mohou být výdaje paušalizovány, pokud se opakují a bez toho aniž by musely být doloženy, je možno udělat jejich průměr. Částka poskytnutá zaměstnanci není předmětem daně, když zaměstnavatel vychází z kalkulace skutečných nákladů, a takové poskytování paušálních částek je stanoveno kolektivní smlouvou nebo vnitřním předpisem zaměstnavatele. Vždy se musí jednat o náhrady takových výdajů, které vznikají zaměstnanci v souvislosti s výkonem jeho práce.^{88 89}

3.3. Pozitivní vymezení předmětu daně na Slovensku

Vymezení příjmů ze závislé činnosti v ZDP SR je mnohem širší než v ZDP ČR. Z povahy věci však není možné taxativně stanovit všechny příjmy, jichž může zaměstnanec dosahovat a nelze tak vymezit veškeré příjmy, jež jsou předmětem daně. Některé příjmy, které ZDP SR uvádí výslovně jako předmět daně, je možné, dle mého názoru, podřadit i pod jiné, obecnější ustanovení.⁹⁰

Kromě příjmů ze současného anebo dřívějšího pracovněprávního vztahu, služebního poměru, poměru mezi státem a zaměstnancem, členského poměru, anebo obdobného vztahu, ve kterém je daňovník při výkonu práce pro plátce příjmu povinný dodržovat jeho pokyny anebo příkazy, jsou příjmy ze závislé činnosti též příjmy za práci likvidátorů, členů družstev, společníků a

⁸⁸ PELC, Vladimír: *Zákon o daních...*, s. 179.

⁸⁹ „Je-li zaměstnancům zaměstnavatelem vyplácen paušální příspěvek na pořízení pracovního oblečení v peněžní formě, je tento příspěvek předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti a podléhá zdanění.“ Z rozsudku KS v Plzni sp. zn. 30 Af 11/2011 ze dne 27. března 2013 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).

⁹⁰ Např. obslužné dle § 5 odst. 1 písm. h) lze považovat za příjem ze současného pracovněprávního vztahu dle § 5 odst. 1 písm. a) ZDP SR.

jednatelů s. r. o. a komanditistů k. s., navíc také prokuristů a nucených správců, a to i když nejsou povinni dodržovat příkazy jiné osoby.

Příjmy rozumíme bez ohledu na jejich právní důvod pravidelné, nepravidelné anebo jednorázové příjmy, které se vyplácí, poukazují či připisují k dobru, anebo spočívají v jiné formě plnění zaměstnanci od zaměstnavatele nebo v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Takovými příjmy jsou pak i příjmy, které pobírá osoba, na kterou přešlo právo na takové příjmy od zaměstnance.

Pracovněprávní vztah na Slovensku je možné založit pracovní smlouvou anebo některou ze tří dohod o pracích vykonávaných mimo pracovní poměr. Jsou jimi dohoda o vykonání práce, dohoda o pracovní činnosti a dohoda o brigádnické práci studentů.⁹¹ Příjmem z předcházejícího pracovněprávního vztahu může být např. doplatek mzdy či náhrada za ztrátu výdělku po skončení pracovního poměru. Příjmem z obdobného vztahu by mohlo být stipendium doktorandů v interní formě doktorandského studia.⁹²

Za příjmy plynoucí ze služebního poměru se považují příjmy vojáků, celníků, příslušníků policejního sboru SR. Příjmy z členského poměru jsou například příjmy členů odborových organizací.⁹³ Příjmem je dále příjem státních zaměstnanců při výkonu státní služby. Příjmy z obdobných vztahů mohou vznikat kupř. na základě příkazní smlouvy uzavřené dle občanského zákoníku.^{94 95}

Příjmem ze závislé činnosti je také záloha na podíl na zisku, neboť jde o nepravidelný či jednorázový příjem společníka a jednatele s. r. o., bez ohledu na jeho právní důvod, protože nepatří mezi příjmy, které nejsou předmětem daně, ani nejde o příjem osvobozený od daně.⁹⁶

K příjmům ze závislé činnosti se řadí i platy a funkční příplatky ústavních činitelů SR, veřejného ochránce práv, komisaře pro děti, komisaře pro osoby se zdravotním postižením, poslanců Evropského parlamentu zvolených na území SR, prokurátorů SR a vedoucích ostatních ústředních orgánů státní správy SR, jakož i odměny za výkon funkce ve státních orgánech územní samosprávy a v orgánech jiných PO anebo společenstvech.

Dalšími příjmy ze závislé činnosti jsou odměny obviněných ve vazbě a odměny odsouzených ve výkonu trestu odnětí svobody, příjmy z prostředků sociálního fondu i příjmy plynoucí v souvislosti s minulým, současným anebo budoucím výkonem závislé činnosti či funkce, přitom není rozhodné, zda daňovník pro plátce příjmu skutečně závislou činnost nebo

⁹¹ § 223 odst. 1 ZP SR

⁹² BABČÁK: *Daňové právo...*, s. 308.

⁹³ BRNOVÁ: *Zákon č...*, s. 34.

⁹⁴ § 724 zákona č. 40/1964 Občianský zákonník, ve z. p. p.

⁹⁵ JARINKOVIČOVÁ: *Príručka pre zdanenie...*, s. 111.

⁹⁶ Rozsudok NS SR sp. zn. 3 SŽf 92/2013 ze dne 1. července 2014 (získáno 2. března 2016 z webových stránek NS SR).

funkci vykonává, vykonával nebo teprve bude vykonávat.

Sociální fond je možné vytvořit jen z příjmů ze závislé činnosti zaměstnance, který je v pracovněprávním nebo obdobném vztahu, tudíž kromě zaměstnanců dle ZP SR lze tvořit sociální fond jen příjmy ze závislé činnosti společníka s. r. o., jenž je v pracovním poměru se společností.⁹⁷

Výslovně bylo mezi příjmy ze závislé činnosti zařazeno tzv. obslužné, což vyvolalo obavy a velké diskuze. Obslužné je finanční částka, kterou poskytuje např. dle zákona č. 171/2005 Z. z. o hazardních hrách, v z. p. p., hráč zaměstnanci kasina, nicméně dává se typicky např. číšníkům v restauracích. Od zavedení registračních pokladen musí stav hotovosti v pokladně odpovídat stavu závěrky, resp. nesmí být vykazován přebytek, jinak může dojít k uložení vysoké pokuty. Takový číšník má tedy možnost částku spropitného vložit do pokladny, tedy zaevidovat ji v registrační pokladně a vystavit doklad.^{98 99} Druhou možností je, že číšník spropitné odevzdává mimo registrační pokladnu a celkový výnos se následně zdaní. Ovšem již nelze přesně zjistit či ověřit, zda skutečně veškerý takový výdělek je odevzdáván a celý zdaňován jako příjem ze závislé činnosti. Domnívám se, že tento druhý způsob bude v praxi zřejmě častější. Při takovém postupu však není možné efektivně kontrolovat, zda byly zdaněny skutečně veškeré takové příjmy.

Česká právní úprava výslovně nestanovuje, že by se spropitné mělo danit, nicméně o plnění v podobě příjmu ze současného pracovněprávního poměru se jedná, tudíž podléhá zdanění jako příjem ze závislé činnosti. Problém s kontrolou jeho zdaňování je zde však ještě markantnější než na Slovensku. Před zavedením elektronické evidence tržeb nelze kontrolovat ani to, zda stav hotovosti v pokladně odpovídá stavu závěrky. Nicméně je otázkou, zda zavedením registračních pokladen dojde v tomto ohledu k nějakému průlomu. Zřejmě nikoliv.

Odměna žáka střední odborné školy za produktivní práci i příjem studenta vysoké školy v období odborné praxe spadá stejně tak do příjmů ze závislé činnosti. Tímto byl nahrazen příjem za práci žáků a studentů v rámci praktického vyučování, který byl do konce roku 2014 součástí § 5 odst. 1 písm. a) ZDP SR.

S účinností od 1. ledna 2016 byly mezi příjmy ze závislé činnosti výslovně zahrnuty příjmy z činnosti sportovce na základě smlouvy o profesionálním vykonávání sportu.

Obdobně jako v ČR je příjmem zaměstnance určité procento ze vstupní ceny motorového vozidla za jeho poskytnutí k užívání, kdy zaměstnavatel jej zaměstnanci poskytuje k služebním a soukromým účelům. Na Slovensku se po dobu osmi let po zařazení motorového vozidla do užívání považuje za příjem zaměstnance suma, která v prvním roce činí 1 % ze vstupní

⁹⁷ BRNOVÁ: Zákon č...., s. 35.

⁹⁸ § 3 odst. 3 zákona č. 289/2009 Z. z., o používání elektronické registrační pokladnice, v z. p. p.

⁹⁹ V některých zemích světa, například v Anglii, se v restauracích k útratě připočítává rovnou desetiprocentní spropitné, celá zaplacená částka je tak na daňovém dokladu i evidována v pokladně.

ceny takového vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc. Následujících sedm let je příjmem zaměstnance 1 % ze vstupní ceny motorového vozidla, avšak každoročně snížené o 12,5 %. Ke změně výpočtu došlo s účinností k 1. lednu 2014, před tímto datem byl nepeněžním příjmem zaměstnance příjem ve výši 1 % ze vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc, tedy platil postup, jaký se dosud užívá v ČR. Nyní se přihlíží k opotřebení používáním vozidla a zaměstnanci se tento příjem zdaňuje jen po dobu osmi let poskytování vozidla k užívání.¹⁰⁰ Jak plyne z díkce zákona, není rozhodné samotné užívání vozidla, nýbrž stačí, že jej zaměstnavatel zaměstnanci poskytuje bez nutnosti užívání motorového vozidla zaměstnancem.

K příjmům za závislé činnosti lze řadit i ceny nebo výhry přijaté zaměstnancem, jenž se zúčastnil soutěže vyhlášené svým zaměstnavatelem; příjmem zaměstnance je i cena či výhra, kterou převzal manžel nebo vyživované dítě zaměstnance, pokud se soutěže účastnili. Taková výhra či cena se u těchto osob posuzuje samostatně, zároveň musí převyšovat hodnotu 350 eur. Je-li hodnota výhry vyšší než 350 eur, do základu daně se zahrnou jen příjmy nad tuto sumu. Pokud tedy zaměstnavatel uspořádal soutěž, kde zaměstnanec vyhrál televizor v hodnotě 500 eur, účastnil se soutěže i s dítětem, které se považuje pro účely ZDP SR za vyživované, a to vyhrálo jízdní kolo v hodnotě 100 eur, bude řešení následující. Výhra dítěte se bude posuzovat samostatně. Dle § 9 odst. 2 písm. m) ZDP SR bude cena jízdního kola v hodnotě 100 eur osvobozená od daně. U zaměstnance se zdaní suma, která se rovná rozdílu hodnoty televizoru a 350 eur, zdanitelným příjmem tedy bude částka 150 eur.

Mezi příjmy ze závislé činnosti se dále řadí vrácené pojistné ze zaplaceného pojistného na veřejné zdravotní pojištění, sociální pojištění a sociální zabezpečení, o které si daňovník snížil příjmy ze závislé činnosti v předcházejících zdaňovacích obdobích. Takovým příjmem je rovněž odměna za výkon funkce předsedy, člena a zapisovatele volební komise a komise pro referendum, jakož i odměna sčítacího komisaře; a také několik dalších příjmů.

3.4. Negativní vymezení předmětu daně na Slovensku

Také výčet příjmů, které se nepovažují za příjmy ze závislé činnosti, je širší než výčet v ZDP ČR. Mimo příjmy uvedené v § 3 odst. 2 ZDP SR, které nejsou předmětem daně, nejsou předmětem daně a za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují cestovní náhrady poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše, na kterou zaměstnanci vznikne nárok podle zvláštních předpisů, kromě kapesného poskytovaného pro účely zahraniční pracovní cesty. Zvláštním předpisem podle tohoto ustanovení může být například zákon č. 283/2002 Z. z., o cestovních náhradách v z. p. p., upravující poskytování náhrad výdajů při pracovních cestách.

Předmětem daně dále není nepeněžní plnění ve výši hodnoty poskytovaných osobních

¹⁰⁰ BRNOVÁ: Zákon č. ... s. 36.

ochranných pracovních prostředků, osobních hygienických prostředků a pracovního oblečení (například pracovní oděvy a uniformy), včetně jejich udržování anebo suma, kterou zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje vynaložené na tyto účely; což platí i pro taková plnění poskytovaná žákovi střední odborné školy a odborného učiliště, se kterým má zaměstnavatel uzavřenou smlouvu podle § 53 ZP SR.

Zdaněna daní z příjmů FO ze závislé činnosti nebude ani suma přijatá zaměstnancem jako záloha od zaměstnavatele, aby ji jeho jménem vynaložil, nebo suma, kterou zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, jež zaměstnanec vynaložil za zaměstnavatele ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel. Z povahy věci lze podřadit pod sumu, kterou zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje jakýkoliv případ, s výjimkou sumy, kterou zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje vynaložené na osobní ochranné pracovní prostředky, osobní hygienické prostředky a pracovní oblečení včetně jejich udržování, což vyplývá z dřívějšího ustanovení ZDP SR. Nelze zde tedy použít příklad, který byl uveden na tomto místě dle české úpravy, že zaměstnavatel proplatí zaměstnanci výdaj, který vynaložil na nákup pracovního oblečení, když bylo nutné či vhodné, aby si je vyzkoušel. Pro zálohu na osobní ochranné pracovní prostředky, osobní hygienické prostředky a pracovní oblečení včetně jejich udržování to však již neplatí, na tu se bude vztahovat obdobně jako v ČR ustanovení § 5 odst. 5 písm. c) ZDP SR.

Je zde patrná určitá nekonceptnost. Úmyslem zákonodárce bylo zřejmě podřadit veškerá nepeněžní plnění týkající se osobních ochranných pracovních prostředků, osobních hygienických prostředků a pracovního oblečení pod ustanovení písm. b), nicméně opomněl zmínit zálohy na takové účely, které tak zůstaly v následujícím ustanovení písm. c). Jediným důvodem ospravedlňujícím ponechání záloh na zmíněné účely mimo písm. b), by mohlo být ustanovení o paušálních náhradách, ale pak vznikají další otázky. Proč lze paušalizovat prokázané výdaje na osobní ochranné pracovní prostředky, osobní hygienické prostředky a pracovní oblečení, včetně jejich udržování a jiné nelze? Co když zaměstnavatel paušalizuje i jiné výdaje? Budou pak podléhat zdanění? Právní úprava v ČR připouští paušalizaci i jiných výdajů, než jen pro účely osobních ochranných pracovních prostředků, osobních hygienických prostředků a pracovního oblečení, včetně jejich udržování. ZDP SR výslovně hlásá, že předmětem daně ve formě paušální sumy nejsou jen plnění dle písm. b) a písm. f), z čehož plyne, že ostatní výdaje paušálně stanovené zaměstnavatelem jsou předmětem daně a budou podléhat zdanění. Kdybychom tomu takto neměli rozumět, proč by zákonodárce neumožnil paušalizovat i jiné výdaje?

Dle mého názoru by bylo vhodnější podřadit sumu, kterou zaměstnavatel zaměstnanci hradí pro výše zmíněné účely pod následující ustanovení a současně umožnit paušalizaci prokázaných výdajů dle tohoto ustanovení. Tím by bylo umožněno vyjmout z předmětu daně

všechny výdaje paušálně stanovené zaměstnavatelem, které zaměstnanec vynakládá za zaměstnavatele, jako by je přímo vynakládal on sám.

Za příjem ze závislé činnosti nepovažujeme též sumu do výše, která je stanovena § 18 až § 33a zákona č. 283/2002 Z. z., o cestovních náhradách, v z. p. p. na úhradu některých výdajů zaměstnance, resp. náhrady při výkonu práce v zahraničí a náhrady při výkonu práce v zahraničí zaměstnanci, na kterého se vztahuje zákon č. 400/2009 Z. z., o štátné službě a zákon č. 553/2003 Z. z., o odmeňovanie niektorých zamestnancov pri výkone práce vo verejnom záujme.

Předmětem daně nebude taktéž hodnota poskytovaných rekondičních anebo rehabilitačních pobytů, kondičních rehabilitací a preventivní zdravotní péče v případech a za podmínek stanovených zvláštním předpisem, jakým může být například zákon č. 330/1996 Z. z., o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci, v z. p. p. Pokud však zaměstnavatel dobrovolně poskytne či proplatí příspěvek zaměstnanci za vykonání preventivní prohlídky, tj. nejde o preventivní prohlídky vybranému okruhu zaměstnanců pracujících např. ve ztížených pracovních podmínkách nebo na rizikových pracovištích v zájmu předcházení vzniku nemocí z povolání, které pro takové zaměstnance vyplývá ze zvláštních předpisů, jedná se o takovou úhradu zaměstnavatele, která se u zaměstnance považuje za zdanitelný příjem ze závislé činnosti.¹⁰²

K příjmům ze závislé činnosti neřadíme ani náhradu za používání vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných k výkonu práce podle § 145 ZP SR, pokud výše náhrady je určena na základě kalkulace skutečných výdajů. Zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci takové náhrady, pokud jich užívá s jeho souhlasem a za podmínek dohodnutých v kolektivní smlouvě nebo pracovní smlouvě. Mezi skutečné výdaje na předměty potřebné pro výkon práce patří nejen výdaje spojené s užíváním tohoto předmětu, jako může být např. spotřeba pohonných hmot, elektrické energie, nýbrž mezi takové výdaje je možné zařadit i sumu, za níž daňovník předmět obstaral.¹⁰³

Zdanění dle ZDP SR nebude podléhat též náhrada výdajů a plnění poskytovaných v souvislosti s výkonem funkce, na které vzniká nárok dle zvláštních předpisů, kromě náhrady ušlého zdanitelného příjmu a náhrady za ztrátu času. Půjde o náhradu výdajů a plnění, které jsou poskytovány ústavním činitelům SR, soudcům, prokurátorům, veřejnému ochránci práv atd.

Předmětem daně konečně nejsou ani zaměstnavatelem paušalizované nepeněžitě plnění ve výši hodnoty poskytovaných osobních ochranných pracovních prostředků, osobních hygienických

¹⁰² MF SR *Poskytovanie rekondičných pobytov, rehabilitačných pobytov, kondičných rehabilitácií a preventívnej zdravotnej starostlivosti* [online]. financnasprava.sk, [cit. 11. března 2016]. Dostupné na: <<https://podpora.financnasprava.sk/171787-Poskytovanie-rekondičných-pobytov-rehabilitačných-pobytov-kondičných-rehabilitácií-a-preventívnej-zdravotnej-starostlivosti>>

¹⁰³ MF SR. *Náhrada za používanie vlastného náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce* [online]. financnasprava.sk, [cit. 11. března 2016]. Dostupné na: <<https://podpora.financnasprava.sk/858611-Náhrada-za-používanie-vlastného-náradia-zariadenia-a-predmetov-potrebných-na-výkon-práce>>

prostředků a pracovního oblečení včetně jejich udržování anebo suma, kterou zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje vynaložené na tyto účely, což platí i pro žáka střední odborné školy a žáka odborného učiliště, se kterým má zaměstnavatel uzavřenou smlouvu dle § 53 ZP SR; jakož i paušalizované náhrady za používání vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce, pokud je výše náhrady určena na základě kalkulace skutečných výdajů; a to za podmínky, že při výpočtu paušální sumy zaměstnavatel vycházel z průměrných podmínek rozhodujících pro poskytování těchto plnění, přičemž jejich výše byla určena na základě prokázané kalkulace skutečných výdajů.

Paušálně tedy na rozdíl od ČR nelze stanovit částku, kterou zaměstnavatel uhrazuje zaměstnanci prokázané výdaje, které zaměstnanec za zaměstnavatele vynaložil tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel, což však neplatí pro osobní ochranné pracovní prostředky, osobní hygienické prostředky a pracovní oblečení, včetně jejich udržování, tu paušalizovat jde.

4. Osvobození od daně

V právní úpravě obou zemí jsou ustanovení o osvobození od daně z příjmů FO velmi obsáhlá. ZDP ČR vymezuje příjmy, které jsou od daně osvobozeny v § 4 a § 4a. Dříve zmíněné ustanovení osvobozuje úplatné příjmy, ustanovení následující vyjmenovává osvobozené bezúplatné příjmy. Kromě těchto osvobozených příjmů nalezneme další takové příjmy v § 6 odst. 9 ZDP ČR týkající ze závislé činnosti, popř. v § 10 odst. 3 ZDP ČR u ostatních příjmů.

Ustanovení § 4 se týká poplatníků FO, jež mají různé druhy příjmů z prodeje majetku, práv a příjmy, které nezvyšují majetek poplatníka. Výčet příjmů v tomto ustanovení se týká všech druhů příjmů, ne jen příjmů ze závislé činnosti, kdežto osvobození obsažené v § 6 písm. 9 se vztahuje pouze na příjmy zaměstnanců.¹⁰⁴

ZDP SR vypočítává osvobozené příjmy v § 9; § 5 odst. 7 stanoví příjmy ze závislé činnosti, které se osvobozují.

Ze zdanění příjmů, které jsou předmětem daně, jsou z různých důvodů, kupř. sociálních či z důvodu respektování mezinárodních smluv, osvobozené různé druhy příjmů. Jedná se tedy o příjmy, které jsou předmětem daně a nelze je zaměňovat s příjmy, které nepodléhají předmětu daně. Od daně není možné osvobodit příjem, jenž dani nepodléhá.¹⁰⁵

4.1. Příjmy ze závislé činnosti od daně osvobozené v ČR

Příjmy uvedené v § 6 odst. 9 podléhají osvobození a nevstupují do vyměřovacího základu zaměstnance, u zaměstnavatele však související výdaj nemusí být nutně daňově účinným nákladem.¹⁰⁶

U příjmů ze závislé činnosti jsou osvobozena od daně zejména taková nepeněžitá plnění, která lze charakterizovat jako plnění v rámci stabilizačních a sociálních programů zaměstnavatele, vžilo se pro ně označení zaměstnanecké benefity.^{107 108}

Osvobození některých příjmů od zdanění je spjato s pracovními a sociálními podmínkami zaměstnanců a týká se převážně nepeněžitých plnění.¹⁰⁹ Příkladem mohou být nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců, pokud souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele, popř. též na rekvalifikaci zaměstnanců. Zde lze spatřovat úzkou vazbu směřující k pracovněprávním předpisům. ZP ČR stanovuje, co se rozumí odborným rozvojem

¹⁰⁴ PELC: *Zákon o daních...*, s. 64.

¹⁰⁵ BABČÁK: *Daňové právo...*, s. 299.

¹⁰⁶ BRYCHTA: *Daň z příjmů 2015...*, s. 84.

¹⁰⁷ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. s. 126.

¹⁰⁸ Více k zaměstnaneckým benefitům, včetně přehledné tabulky MÍŠAŘOVÁ PTÁČKOVÁ, Petra, OTAVOVÁ, Milena. *Daň z příjmů srovnatelně*. 1. vydání. Ostrava: KEY Publishing, 2015. s. 82 - 83.

¹⁰⁹ JANOUŠKOVÁ, Jana. *Aplikace daňového práva – pro kombinovanou formu studia*. 1. vydání. Karviná: Slezská univerzita v Opavě: Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2011. s. 95.

zaměstnance (zaškolení, zaučení, odborná praxe atd.) a zákon o zaměstnanosti určuje, co je rekvalifikace a kdo je oprávněn ji provádět.¹¹⁰ Půjde o případy, kdy zaměstnavatel nemá nebo nevyužívá své vzdělávací zařízení, které by sloužilo pro odborný rozvoj jeho zaměstnanců, ale užívá k takovému rozvoji jiných, zpravidla podnikatelských subjektů.¹¹¹ Jako další příklad lze uvést osvobození hodnoty stravování poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci ke spotřebování na pracovišti nebo v rámci zajišťovaného závodního stravování; či hodnota nealkoholických nápojů určená ke spotřebě na pracovišti. Poskytování nealkoholických nápojů zaměstnavatelem dle tohoto ustanovení nelze ztotožňovat s povinností zaměstnavatele poskytovat ochranné nápoje v případech uvedených v nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci.¹¹²

Mezi příjmy osvobozenými od zdanění lze nalézt i peněžní příjmy. Takovým osvobozeným příjmem je mzdové vyrovnání vyplácené zaměstnavatelem nad nemocenské dávky, které je zaměstnavatel povinen zaměstnanci přiznat v případě, že je zaměstnanec v pracovní neschopnosti, jež je zapříčiněna pracovním úrazem, stejně jako dávky v nemoci vyplácené zaměstnavatelem.¹¹³

Mnoho zákonem vypočtených příjmů je vázáno na podmínku, že zaměstnavatel takové plnění poskytuje ze svého zisku, čímž rozumíme zisk poté, co je zdaněn.¹¹⁴ Jedná se o poskytování plnění nejen zaměstnancům samotným, ale i jejich rodinným příslušníkům z fondu kulturních a sociálních potřeb nebo sociálního fondu, ve formě možnosti užívat zdravotnická, vzdělávací nebo rekreační zařízení, zařízení pro péči o děti předškolního věku, knihovnu zaměstnavatele, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvků na kulturní a sportovní akce.

Osvobozeným příjmem je též hodnota nepeněžitého bezúplatného plnění, tedy daru, a to do výše 2 000 Kč ročně u každého zaměstnance, pokud je poskytnuto z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu nebo ze zisku po zdanění či na vrub nedaňových výdajů.¹¹⁵ Je-li z takových zdrojů zaměstnavatelem zaměstnanci poskytnuta sociální výpomoc, bude příjem osvobozen, jestliže nepřevýší částku 500 000 Kč a bude poskytnut v přímé souvislosti s překlenutím jeho mimořádně obtížných poměrů¹¹⁶ v důsledku živelní pohromy, ekologické nebo

¹¹⁰ BRYCHTA: *Daň z příjmů...*, s. 84 - 85.

¹¹¹ PELC: *Zákon o daních...*, s. 182.

¹¹² BRYCHTA: *Daň z příjmů...*, s. 85.

¹¹³ VANČUROVÁ: *Zdanění osobních příjmů...*, s. 128.

¹¹⁴ JANOUŠKOVÁ: *Aplikace daňového práva...*, s. 95.

¹¹⁵ Dle VANČUROVÉ: *Zdanění osobních příjmů...*, s. 128 platí, že zaměstnavatel příjem hradí primárně z fondu kulturních a sociálních potřeb, jestliže jej má ze zákona zřízen. Není-li tento fond zřízen, zaměstnavatel hradí příjem zaměstnanci ze sociálního fondu. Pokud ani ten nemá zaměstnavatel zřízen, hradí se příjem za obdobných podmínek ze zisku po zdanění.

¹¹⁶ PELC v publikaci *Zákon o daních...*, s. 194 uvádí, jak lze charakterizovat mimořádně obtížné poměry. Jedná se o

průmyslové havárie na územích, na kterých byl vyhlášen nouzový stav.¹¹⁸ Sociální výpomocí lze rozumět nevratný příjem poskytnutý zaměstnavatelem v peněžní podobě v hotovosti. Dojde-li k mimořádně obtížným poměrům vícekrát ve zdaňovacím období, zákonná limitace se váže ke každé takové skutečnosti zvlášť.¹¹⁹

Některá osvobození mohou souviset se stimulační funkcí zdaňování,¹²⁰ jako například, když zaměstnavatel platí, do zákonem stanoveného limitu a za dalších podmínek stanovených ZDP ČR, na účet zaměstnance, za zaměstnance či v jeho prospěch příspěvek na penzijní připojištění, na doplňkové penzijní spoření či soukromé životní pojištění.

V případě bezúročných zápůjček poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci je u zaměstnance osvobozen majetkový prospěch při zápůjčkách v úhrnné výši jistin do 300 000 Kč u jednoho zaměstnavatele. Pokud zaměstnavatel zaměstnanci poskytne zápůjčku s úrokem nižším než obvykle používaným peněžními ústavy za obdobných okolností, je nutné zdanit rozdíl mezi úrokem obvyklým a úrokem poskytnutým.¹²¹

Řada dalších osvobozených příjmů se týká jen úzkého okruhu poplatníků. Ať už jde o osvobození zvýhodnění, jež jsou poskytována zaměstnavatelem, který provozuje veřejnou dopravu osob, svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům ve formě bezplatných nebo zlevněných jízdenek; nebo osvobození příjmů ze závislé činnosti vykonávané na území ČR, jež plynou poplatníkovi daně z příjmu FO, který je daňovým nerezidentem, od zaměstnavatele se sídlem či bydlištěm v zahraničí, pokud výkon činnosti nepřesáhne 183 dnů ve dvanácti po sobě jdoucích měsících. Může jít rovněž o osvobození příjmů za práci žáků a studentů z praktického vyučování a praktické přípravy.

Výčet osvobozených příjmů pokračuje osvobozením příjmů získaných ve formě náhrady mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu nebo snížené odměny za dobu dočasné pracovní neschopnosti či karantény; osvobozením částek vynaložených zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s výplatou mzdy a se srážkami ze mzdy zaměstnanci, s placením příspěvku na pojistné ve prospěch zaměstnance, jakož i částek vynaložených zaměstnavatelem na úhradu výdajů, které jsou spojeny s poskytováním nepeněžitého plnění zaměstnanci; či osvobozením hodnoty přechodného ubytování, nejedná-li se o ubytování při pracovní cestě, která je poskytována jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, jestliže se obec přechodného ubytování liší s obcí, kde má zaměstnanec bydliště. Osvobozená je také náhrada

neurčitý právní pojem, který značí „přechodné poměry zásadně zhoršující životní podmínky, znemožňující běžné zabezpečování životních potřeb, poměry, které zaměstnanec nemůže překonat vlastním přičiněním, případně ani za pomoci své rodiny, nebo je může překonat jenom s velkými obtížemi a za dlouho dobu.“

¹¹⁸ BRYCHTA: *Daň z příjmů...*, s. 86.

¹¹⁹ Tamtéž, s. 194.

¹²⁰ JANOUŠKOVÁ: *Aplikace daňového práva...*, s. 95.

¹²¹ BRYCHTA: *Daň z příjmů...*, s. 87.

prokázaných výdajů poskytovaná představitelům státní moci a některých státních orgánů a soudcům, a dále několik dalších příjmů.

4.2. Příjmy ze závislé činnosti od daně osvobozené na Slovensku

Kromě příjmů uvedených v § 9 ZDP SR se osvobozuje suma vynaložená zaměstnavatelem na doškolení zaměstnance, pokud takové doškolení souvisí s činností nebo podnikáním zaměstnavatele, ovšem osvobození se nebude vztahovat na sumy vyplacené zaměstnanci jako náhrada za ušlý zdanitelný příjem. Doškolením se rozumí dodatečné vyškolení zaměstnance na danou pozici, kterou má zastávat, resp. doplnění získané způsobilosti. Zaměstnavatelem zabezpečené školení, vzdělávání či rekvalifikace musí souviset s jeho činností nebo podnikáním. Zajistí-li zaměstnavatel zaměstnanci bez potřebné kvalifikace zaučení při nástupu do pracovního poměru proto, aby mohl vykonávat práci, jedná se o doškolení, a jako takové bude pro zaměstnance nepeněžním příjmem, jenž je osvobozen od zdanění. Doškolením není absolvování středoškolského, pomaturitního ani vysokoškolského vzdělání. Zde by se jednalo o zvyšování kvalifikace, a suma vynaložená zaměstnavatelem na zvýšení kvalifikace zaměstnance by byla zdanitelným příjmem.¹²²

Obdobně jako v ČR je na Slovensku osvobozena hodnota stravy poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci stravování zabezpečeného prostřednictvím jiných subjektů či finanční příspěvek pro zaměstnance, který ze zdravotních důvodů nemůže užívat žádný ze způsobů stravování zajištěných zaměstnavatelem a má-li příslušné potvrzení od lékaře. Stravné lístky a stravovací poukázky tak jsou jako nepeněžní plnění pro zaměstnance, bez ohledu na to, zda zaměstnanec část jejich hodnoty uhradí nebo ne, od daně osvobozené.¹²³

Od daně se osvobozuje i hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci ke spotřebě na pracovišti. Poskytuje-li zaměstnavatel denně svým zaměstnancům na pracovišti slazené nápoje, přičemž jeho měsíční náklady na jednoho zaměstnance činí 30 eur, jde o příjem, který je u zaměstnance osvobozen, protože jde o poskytování nealkoholických nápojů na pracovišti, a to v nepeněžité formě. Pokud by ovšem zaměstnavatel svým zaměstnancům vyplácel finanční příspěvek na nealkoholické nápoje ve výši 30 eur, bude se jednat o zdanitelný příjem zaměstnance, i kdyby si zaměstnanec za obdržení finanční příspěvek skutečně koupil nealkoholické nápoje a spotřeboval je na pracovišti po dobu výkonu práce.¹²⁴

¹²² BRNOVÁ: Zákon č...., s. 42.

¹²³ MF SR. *Príspevok na hodnotu stravy* [online]. financnasprava.sk, [cit. 15. března 2016]. Dostupné na:<<https://podpora.financnasprava.sk/233455-Príspevok-na-hodnotu-stravy>>

¹²⁴ BRNOVÁ: Zákon č...., s. 43.

Mezi příjmy od daně osvobozené lze řadit též příjmy, jež vznikly použitím rekreačního, zdravotnického, vzdělávacího, předškolního, tělovýchovného nebo sportovního zařízení, které zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci či jeho manželovi, popř. dítěti, považuje-li se za vyživované zaměstnancem nebo jeho manželem. Nemusí se jednat o zařízení ve vlastnictví přímo zaměstnavatele, zaměstnavatel jej může mít i jen pronajaté a poskytovat zaměstnancům pro uvedený účel. Za příjem osvobozený nelze uznat poskytnutí finanční částky na uvedený účel nebo např. zakoupený rekreační poukaz jako poskytnutí služby prostřednictvím cestovní kanceláře, nicméně pronajmutí tenisových kurtů nebo nějaké části rekreačního zařízení uznat lze.¹²⁵

Osvobození se dočká též pojištění na veřejné zdravotní pojištění, pojistné na sociální pojištění a příspěvky na starobní důchodové spoření nebo pojistné a příspěvky na zahraniční pojištění, které je povinen platit za zaměstnance zaměstnavatel; jakož i náhrada příjmů a příspěvek k náhradě příjmu při dočasné pracovní neschopnosti poskytované zaměstnavatelem svému zaměstnanci.

Dále k osvobozeným příjmům náleží příjem ze závislé činnosti vykonávané na území SR, který plyne daňovníkovi s omezenou daňovou povinností od zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, pokud časové období takové činnosti nepřesáhne 183 dní ve dvanácti po sobě jdoucích měsících, s výjimkou příjmů umělců, sportovců a artistů, nebo spoluúčinkujících osob a další podobné činnosti osobně vykonávané nebo zhodnocované na území SR bez ohledu na to, zda příjmy těmto osobám plynou přímo, nebo za účasti zprostředkující osoby a s výjimkou příjmů z činností, které jsou vykonávány ve stálé provozovně; náhrada za ztrátu na výdělků po skončení pracovní neschopnosti vzniklé pracovním úrazem nebo nemocí z povolání, byla-li taková náhrada určena pevnou částkou pravomocným rozhodnutím před 1. lednem 1993.

Osvobozený je též podíl na zisku vyplacený obchodní společností nebo družstvem zaměstnanci bez účasti na základním kapitálu této společnosti nebo družstva.

Mimo náhrady za ztrátu výdělků vyplacené zaměstnanci podle § 72 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti SR č. 543/2005 Z. z. o Spravovacom a kancelárskom poriadku pre okresné sudy, krajské sudy, Špeciálny súd a vojenské sudy v z. p. p., kde se vychází pro účely jejího výpočtu z průměrného měsíčního čistého výdělků zaměstnance, se osvobozují i odměny za výkon funkce předsedy, člena a zapisovatele volební komise a komise pro referendum, včetně sčítacího komisaře.

Od 1. ledna 2015 se řadí k příjmům osvobozeným od daně i nepeněžitě plnění formou produktů vlastní výroby poskytnuté od zaměstnavatele, je-li předmětem jeho činnosti zemědělská výroba, nejvýše v úhrnné sumě 200 eur za rok od všech zaměstnavatelů. Přesáhne-li nepeněžní

¹²⁵ BRNOVÁ: Zákon č...., s. 43.

plnění tuto částku, do základu daně se bude započítávat jen to, oč plnění převýší částku 200 eur. Pokud tedy zaměstnanec dostane v roce 2016 od jednoho zaměstnavatele brambory v hodnotě 300 eur a od druhého zaměstnavatele kukuřici v hodnotě 250 eur, je nutné zdanit sumu, která převyšuje 200 eur počítáno dohromady od obou zaměstnavatelů. V našem příkladu zaměstnanec obdržel plodiny v hodnotě celkem 550 eur, to znamená, že bude muset zdanit 350 eur. Česká právní úprava podobné ustanovení na podporu zemědělství neobsahuje.

Posledním osvobozeným příjmem je sociální výpomoc z důvodu úmrtí blízké osoby žijící v domácnosti zaměstnance, z důvodu odstraňování nebo zmírnění následků živelných událostí nebo z důvodu dočasné pracovní neschopnosti zaměstnance, jestliže trvá nepřetržitě převážnou část zdaňovacího období. Uvedená výpomoc se poskytuje z prostředků sociálního fondu do výše 2 000 eur za jedno zdaňovací období od jednoho zaměstnavatele. Převýší-li poskytnutá sociální výpomoc stanovenou částku, do základu daně se zahrne jen suma převyšující částku 2 000 eur. Příjem zaměstnance ve formě sociální výpomoci nalezneme rovněž v české právní úpravě. Ta česká na rozdíl od slovenské stanovuje méně důvodů a přísnější kritéria pro to, aby zaměstnavatel mohl zaměstnanci poskytnout takovou výpomoc, nicméně je stanovena mnohem vyšší částka možného plnění. Obě právní úpravy zakotvují v případě potřeby možnost získat uvedenou výpomoc i vícekrát.

5. Základ daně

Třetím konstrukčním prvkem daně je, vedle subjektu a předmětu daně, základ daně. Základ daně velmi úzce souvisí s předmětem daně, když lze konstatovat, že základem daně je, pro daň z příjmů, předmět zdanění vyjádřený v peněžních jednotkách.¹²⁶ Obecně je pro daň z příjmů FO vymezen v § 5 ZDP ČR a to tak, že se jedná o částku, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud u jednotlivých příjmů není stanoveno jinak. Ze základu daně se pomocí daňové sazby vypočítává daňová povinnost poplatníka.

Jde tedy o rozdíl mezi příjmy, jež plynou poplatníkovi ve zdaňovacím období s výjimkou těch příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny a výdaji, které je nutné vynaložit na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Základem daně u poplatníka, jemuž plyne ve zdaňovacím období souběžně více druhů příjmů, je součet DZD zjištěných dle jednotlivých druhů příjmů. Základ daně lze následně upravovat, lze jej понížít o odčitatelné položky nebo uplatnit NZČD.¹²⁷

Je-li v rámci základu daně vykázán DZD dle § 6 ZDP ČR, pak celkový základ daně nemůže být nižší než jeho hodnota.¹²⁸

ZDP SR obsahuje ustanovení o základu daně z příjmů FO v § 4. Zde se uvádí, že se základ daně zjišťuje jako součet DZD z příjmů ze závislé činnosti, příjmů z podnikání a příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti, které se snižují o NZČD; a DZD z příjmů z pronájmu, použití díla a uměleckého výkonu a ostatních příjmů. Z uvedeného vyplývá, že příjmy z kapitálového majetku tvoří zvláštní základ daně.

Nejdříve se tedy odpočítávají NZČD od DZD z příjmů ze závislé činnosti a z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jejich úhrnu, pokud jsou pro jejich odpočet splněny zákonné podmínky, a až poté se připočítávají ostatní DZD s výjimkou příjmů z kapitálového majetku.¹²⁹

NZČD dle ZDP SR obsahově neodpovídají NZČD dle ZDP ČR. Slovenská právní úprava k NZČD řadí pouze NZČD na daňovníka a NZČD na manželku, popř. za splnění zákonných podmínek, též příspěvky na doplňkové důchodové spoření.¹³⁰ V české právní úpravě se k NZČD řadí např. hodnota bezúplatného plnění poskytovaného obcím, krajům apod.,

¹²⁶ SOVOVÁ, FIALA: *Základy finančního...*, s. 27.

¹²⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 1. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. s. 113.

¹²⁸ MÍSAŘOVÁ PTÁČKOVÁ, OTAVOVÁ: *Daň z příjmů srozumitelně...*, s. 39.

¹²⁹ BRNOVÁ: *Zákon č....*, s. 26.

¹³⁰ Do konce roku 2016 je dle § 11 odst. 8 ZDP SR NZČD daňovníka také suma prokazatelně zaplacených dobrovolných příspěvků na starobní důchodové spoření.

příspěvky na penzijní pojištění, penzijní připojištění atd., na poplatníka a na manžela lze poskytnout slevu na dani. Byť tedy terminologie naznačuje, že se bude jednat o totožný institut, není tomu tak, jedná se o instituty zcela odlišné.

Podobnou situaci lze objevit u institutu daňového bonusu dle § 33 ZDP SR. V tomto zákoně se daňový bonus poskytuje na vyživované dítě žijící s daňovníkem v domácnosti. Tomu odpovídá daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti dle § 35c ZDP ČR, které může mít podobu slevy na dani nebo daňového bonusu, popř. kombinaci obou. Daňový bonus je, dle právní úpravy ČR, částka, o níž je nárok na daňové zvýhodnění poplatníka vyšší než daňová povinnost. Daňový bonus lze uplatnit v minimální výši 100 Kč a maximální výši 60 300 Kč ročně, a to tak, že navyšuje čistou mzdu zaměstnance. Daňovému bonusu dle právní úpravy ČR neodpovídá žádný termín dle slovenské právní úpravy, ale postupuje se jako při vrácení daňového přeplatku.

V české právní úpravě slevy na dani snižují daňovou povinnost poplatníka, NZČD a odčitatelné položky snižují základ daně. Naproti tomu ve slovenské právní úpravě daňový bonus snižuje daňovou povinnost daňovníka, odpočitatelná položka snižuje odvody na zdravotní pojištění a NZČD snižuje základ daně.

Kromě NZČD a daňového bonusu na dítě může daňovníkovi vzniknout nárok na zaměstnaneckou prémii podle § 32a ZDP SR.

5.1. Dílčí základ daně z příjmů FO ze závislé činnosti v ČR

DZD jsou u zaměstnance příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel (dále též povinné pojistné). Hovoří se o tzv. „superhrubé mzdě“.

Daní z příjmů FO ze závislé činnosti je zdaněno plnění plynoucí od zaměstnavatele do státního rozpočtu z jeho vlastních příjmů, nikoli z příjmů zaměstnance. Jedná se o dvoustranný právní vztah mezi zaměstnavatelem a státem, jehož účastníkem zaměstnanec není. Nastává tak situace, že zaměstnanec platící daň není s předmětem zdanění v žádném vztahu. Pelc¹³¹ se domnívá, že konstrukce superhrubé mzdy bude v budoucnu zrušena, neboť porušuje daňovou zásadu určující, že povinný reálný výdaj, v tomto případě pojistné placené zaměstnancem, je výdajem vyjmutým ze základu daně z příjmů, a navíc konstrukce, v níž je součástí základu daně výdaj jiné osoby a není tedy příjmem poplatníka, je nonsens. Nezbyývá, než s tímto názorem souhlasit.

Superhrubou mzdu tvoří hrubá mzda a povinné pojistné placené zaměstnavatelem. Na

¹³¹ PELC: *Zákon o daních...*, s. 205.

sociální pojištění zaměstnavatel odvádí 25 % z hrubé mzdy zaměstnance, a to konkrétně 2,3 % na nemocenské pojištění, 21,5 % na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti. Na veřejné zdravotní pojištění pak zaměstnavatel odvádí 9 %.¹³² Chceme-li vypočítat čistou mzdu zaměstnance, je nutné vycházet ze mzdy hrubé. Z hrubé mzdy se zaměstnanci každý měsíc strhává 6,5 % na sociální pojištění a 4,5 % na zdravotní pojištění. Daň z příjmů tvoří 15 % a vypočítává se ze superhrubé mzdy, i když se odečítá ze mzdy hrubé. Každý měsíc si zaměstnanec může uplatnit slevu na poplatníka ve výši 2 070 Kč a další slevy.¹³³

5.1.1. Zálohy na daň z příjmů FO ze závislé činnosti, srážková daň a sazba daně

Ze základu daně se vypočítává záloha na daň z příjmů FO ze závislé činnosti. Zaměstnavatel je povinen vypočítat každý měsíc zálohy na daň, srazit je zaměstnanci z jeho hrubé mzdy a odvést do veřejného rozpočtu, přičemž je plně odpovědný za správnost výpočtu záloh a jejich odvod.¹³⁴ Pro výpočet zálohy je stanovena sazba daně, jež činí 15 %.

Zaměstnavatel jako plátce daně počítá zálohu na daň z příjmů FO ze závislé činnosti ze základu pro výpočet zálohy. Tímto základem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, kromě příjmů, jež se zdaňují daní vybíranou srážkou zvláštní sazbou daně dle § 36 ZDP ČR a příjmů, které nejsou předmětem daně, snížený o částky, jež jsou od daně osvobozeny a zvýšený o povinné pojistné. Zjednodušeně řečeno se záloha vypočítává ze superhrubé mzdy.

KS v Brně došel k závěru, že hmotněprávní daňová povinnost zaměstnavatele, jakožto plátce daně z příjmů ze závislé činnosti, uhradit za poplatníky daně, tedy své zaměstnance, zálohy na daň v konkrétní výši, vzniká prvním dnem následujícím po uplynutí kalendářního měsíce, za který se zálohy zaměstnancům zaměstnavatele sráží.¹³⁵

S takovým závěrem se neztotožnil NSS a poté, co byl rozsudek napaden kasační stížností, jej zrušil a vrátil k dalšímu řízení. Přitom konstatoval, že z hlediska jazykového výkladu ustanovení § 38 odst. 1 ZDP ČR je patrné, že se zde spojuje povinnost plátce srazit a odvést zálohu na daň z příjmů FO ze závislé činnosti s vyplacením příslušného příjmu nebo s jeho zúčtováním. Daňová povinnost tak vzniká, pokud nastane kterákoliv ze dvou možností. Nelze tedy dospět dle NSS k závěru, že by uvedená povinnost byla vázána na jiný než na jeden z uvedených okamžiků, a proto výklad KS v Brně, že tato povinnost vzniká k prvnímu dni měsíce následujícího po měsíci, za který se mzda vyplácí, nemá v textu ZDP ČR oporu. NSS připomněl,

¹³² BRYCHTA: *Daň z příjmů...*, s. 175.

¹³³ GOLA, Petr. *Co je dobré vědět o superhrubé mzdě?* [online]. finance.cz, 15. června 2015 [cit. 20. března 2016]. Dostupné na: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/445479-co-je-dobre-vedet-o-superhrube-mzde/>>

¹³⁴ JANOUŠKOVÁ: *Aplikace daňového práva...*, s. 97.

¹³⁵ Rozsudek KS v Brně sp. zn. 30 Af 37/2012 ze dne 31. ledna 2014 2013 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).

že odpovědnost za sražení záloh nese výhradně plátce, přičemž pokud plátce svou daňovou povinnost nesplní a srážku neprovede nebo ji provede v nesprávné výši, je tato povinnost vymáhána přímo na něm. Je nutné odlišovat povinnost plátce srazit a odvést zálohu na daň a daňovou povinnost poplatníka, jehož příjem je dani podroben. Jedná se o dvě odlišné daňové povinnosti, které zatěžují rozdílné subjekty, dotýkají se jejich majetkové sféry, ale velmi úzce spolu souvisejí, protože prostřednictvím záloh sražených a odváděných plátcem je hrazená samotná daň dopadající na příjmy poplatníka. Primární povinností je tak povinnost poplatníka založená zdanitelným příjmem ze závislé činnosti, od níž je odvozena plátcova povinnost sražit a odvádět zálohy. Neměl-li by poplatník žádný příjem, nevznikla by mu daňová povinnost a nedošlo by ani ke vzniku daňové povinnosti plátce.¹³⁶

Pro určení, zda bude příjem zaměstnance zdaňován zálohově nebo srážkově, je rozhodující v první řadě rozlišení tzv. hlavního zaměstnavatele a vedlejšího zaměstnavatele. Volba hlavního zaměstnavatele je na zaměstnanci. U takového zaměstnavatele zaměstnanec podepisuje tiskopis MF ČR zvaný *Prohlášení poplatníka z příjmů FO ze závislé činnosti* (dále jen prohlášení). Tímto prohlášením poplatník stvrzuje, že neuplatňuje u jiného zaměstnavatele nárok na slevy na dani.¹³⁷ Zaměstnavatel, u kterého zaměstnanec nepodepíše prohlášení, je označován jako vedlejší zaměstnavatel. Důležitým faktorem je poté druh zaměstnání a výše mzdy. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti pak může probíhat třemi možnostmi.¹³⁹

Při zdaňování příjmů u zaměstnance s podepsaným prohlášením se ze superhrubé mzdy vypočte záloha na daň ve výši 15 %. Následně zaměstnavatel podle prohlášení vypočtenou zálohu sníží o částku měsíční slevy na dani dle § 35ba ZDP ČR a o částku měsíčního daňového zvýhodnění dle § 35c ZDP ČR. Nastane-li situace, že daňové zvýhodnění je vyšší než záloha na daň snížená o slevy na dani, je vzniklý rozdíl daňovým bonusem, který se zaměstnanci vyplatí, pokud jsou splněny podmínky § 35d ZDP ČR. V opačném případě bude konečná záloha sražena.¹⁴¹

Uvedme si příklad výpočtu superhrubé a čisté mzdy včetně zálohy. Vycházejme z minimální mzdy pro rok 2016, jež činí 9 900 Kč¹⁴² pro zaměstnance, kterému plynou příjmy nepřetržitě celý rok u zaměstnavatele, u něhož má podepsané prohlášení a vychovává dvě děti,

¹³⁶ Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 106/2014 ze dne 9. dubna 2015, body 24- 28 (získáno 28. března 2016 z internetové stránky NSS).

¹³⁷ JANOUŠKOVÁ: *Aplikace daňového práva...*, s. 97.

¹³⁹ Podrobněji se k postupům při zdaňování příjmů ze závislé činnosti věnuje VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009, praktický průvodce*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. s. 75 - 85, kdy zohledňuje kromě výše uvedeného také to, zda se zdroj příjmů nachází na území ČR, o jaký příjem ze závislé činnosti se jedná či zda je poplatník rezidentem ČR nebo nerezidentem.

¹⁴¹ DĚRGEL, Martin. *Řešené otázky ke zdanění fyzických osob 2014*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 99.

¹⁴² BIČÁKOVÁ, Olga. *Zvýšení minimální mzdy od 1. ledna 2016* [online]. cssz.cz, [cit. 17. března 2016]. Dostupné na: <<http://www.cssz.cz/cz/casopis-narodni-pojisteni/archiv-rydanych-cisel/2015-11-03-zvyseni-minimalni-mzdy-od-1-ledna-2016.htm>>

resp. uplatňuje slevu na vyživované děti. Zaměstnavatel z hrubé mzdy 9 900 Kč odvádí 25 % na sociální pojištění a 9 % na zdravotní pojištění, celkem tedy 34 %, o něž se zvyšují příjmy ze závislé činnosti zaměstnance. Dojdeme k částce 13 266 Kč, ta se zaokrouhluje na celá sta nahoru, výsledná částka činí 13 300 Kč, čímž jsme zjistili výši superhrubé mzdy. Z této sumy se počítá daň z příjmu FO, jež činí 15 %, tudíž 1 995 Kč. Po zohlednění měsíční slevy na dani na poplatníka, jež činí 2 070 Kč, jsme dospěli k záporné hodnotě, a proto záloha na daň z příjmu FO ze závislé činnosti bude nulová. Dále zaměstnanec může uplatnit slevu na vyživované děti ve výši 1 117 Kč na první dítě a 1 317 Kč na druhé dítě. Částka 2 434 Kč je měsíčním daňovým bonusem. Na zdravotním pojištění zaměstnanec odvede 4,5 %, což zaokrouhleno na celé koruny nahoru činí 446 Kč. Na sociální pojištění zaplatí zaměstnanec 6,5 %, tedy po zaokrouhlení 644 Kč. Zaměstnanec obdrží čistou mzdu 11 244 Kč.

U zaměstnance, jenž u vedlejšího zaměstnavatele nepodepsal prohlášení, a příjmy v maximální výši 10 000 Kč mu plynou z dohody o provedení práce, probíhá zdanění v jednom kroku. Takové příjmy nepodléhají pojistnému na sociální pojištění ani pojistnému na zdravotní pojištění, nedochází tedy k navýšení na superhrubou mzdu a výpočet je tak mnohem jednodušší. Příjmy jsou zdaněny zvláštní sazbou daně tzv. srážkovou daní 15 %, jež není možno snížit o žádné slevy na dani.¹⁴³ Tento režim vyplývá z ustanovení § 6 odst. 4 ve spojení s § 36 odst. 2 písm. p) ZDP ČR. Pokud dochází ke zdanění srážkovou daní, není nutno mzdu uvádět v ročním zúčtování daně či v daňovém priznání.¹⁴⁴ Čistá mzda bude stanovena rozdílem mezi daňovým základem zaměstnance a srážkovou daní.

V ostatních případech, kdy zaměstnanec nemá u vedlejšího zaměstnavatele podepsané prohlášení a nejedná se o příjmy plynoucí na základě dohody o provedení práce v maximální výši 10 000 Kč, proběhne zdanění v jediném kroku, avšak formou záloh. Ze superhrubé mzdy se vypočítá záloha na daň ve výši 15 %. Tu nicméně není možné snižovat o slevy na dani.¹⁴⁵

Pro lepší pochopení uvedu příklad. Zaměstnanec s průměrnou měsíční hrubou mzdou 27 006 Kč nemá u zaměstnavatele podepsáno prohlášení a má tři děti, které vyživuje. Hrubá mzda se navyšuje o 34 % na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem a zaokrouhluje na celá sta nahoru na částku 36 200 Kč. Daň ve výši 15 % představuje částku 5 430 Kč. Zde bohužel není možné uplatnit měsíční slevu na dani na poplatníka, záloha na daň tak činí 5 430 Kč. Není možné uplatnit ani měsíční daňové zvýhodnění na děti. Čisté měsíční mzdy dosáhneme odečtením 6,5 % z hrubé mzdy na sociální pojištění, 4,5 % na zdravotní pojištění (vždy zaokrouhleno na celé koruny nahoru) a odečtením zálohy na daň. Výsledná čistá mzda,

¹⁴³ DĚRGEL: *Řešené otázky...*, s. 99.

¹⁴⁴ MÍSAŘOVÁ PTÁČKOVÁ, OTAVOVÁ: *Daň z příjmů srozumitelně...*, s. 45.

¹⁴⁵ DĚRGEL: *Řešené otázky...*, s. 99.

kteřou zaměstnanec obdrží je 18 604 Kč.

V ZDP ČR je zakotven institut solidárního zvýšení daně u zálohy, kdy se záloha na daň zvyšuje o 7 % z kladného rozdílu mezi příjmy zahrnovanými do základu pro výpočet zálohy a čtyřnásobkem průměrné mzdy.¹⁴⁶ Ukážeme si na tomto místě výpočet solidárně zvýšené zálohy na daň u zaměstnance s příjmem 135 000 Kč měsíčně. Maximální vyměřovací základ pro sociální pojištění je 108 024 Kč, 25 % na pojistné se proto vypočítává z této částky. Pro pojistné na zdravotní pojištění není stanoven maximální vyměřovací základ, 9 % proto bude počítáno z částky 135 000 Kč. Superhrubá mzda tak činí 174 200 Kč. Základní zálohu na daň ve výši 15 % ze superhrubé mzdy jsme vypočítali na 26 130 Kč. Solidární zvýšení daně u zálohy ve výši 7 % se vypočte jako $0,07 \times (135\,000 - 108\,024)$. Dojdeme k výsledku 1 888,32 Kč, jež se připočte k základní záloze a zaokrouhlí na celé koruny nahoru. Po uplatnění měsíční slevy na poplatníka ve výši 2 070 Kč jsme získali výslednou zálohu na daň z příjmu FO ze závislé činnosti 25 949 Kč. Čistá měsíční mzda pak dosahuje výše 95 954 Kč.

Vzhledem k jednotné sazbě není mezi zdaněním formou záloh a formou srážek žádný rozdíl, pomineme-li solidární zvýšení daně u zálohy. Nicméně u srážkové daně si poplatník nemůže uplatnit slevy na dani, což může být pro zaměstnance nevýhodné zejména, pokud má nízkou mzdu, ale možnost uplatnění významných slev na dani. V takovém případě má poplatník možnost dodatečně podepsat prohlášení za období, za které byla z příjmů daň sražena, k čemuž zaměstnavatel přihlédne při ročním zúčtování daně, kdy srážková daň bude chápána jako záloha na daň, která se vyúčtovává v rámci ročního zúčtování; nebo má možnost podat si daňové přiznání, i když by vzhledem ke svému příjmu nebyl povinen.

U příjmů nad určitou hranici se daň zvyšuje o solidární zvýšení daně. Daň ve výši 15 % se navyšuje o 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do základu daně podle § 6 a § 7 a 48násobkem průměrné mzdy. Tzn. $48 \times 27\,006 \text{ Kč} = 1\,296\,288 \text{ Kč}$. Roční příjem nad tuto částku podléhá solidárnímu zvýšení daně. Solidárně zvýšená daň se počítá z hrubé a nikoli ze superhrubé mzdy. V případě měsíční hrubé mzdy zaměstnance 200 000 Kč činí roční úhrn příjmů 2 400 000 Kč. Solidárně zvýšenou daň vypočteme jako $0,07 \times (2\,400\,000 - 1\,296\,288) = 77\,259,84 \text{ Kč}$. Celková daň bude $[0,15 \times (2\,400\,000 \times 1,34)] + 77\,259,84 \text{ Kč} = 559\,660 \text{ Kč}$.

Hovoříme o vzestupně klouzavé daňové sazbě, protože sazba daně roste ve vztahu k růstu daňového základu progresivně, progrese je však plynulejší, čímž se mírní nesrovnalosti, které vznikají na hranici pásem.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Dle vyhlášky č. 244/2015 Sb. průměrná měsíční mzda pro rok 2016 činí 27 006 Kč. Vynásobíme-li tuto částku čtyřmi, získáme sumu 108 024 Kč. Činí-li měsíční úhrn zdanitelných příjmů více, než je 108 024 Kč, bude se na zaměstnance vztahovat solidární zvýšení daně u zálohy.

¹⁴⁷ PAPOUŠKOVÁ: *Praktikum k daňovému právu...*, s. 20.

5.1.2. Roční zúčtování záloh

Měsíčně dochází k srážení záloh zaměstnanci na daň z příjmů FO ze závislé činnosti. Po skončení zdaňovacího období má poplatník právo požádat o vyrovnání daňové povinnosti za celé zdaňovací období.¹⁴⁸

Poplatník může písemně požádat o provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění u posledního plátce daně, pobíral-li ve zdaňovacím období mzdu pouze od jednoho plátce daně nebo více plátců postupně, podepsal-li u těchto plátců prohlášení k dani dle § 38k odst. 4 a odst. 5 ZDP ČR. Žádat o provedení ročního zúčtování záloh může zaměstnanec zaměstnavatele prostřednictvím formuláře žádosti o roční zúčtování. Konec lhůty pro podání žádosti je stanoven na 15. února po uplynutí zdaňovacího období. Do tohoto data musí být též plátcům daně předloženy doklady za uplynulé zdaňovací období od všech plátců daně.

Zdaňovacím obdobím pro daň z příjmu FO ze závislé činnosti je kalendářní rok. Z důvodu průběžného plnění veřejných rozpočtů jsou však příjmy ze závislé činnosti zdaňovány každý měsíc.¹⁴⁹ Zúčtováním daňových záloh se zjišťuje rozdíl mezi daňovou povinností poplatníka a daní skutečně zaplacenou za zdaňovací období. Pokud poplatník odvedl v zálohách na daň více, než bylo jeho povinností, vzniká přeplatek, který se poplatníkovi vrací.

Není povinností zaměstnance žádat o roční zúčtování záloh. Nepožádá-li poplatník o takové zúčtování, je sraženými zálohami jeho daňová povinnost splněna, pokud nemá povinnost podat daňové přiznání dle § 38g ZDP ČR.

Přeplatek na dani i doplatek na daňovém bonusu vyplatí plátce daně poplatníkovi nejpozději při zúčtování mzdy za březen po uplynutí zdaňovacího období, jestliže je úhrnná výše přeplatku vyšší než 50 Kč. Nedoplatek na dani se poplatníkovi nesráží, je tedy pro zaměstnance vždy výhodné požádat zaměstnavatele o roční zúčtování, neboť nemůže nastat situace, že by musel vyrovnat nedoplatek.

Některé slevy na dani se uplatňují až při ročním zúčtování, kupříkladu sleva na manželku. Vyplývá to z díkce § 35d odst. 1 a odst. 2 ZDP ČR. Při ročním zúčtování lze uplatnit i NZČD, ty nebylo možné uplatnit během roku. Mezi NZČD řadíme poskytnutí darů na veřejně prospěšné účely, zaplacené příspěvky na penzijní připojištění, životní pojištění a další.¹⁵⁰

Ukážeme si jednoduchý modelový příklad, kdy zaměstnanec pobíral celý rok hrubou měsíční mzdu u jednoho zaměstnavatele ve výši 20 000 Kč a žije ve společné domácnosti s manželkou, jejíž příjmy ve zdaňovacím období dosahují částky 48 000 Kč, a jedním dítětem, které se považuje za vyživované. Manželka podepsala čestné prohlášení, že si daňové zvýhodnění

¹⁴⁸ JANOUŠKOVÁ: *Aplikace daňového práva...*, s. 98.

¹⁴⁹ DĚRGEL: *Řešené otázky...*, s. 98.

¹⁵⁰ JANOUŠKOVÁ: *Aplikace daňového práva...*, s. 99.

nebude uplatňovat sama. Poplatník poskytl dar kraji na podporu a ochranu mládeže ve výši 10 000 Kč. Zaměstnancovy příjmy za zdaňovací období činí v úhrnu 240 000 Kč (zjišťují se ze mzdového listu). Na sociální pojištění odvede zaměstnavatel za zaměstnance celkem 60 000 Kč, na zdravotní pojištění celkem 21 600 Kč. DZD tvořený superhrubou mzdou je celkem 321 600 Kč. Odečtením NZČD v hodnotě daru získáme daňový základ ve výši 311 600 Kč. Daň bude činit 46 740 Kč. Uplatníme slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč, slevu na manželku ve výši 24 840 Kč. Vyjde nám záporná částka -2 940 Kč. Daň ovšem nemůže být nižší než nula, slevy se odčítají pouze do nuly. Daňové zvýhodnění na dítě činí 13 404 Kč ročně, v našem případě bude daňovým bonusem. Na zálohách zaměstnanec zaplatil měsíčně 833 Kč, tedy celkem 9 996 Kč. Poplatníkovi se dostane přeplatku 23 400 Kč.

5.2. Dílčí základ daně z příjmů FO ze závislé činnosti na Slovensku

DZD z příjmů FO ze závislé činnosti jsou zdanitelné příjmy ze závislé činnosti snížené o pojistné a příspěvky, které je povinen platit zaměstnanec, nebo příspěvky na zahraniční pojištění zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu.

K zabezpečení jednotného postupu při výpočtu DZD byl MF SR vydán metodický pokyn.¹⁵¹ Zde se stanovuje, co se rozumí legislativní zkratkou „pojistné a příspěvky“. Tedy, že pod tento pojem se podřazuje pojistné na veřejné zdravotní pojištění, pojistné na sociální pojištění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvky na starobní důchodové spoření, nebo pojistné a příspěvky na zahraniční pojistné stejného druhu.

Konkrétně jde o nemocenské pojištění, na něž zaměstnanec odvádí 1,4 % z hrubé mzdy, na starobní pojištění se odvádí 4 %, na invalidní pojištění 3 % a na pojištění v nezaměstnanosti 1 % z hrubé mzdy. K tomu je nutno připočítat odvod pojistného na zdravotní pojištění ve výši 4 % z vyměřovacího základu.¹⁵²

Zaměstnavatel odvádí na pojistném na nemocenské pojištění stejně jako zaměstnanec 1,4 % z hrubé mzdy zaměstnance, na důchodovém pojištění 14 %, tedy výrazně více. Na invalidní pojištění a pojištění v nezaměstnanosti odvádí zaměstnavatel shodně se zaměstnancem 3 % a 1 %. K tomu musí odvádět 10 % z vyměřovacího základu pojistné na zdravotní pojištění. Navíc je zaměstnavatel povinen hradit z hrubé mzdy příspěvky do garančního fondu ve výši 0,25 % a na tvorbu rezervního fondu 4,75 %. Kromě těchto odvodů odvádí zaměstnavatel 0,8 % na úrazové pojištění.¹⁵³

¹⁵¹ Metodický pokyn k § 5 odst. 8 ZDP SR – výpočet základu dane.

¹⁵² JARINKOVIČOVÁ, Valéria. *Základ dane z príjmov fyzických osôb* [online]. epi.sk, 7. července 2005 [cit. 17. března 2016]. Dostupné na: <<http://www.epi.sk/odborny-clanok/Zaklad-dane-z-prijmov-fyzickyb-osob.htm>>

¹⁵³ PricewaterhouseCoopers Tax, k. s. *Dane do vrecka 2016. Praktický sprievodca slovenským daňovým systémom* [online]. pwc.com, [cit. 28. března 2016]. Dostupné na: <<http://www.pwc.com/sk/sk/publikacie/assets/2016/Dane-do-vrecka-2016.pdf>>

Skladba odvodů na Slovensku se velmi liší od té české. V příloze č. 1 můžeme vidět srovnání jednotlivých odvodů, jejich sazeb, maximální a minimální výše. Zatímco zaměstnanec v ČR odvádí na pojistném 11 % ze své hrubé mzdy, zaměstnanec v SR 13,4 %. Zaměstnavatel v ČR odvádí na pojistném 34 % z hrubé mzdy zaměstnance a zaměstnavatel v SR odvádí 35,2 %. Odvody v SR jsou tedy vyšší než v ČR. Skladba odvodů v SR je více diferenciována než skladba odvodů v ČR. Na Slovensku lze nalézt takové odvody, které se v ČR nevyskytují, jako např. příspěvky do rezervního a garančního fondu, a potom takové odvody, které se vydělují z nadřazenějšího pojmu, jako např. důchodové pojištění, které zahrnuje jak starobní, tak invalidní pojištění. Minimální vyměřovací základ je tvořen minimální mzdou, v ČR činí 9 900 Kč měsíčně, na Slovensku 405 eur. V přepočtu je minimální vyměřovací základ a tím i minimální mzda na Slovensku vyšší. Maximální vyměřovací základ je tvořen určitým násobkem průměrné mzdy. Pro ČR je to čtyřnásobek, tedy 108 024 Kč za měsíc, pro SR se jedná pětinasobek, tedy o částku 4 290 eur. I pro maximální vyměřovací základ platí, že je vyšší v SR.

5.2.1. Zálohy na daň z příjmů FO ze závislé činnosti, srážková daň a sazba daně

Záloha, neboli „preddavok“ na daň z příjmů je definovaná jako povinná platba na daň, která se platí v průběhu zdaňovacího období, pokud není skutečná výše daně za toto období ještě známá.¹⁵⁴

Příjmy ze závislé činnosti se vyplácejí zpravidla měsíčně, proto jsou i zálohy na daň nastaveny na měsíční placení.¹⁵⁵ I zde je povinností zaměstnavatele, jakožto plátce daně, vybrat zálohu na daň ze zdanitelné mzdy (s výjimkou příjmů zaměstnance, které jsou zdaňované v zahraničí a s výjimkou placení záloh dle § 34 ZDP SR daňovníkem s neomezenou daňovou povinností zdržujícím se obvykle na území SR).

Zdanitelnou mzdou se rozumí úhrn zdanitelných příjmů ze závislé činnosti zúčtovaných a vyplacených zaměstnanci za kalendářní měsíc nebo zdaňovací období, snížený o pojistné a příspěvky, které je povinen platit zaměstnanec, a o NZČD na daňovníka.

Měsíčně se snižuje základ daně pro účely zálohy na daň o $\frac{1}{12}$ NZČD na daňovníka, pokud v příslušném zdaňovacím období dosáhne základu daně, který není vyšší než stonásobek životního minima. Je-li základ daně daňovníka za zdaňovací období vyšší než stonásobek životního minima, zaměstnavatel k NZČD přihlédne až při ročním zúčtování záloh. To platí i pro NZČD na manžela, na dobrovolné příspěvky na starobní důchodové spoření a na doplňkové důchodové spoření.

To, zda zaměstnanec podal písemné *Vyhlásenie na uplatnenie NZČD na daňovníka a daňového*

¹⁵⁴ § 2 písm. u) ZDP SR

¹⁵⁵ BRNOVÁ: Zákon č...., s. 327.

bonusu (dále jen vyhlášení) dle § 36 odst. 6 ZDP SR, není rozhodujícím faktorem pro způsob, jakým se vybírá daň.

V případě, že zaměstnanec u zaměstnavatele nepodepsal vyhlášení, je zdanitelnou mzdou úhrn zdanitelných příjmů ze závislé činnosti, které mu vyplatil zaměstnavatel, snížený o sražené pojistné a příspěvky, které je povinen platit zaměstnanec a není možné uplatnit NZČD.

Podá-li zaměstnanec vyhlášení na vzoru Finančního riaditeľstva do konce měsíce, ve kterém nastoupil do zaměstnání a následně každoročně, zaměstnavatel přihlédne k NZČD na daňovníka a k daňovému bonusu. Zaměstnanec činí vyhlášení o tom, že uplatňuje daňový bonus, že splňuje podmínky pro jeho přiznání, že neuplatňuje současně za stejné zdaňovací období nárok na NZČD na daňovníka a daňový bonus u jiného zaměstnavatele, že daňový bonus na stejné osoby neuplatňuje jiný daňovník a nakonec, zda pobírá důchod dle § 11 odst. 6 ZDP SR.

Na Slovensku není jediná daňová sazba, základní sazby daně existují dvě. Která z nich se použije, závisí na dosažení určité hranice příjmů, jedná se o také o klouzavě progresivní sazbu daně.

Záloha na daň se srazí ze zdanitelné mzdy ve výši 19 %, pokud nepřekračuje $\frac{1}{12}$ sumy 176,8násobku životního minima. Z části nad $\frac{1}{12}$ sumy 176,8násobku se srazí 25 %. Životní minimum činí pro období od 1. července 2015 do 30. června 2016 198,09 eur¹⁵⁶, tzn. 176,8násobek činí 35 022,31 eur, z toho $\frac{1}{12}$ činí 2 918,52 eur.¹⁵⁷ Pokud má daňovník zdanitelný příjem maximálně 2 918,52 eur, bude se z něj vybírat záloha ve výši 19 %. Má-li daňovník vyšší příjem než 2 918,52 eur, 25 % záloha na daň se bude vybírat pouze z části nad tuto sumu. Například daňovníku se zdanitelným příjmem 2 500 eur bude stanovena záloha 475 eur (19 % z 2 500). Daňovníku se zdanitelným příjmem 3 500 eur bude záloha stanovena jako (19 % z 2 918,52) + [(3 500 – 2 918,52) x 25 %], tedy 554,51 + 145,37 = 699,88 eur.

Shrňme si výše uvedené na příkladech a pro výpočet záloh využijme minimální mzdu, která činí pro rok 2016 na Slovensku 405 eur.¹⁵⁸ Zaměstnanci, který u zaměstnavatele podal vyhlášení a má dvě vyživované děti, se záloha a čistý příjem počítají následovně. Zaměstnavatel odvede 5,67 eur (1,4 %) na nemocenské pojištění, 56,70 eur (14 %) na starobní pojištění, 12,15 eur (3 %) na invalidní pojištění, 4,05 eur (1 %) na pojištění v nezaměstnanosti, 3,24 eur (0,8 %) na úrazové pojištění. Do garančního fondu plyne 1,01 eur (0,25 %) měsíčně, do rezervního fondu pak 19,23 eur (4,75 %). Celkem zaměstnavatel na sociálním pojištění za zaměstnance odvádí

¹⁵⁶ § 2 písm. a) ve spojení s § 5 odst. 1 zákona č. 601/2003 Z. z. o životnom minime a o zmene a doplnení niektorých zákonov, též Usmernenie k sumám potrebným pre výpočet daňovej povinnosti FO na rok 2016.

¹⁵⁷ Dle § 47 ZDP SR základ daně, zálohy na daň, zdanitelnou mzdu a daň zaokrouhlujeme na eurocenty dolů, NZČD a daňový bonus na eurocenty nahoru.

¹⁵⁸ Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica, odbor daňovej metodiky. *Usmernenie k sumám potrebným pre výpočet daňovej povinnosti FO na rok 2016*. listopad 2015

102,05 eur měsíčně. Zaměstnanec odvádí 5,67 eur (1,4 %) na nemocenské pojištění, 16,20 eur (4 %) na starobní pojištění, 12,15 eur (3 %) na invalidní pojištění a 4,05 eur (1 %) na pojištění v nezaměstnanosti, celkem tedy 38,07 eur na sociální pojištění. Výpočet pojistného na zdravotní pojištění je komplikovanější a nelze automaticky z hrubé mzdy odečíst 4 %. Musíme nejprve zjistit vyměřovací základ. Ten se snižuje o měsíční odpočitatelnou položku na zdravotní pojištění, jejíž výše je odvislá od výše měsíční mzdy zaměstnance.¹⁵⁹ Pro mzdu vyšší než 380 eur, ale nižší než 570 eur, je výpočet odpočitatelné položky následovný: $380 - 2 \times (405 - 380) = 330$ eur. Vyměřovací základ spočteme jako $405 - 330$ eur. Dojdeme k výsledku 75 eur a teprve z této částky můžeme počítat 4 % na pojistné. Výsledné pojistné na zdravotní pojištění činí tedy 3 eura. Sečteme odvody na zdravotní a sociální pojištění a z hrubé mzdy zaměstnance je odečteme, čímž získáme měsíční základ daně. $405 - 41,07 = 363,93$ eur. NZČD na daňovníka činí 316,94 eur.¹⁶⁰ Měsíční základ daně činí před zdaněním 46,99 eur. Sazba daně z příjmů činí 19 %, daň odpovídá tedy 8,92 eurům. Měsíční daňový bonus na jedno dítě je 21,41 eur, na dvě děti 42,82 eur. Zde nedochází k většímu zvýhodnění na druhé, třetí a další dítě jako v ČR. Měsíční základ daně se nám sníží o zálohu na daň (8,92 eur), ale navýší o daňový bonus. Čistou měsíční mzdu proto zaměstnanec obdrží ve výši 397,83 eur. Doplňme ještě, že ze stejného vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění zaměstnavatel odvede 10 %, tedy 7,5 eur. Mzdové náklady zaměstnavatele na zaměstnance jsou 514,55 eur.

Srovnajme dále zaměstnance s průměrnou mzdou, třemi vyživovanými dětmi a bez podaného vyhlášení. Průměrná mzda pro rok 2015 byla dle Štatistického úradu SR 883 eur. V roce 2016 se očekává nárůst asi o 3 %¹⁶¹, počítejme tedy s průměrnou mzdou 910 eur. Vzhledem k tomu, že měsíční příjem zaměstnance je vyšší než 570 eur, nelze uplatnit odpočitatelnou položku, vyměřovací základ pro výpočet pojistného na zdravotní pojištění bude 910 eur. 4 % z této částky tvoří sumu 36,40 eur. Na nemocenské (12,74 eur), starobní (36,40 eur) a invalidní pojištění (27,30 eur) včetně pojištění v nezaměstnanosti (9,10 eur) odvede zaměstnanec 85,54 eur. Spolu na zdravotní a sociální pojištění odvede 121,94 eur. Odečteme-li sumu těchto odvodů od hrubé mzdy, získáme částku 788,06 eur, představující měsíční základ daně. Protože zaměstnanec nemá u zaměstnavatele podané vyhlášení, nemůže si odečíst měsíční NZČD na poplatníka. Daň ve výši 19 % se bude vypočítávat z částky 788,06 eur. Výsledná částka 149,73 eur se odečte od měsíčního základu daně. Daňový bonus na děti ve výši 64,23 eur nelze uplatnit ze

¹⁵⁹ SENEŠÍ, Norbert. *Odpočítateľná položka na zdravotné poistenie od roku 2016 v príkladoch* [online]. podnikajte.sk, 8. prosince 2015 [cit. 1. dubna 2016]. Dostupné na: <<https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2430/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/odpocitatelna-polozka-zdravotne-priklady.xhtml>>

¹⁶⁰ Ročně dle § 11 odst. 2 písm. a) ZDP SR jde o 19,2násobek sumy životního minima (198,09 eur).

¹⁶¹ RYBÁR, Jozef. *Rok 2016: priemerná mzda na Slovensku pokorí 900 eur* [online]. hnonline.sk, 21. prosince 2015 [cit. 1. dubna 2016]. Dostupné na: <<http://dennik.hnonline.sk/ekonomika-a-firmy/531240-rok-2016-priemerna-mzda-na-slovensku-pokori-900-eur>>

stejného důvodu, z jakého nelze uplatnit NZČD na daňovníka. Výsledná čistá měsíční mzda zaměstnance činí 638,33 eur. Mzdové náklady zaměstnavatele na zaměstnance se skládají z 10 % pojistného na zdravotní pojištění (91 eur), 1,4 % na nemocenské (12,74 eur), 14 % na starobní (127,40 eur), 3 % na invalidní (27,30 eur) a 0,8 % na úrazové pojištění (7,28 eur). Dále také z 1 % na pojištění v nezaměstnanosti (9,10 eur), 0,25 % příspěvku na garanční fond (2,27 eur) a 4,75 % příspěvku na rezervní fond (43,22 eur). Celkové náklady zaměstnavatele na zaměstnance jsou 1230,31 eur.

Pro zaměstnance s vyššími příjmy se sazba daně kombinuje a může být obtížné se dopočítat správné zálohy na daň, neboť je třeba postupovat nejen dle ZDP SR, ale i dalších předpisů a sledovat vždy jejich aktuální znění.

Ukažme si postup výpočtu na následujícím příkladu. Představme si zaměstnance s měsíční hrubou mzdou 5 000 eur, jenž má u zaměstnavatele podané vyhlášení a nevyživuje žádné děti. Myslím, že již není potřeba uvádět jednotlivé výpočty na sociální pojištění, ukázali jsme si postup v předchozích příkladech. Postačí snad jen uvést, že zaměstnanec na sociální pojištění odvede 403,26 eur. Horní hranice odvodu pojistného na zdravotní pojištění je omezena, je stanoven maximální vyměřovací základ (pro rok 2016 činí 4 290 eur měsíčně)¹⁶², ze kterého se pojistné počítá. Čtyřprocentní pojistné na zdravotní pojištění se nebude proto vypočítávat z částky 5 000 eur, ale z částky 4 290 eur. Zaměstnanec na zdravotní pojištění odvede 171,60 eur, zaměstnavatel 429 eur. Zaměstnavatel na sociální pojištění odvede 1 086,75 eur. Hrubá mzda zaměstnance snižená o odvody na sociální a zdravotní pojištění tvoří měsíční základ daně, 4 425,14 eur.

Vzhledem k této výši základu daně nelze uplatnit měsíční NZČD, neboť se aplikuje postup dle § 11 odst. 2 písm. b) ZDP SR a nikoli dle písm. a). Objasníme si proč. Vycházíme z měsíčního základu daně (4 425,14 eur). Roční základ daně činí 53 101,68 eur, což je částka vyšší než 100násobek životního minima (tedy 19 809 eur). V takovém případě se NZČD počítá jako $(44,2 \times 198,09) - (53 101,68 \times 0,25) = 8 755,58 - 13 275,42 = -4 519,84$. Došli jsme k zápornému výsledku, a pokud je suma nižší než nula, NZČD ročně na daňovníka je 0.¹⁶³

Zdanitelnou mzdou proto bude částka 4 425,14 eur, ze které se bude počítat záloha na daň. Postup jsme si ukázali výše (19 % sazba se počítá z částky do $\frac{1}{12}$ z 176,8násobku životního minima a 25 % z částky nad tento limit). Tudíž daň vypočítáme takto: $\{[(176,8 \times 198,09) : 12] \times 0,19\} + [(4 425,14 - 2 918,52) \times 0,25] = 554,52 + 376,65 = 931,17$ eur. Čistá mzda se zjistí odečtením zálohy na daň z hrubé mzdy. Výsledná čistá mzda činí 3 493,97 eur.

¹⁶² Ročně je nejvyšší vyměřovací základ 60násobek průměrné měsíční mzdy (60 x 858 eur) dle § 13 odst. 9 písm. b) zákona č. 580/2004 Z. z., o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov

¹⁶³ Nesprávný postup vidíme v Příloze č. 1: Mzdový list, kde byla nesprávně uplatněna měsíční NZČD na daňovníka. Situaci lze napravit při ročním zúčtování záloh.

V některých případech se může daň z příjmů zaměstnanci vybrat srážkou, a to za kumulativního splnění podmínek, že zaměstnavatel je plátcem daně, celková výše příjmů od zaměstnavatele nepřesáhne 165,97 eur měsíčně, daňovník si neuplatní NZČD (na daňovníka ani na manželku) a neuplatní si daňový bonus.¹⁶⁴ V takovém případě je sazba daně vybíraná srážkou 19 % ze základu daně. Pro příjmy, které jsou vyplacené, poukázané nebo připsané daňovníkovi nesmluvního státu se použije sazba daně ve výši 35 %.

Zdanitelný příjem plynoucí vybraným ústavním činitelům dle § 15a ZDP SR, např. prezidentovi SR a členovi vlády SR, příjem z prostředků sociálního fondu a cena nebo výhra přijatá zaměstnancem, který se zúčastnil soutěže vyhlášené svým zaměstnavatelem, podléhá kromě 19 %, popř. 25 % sazby, též zvláštní sazby daně ve výši 5 %. Plátce daně v tomto případě vykonává srážku daně, přitom odpovídá za správný výpočet, sražení a odvedení zvláštní daně.

Z výše uvedeného plyne, že i daňové sazby na Slovensku jsou vyšší. 19 % a 25 % v SR oproti 15 % a 22 % v ČR.

5.2.2. Roční zúčtování záloh

Zaměstnanec, který není povinen podat daňové přiznání, může požádat zaměstnavatele o vykonání ročního zúčtování záloh na daň. Pro zúčtování záloh za rok 2016 bude nejzazší termín stanoven na 31. března 2017, přičemž žádost lze zaměstnavateli podat do 15. února 2017.

Zaměstnavatel vypočítá daň ze zdanitelné mzdy, zohlední NZČD, které nebyly zohledněny v průběhu roku, a vypočítanou daň porovná se zálohami na daň skutečně zaplacenými. Zohlední případnou zaměstnaneckou prémie a daňový bonus a vykáže přeplatek nebo nedoplatek na dani.

Roční zúčtování záloh zaměstnavatel vykoná na základě vedených údajů o zdanitelné mzdě, dokladů prokazujících nárok na snížení základu daně a na daňový bonus a další doklady, které je povinen zaměstnanec zaměstnavateli doložit. Zaměstnanec může zaměstnavatele požádat o roční zúčtování, pokud pobíral příjmy jen ze závislé činnosti, nebo pokud měl zaměstnanec kromě těchto příjmů jen příjmy, ze kterých se daň vybírá srážkou, ale neuplatnil si nárok na vrácení sražené daně a dále, pokud neměl žádné zdanitelné příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Žádost o vykonání ročního zúčtování záloh se podává na tiskopise dle vzoru Finančního riaditeľstva. Zaměstnanec podává žádost u posledního zaměstnavatele, u kterého uplatňoval NZČD na daňovníka a daňový bonus, tzn., že u něj podal vyhlášení. Jestliže si je neuplatnil u žádného zaměstnavatele v průběhu zdaňovacího období, může požádat o zúčtování i dřívějšího zaměstnavatele.

¹⁶⁴ *Zrážková daň na niektoré príjmy od zamestnávateľa* [online]. finance.sk, [cit. 3. dubna 2016]. Dostupné na: <<http://www.finance.sk/podnikanie/informacie/zrazkova-dan/prijmy-od-zamestnavateľa/>>

Roční zúčtování záloh na daň si můžeme ukázat na příkladu zaměstnance s měsíčním příjmem 740 eur, jenž má manželku a jedno vyživované dítě. Manželka má vlastní příjem 1 800 eur ročně. Zaměstnanec zaplatil 150 eur na dobrovolné příspěvky na starobní důchodové spoření a příspěvek na doplňkové důchodové spoření ve výši 180 eur. Roční příjmy zaměstnance činí v úhrnu 8 880 eur. Na sociální pojištění odvede 834,72 eur, zaměstnavatel pak 2 237,76 eur. Na zdravotní pojištění zaměstnanec odvede 355,2 eur a zaměstnavatel 888 eur. Základ daně zaměstnance činí 7 690 eur. NZČD na daňovníka činí 3 803,28 eur, na manželku 2003,32 eur. (což vypočteme jako $3\,803,28 - 1\,800$). K NZČD řadíme i zaplacené dobrovolné příspěvky na starobní důchodové spoření do 2 % ze základu daně. Částka 150 eur je méně než 2 %, lze ji tedy plně uznat za NZČD. Totéž platí pro příspěvek daňovníka na doplňkové důchodové spoření do výše 180 eur ročně. Základ daně ponížený o NZČD vychází na 1 553,40 eur. Z této zdanitelné mzdy spočítáme daň na 295,14 eur. Daňový bonus na dítě si zaměstnanec může uplatnit ve výši 256,92 eur. Výše měsíčních záloh činila 61,54 eur, ročně tedy 738,48 eur. Zaměstnanec obdrží přeplatek na dani 700,26 eur.

Na Slovensku neplatí, že se nedoplatek na dani nevybírání, vznikne-li daňovníkovi nedoplatek na dani přesahující částku 5 eur, srazí jej zaměstnavatel zaměstnanci ze zdanitelné mzdy nejpozději do konce zdaňovacího období, ve kterém se vykonalo roční zúčtování. Za určitých okolností se vybírá nedoplatek i nižší než 5 eur. Neplatí zde bohužel stejně jako v ČR, že pro zaměstnance je vždy výhodné požádat zaměstnavatele o roční zúčtování.

5.3. Závěrečné zhodnocení příkladů

Nejprve byla srovnána situace zaměstnance s minimální mzdou, podepsaným prohlášením resp. vyhlášením a dvěma dětma. V ČR se z hrubé mzdy 9 900 Kč vypočítala superhrubá mzda, z té pak 15 % daň. Odečítá se sleva na poplatníka ve výši 2 070 Kč, záloha na daň v tomto případě vyšla 0. Daňové zvýhodnění, resp. daňový bonus na dvě děti činí 2 434 Kč, čistá mzda proto stoupla na 11 244 Kč. Na Slovensku je minimální mzda vyšší (405 eur). Superhrubá mzda zde nehraje roli, 19 % daň se počítá z měsíčního základu daně, který je stanoven rozdílem mezi hrubou mzdou a odvody zaměstnance na sociální a zdravotní pojištění. Vyměřovací základ pro výpočet pojistného na zdravotní pojištění je přitom možné ponížít o odpočitatelnou položku. Dříve, než se vypočte daň, může si zaměstnanec uplatnit NZČD na daňovníka, jež pojmově odpovídá slevě na dani na poplatníka v ČR. Na Slovensku je tato částka více než 4krát vyšší než v ČR. Daň činí 8,92 eur (což je 2,2 % z hrubé mzdy). Daňový bonus na dítě pojmově odpovídá daňovému zvýhodnění v ČR. Na Slovensku je výše měsíčního daňového bonusu na jedno dítě 21,41 eur, přičemž na každé další dítě je částka stejná. V ČR je daňové zvýhodnění na dítě téměř jednou tak vyšší a více se zvýhodňuje druhé a další dítě. Čistá mzda

uvedeného zaměstnance klesne na 397,83 eur. Zatímco zaměstnanec s minimální mzdou a dvěma dětmi v ČR obdrží o 1 344 Kč více, než činila jeho hrubá mzda, na Slovensku zaměstnanec za srovnatelných podmínek obdrží hrubou mzdu sníženou o 7,17 eur. V konečném důsledku má vyšší čistou mzdu zaměstnanec v ČR (asi 416 eur).

Druhá situace srovnávala zaměstnance s průměrnou mzdou, který nemá podepsané prohlášení, resp. vyhlášení a má tři děti. V ČR činí průměrná mzda 27 006 Kč, daň ze superhrubé mzdy 5 430 Kč (více než 20 % z hrubé mzdy) Nelze uplatnit slevu na poplatníka ani daňové zvýhodnění na děti, neboť zaměstnanec nemá podepsané prohlášení. Zaměstnanec dostane čistou mzdu 18 604 Kč. Na Slovensku počítáme s průměrnou mzdou 910 eur. Již není možné uplatnit odpočitatelnou položku pro snížení vyměřovacího základu na zdravotní pojištění. Měsíční základ daně činí 788,06 eur, daň z něj 149,73 eur (asi 16,5 % z hrubé mzdy). Čistá mzda je 638,33 eur. V ČR zaměstnanec, jenž nemá podepsané prohlášení a má 3 děti, obdrží z průměrné mzdy méně o 8 402 Kč. Na Slovensku za srovnatelných podmínek obdrží zaměstnanec z průměrné mzdy méně o 271,67 eur. Vyšší čistou mzdu obdrží český zaměstnanec, a to nejen z důvodu vyšší průměrné mzdy, ale také z hlediska poměru mezi hrubou a čistou mzdou.

Třetí modelový příklad ukazuje zaměstnance s vysokými příjmy s podepsaným prohlášením, resp. vyhlášením a žádným dítětem. V ČR pro zaměstnance s příjmem 135 000 Kč platí maximální vyměřovací základ sociálního pojištění, tudíž pojistné na sociální pojištění se vypočítává z částky 108 024 Kč. Pro zdravotní pojištění žádný maximální vyměřovací základ stanoven není. Ze superhrubé mzdy se vypočetla daň solidárně zvýšená a snížená o slevu na poplatníka, celkem na 25 949 Kč (přes 19 % z hrubé mzdy). Čistou mzdu zaměstnanec obdrží ve výši 95 954 Kč. Pro zaměstnance se mzdou 5 000 eur je stanoven maximální vyměřovací základ pro sociální i zdravotní pojištění ve výši 4 290 eur. Zde už není možné uplatňovat NZČD na daňovníka, 19 % daň se počítá z části do 2 918,52 eur, z části nad tuto sumu je daň 25 %. Celkem vyšla daň na 931,17 eur (necelých 19% z hrubé mzdy) a čistá mzda na 3 493,97 eur. I v tomto případě zaměstnanec v ČR obdrží vyšší čistou mzdu než zaměstnanec na Slovensku.

Poslední situace srovnává roční zúčtování. V ČR provádím demonstraci na zaměstnanci s měsíční hrubou mzdou 20 000 Kč, dítětem, podepsaným prohlášením a manželkou s ročními příjmy 48 000 Kč. Tento zaměstnanec poskytl dar kraji na podporu a ochranu mládeže ve výši 10 000 Kč a v průběhu roku zaplatil na zálohách 9 996 Kč. Daň ze superhrubé mzdy jsme spočetli na 46 740 Kč. Lze uplatnit slevu na poplatníka i na manželku, obojí ve výši 24 840 Kč. Výsledná daň je nulová, na dítě zaměstnanec obdrží daňový bonus 13 404 Kč a celkový přeplatek je ve výši 23 400 Kč. Obdobně slovenský zaměstnanec měl měsíční hrubou mzdu 740 eur, dítě,

podané vyhlášení a manželku s ročními příjmy 1 800 eur. Na příspěvcích, jež se považují za NZČD, zaplatil 150 eur a 180 eur, na zálohách pak 738,48 eur. Může si uplatnit NZČD na daňovníka ve výši 3 803,28 eur a na manželku ve výši 2 003,32 eur. Daň činí 295,14 eur, daňový bonus na dítě lze uplatit ve výši 256,92 eur, a tak celkový přeplatek činí 700,36 eur. Ani zde nedopadl slovenský zaměstnanec v porovnání s českým zaměstnancem lépe. Rozdíl činí téměř 4 500 Kč ročně.

Závěr

Ve své diplomové práci jsem se věnovala dani z příjmů FO ze závislé činnosti v ČR a na Slovensku. Daň z příjmů FO ze závislé činnosti je vždy aktuálním tématem, neboť se vyskytuje v životě většiny obyvatel. Zaměřila jsem se na hmotněprávní úpravu obsaženou v ZDP ČR a ZDP SR a zabírala se jednotlivými konstrukčními prvky této daně.

Cílem této práce bylo analyzovat daň z příjmů FO ze závislé činnosti ve vybraných zemích, přihlídnout k aktuální judikatuře a následně potvrdit či vyvrátit hypotézu, že česká právní úprava je pro zaměstnance v ČR výhodnější než slovenská právní úprava pro zaměstnance na Slovensku, a daňové zatížení poplatníků tak nižší.

Z mých zjištění plyne, že hypotéza je pravdivá jen ve své první části. Není pravdou, že daňové zatížení je v ČR vždy nižší. Domnívám se, že se mi podařilo odpovědět též na otázku, do jaké míry se liší právní úpravy, zdali jsou stejné a jestli lze vůbec jednoznačně vyvodit závěr.

Již první kapitola, věnující se historickému vývoji daně z příjmů ukazuje, že původně byla právní úprava daní na dotčených územích rozdílná. Postupem času se sjednocovala, což však bylo definitivně ukončeno vznikem samostatných republik. Rozdíly se nyní částečně stírají, neboť obě země se v určitých aspektech navzájem inspirují a některé změny, byť s odstupem času, jsou patrné v obou státech.

V druhé kapitole lze spatřit rozdíly převážně v terminologii, sporadicky však též v podmínkách pro udělení určitého statusu. Odlišné je zejména označení subjektu daně. Jiný je i přístup k vymezení pojmu závislá činnost. Zatímco ČR má velmi bohatou judikaturu s propracovanou metodou pro určení toho, co je možné považovat za závislou činnost, SR nikoli.

Markantněji jsou rozdíly viditelné při vymezení předmětu daně, a to nejen z hlediska množství výslovně uvedených příjmů, ale zejména v postoji českých a slovenských soudů, který je demonstrován na problematice příjmů společníka a jednatele s. r. o., potažmo je rozdíl též v kvalitě argumentace soudů.

Výčet osvobozených příjmů je podobný v obou státech, podmínky se však často liší, přitom nelze ale jednoznačně určit, která právní úprava obsahuje podmínky výhodnější. Mohou nastat situace, kdy je výhodnější jedna právní úprava i situace opačná. Nejběžnější druhy osvobozených příjmů jsou doplněny o příklady pro lepší představu a pochopení.

Nejzásadnější a nejčetnější rozdíly se vyskytují při stanovení DZD z příjmů FO ze závislé činnosti, výpočtu záloh, u ročního zúčtování a v sazbách daně. Srovnány byly čtyři situace. První situace popisovala zaměstnance s minimální mzdou, dvěma dětmi a podepsaným prohlášením, resp. vyhlášením. Druhá situace pojednávala o zaměstnanci s průměrnou mzdou žijícím s třemi

děti, ale bez podepsaného prohlášení, resp. vyhlášení. Situace číslo tři představila bezdětného zaměstnance s vysokými příjmy a s podepsaným prohlášením, resp. vyhlášením. Poslední situace ukazovala roční zúčtování zaměstnance, který celý rok pobíral spíše nižší příjem, žil s jedním dítětem, manželkou a měl podepsané prohlášení, resp. vyhlášení. Ze všech těchto situací vyšla v porovnání lépe ČR, přitom byl určující poměr mezi hrubou a čistou mzdou. Nejzřetelněji se výhodnost právní úpravy ČR projevila v případě zaměstnance s minimální mzdou a dvěma dětmi. Byť SR má minimální mzdu vyšší téměř o 40 eur, tak v důsledku slev a bonusu, které mohl zaměstnanec v ČR využít, vyšla čistá mzda takového zaměstnance vyšší než jeho hrubá mzda. Jak však vyplynulo z uvedených výpočtů, jen v prvním a čtvrtém příkladu bylo daňové zatížení poplatníka v ČR nižší než na Slovensku. V případě průměrných a vysokých příjmů byla daň v poměru k hrubému příjmu nižší na Slovensku.

K uvedeným rozdílům docházelo nejen z důvodu odlišných sazeb daně a možnosti využití různých úlev, ale svůj podíl mají i rozdílné výše povinných příspěvků a pojistného. Nejmarkantnější odlišností je postup při výpočtu daňové povinnosti. Zatímco v ČR se vychází ze superhrubé mzdy, tedy z hrubé mzdy zvýšené o povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem, SR zatím tento koncept nepřijala a vychází z hrubé mzdy. Daň v ČR se vypočítává z této superhrubé mzdy, pak se z daně odečítají slevy. V SR se nejprve měsíční základ daně poníží o NČZD, a až následně se počítá daň. Z hlediska terminologického slevy na dani v ČR odpovídají NZČD v SR, česká právní úprava pracuje též s pojmem NČZD, nicméně v jiném smyslu než slovenská právní úprava. Od zálohy na daň se odečítá daňové zvýhodnění na děti (v ČR) nebo daňový bonus na děti (v SR). Rozdílné jsou také částky poskytované poplatníkům na slevách apod., někdy i několikanásobně. Odlišné jsou také daňové sazby. V ČR platí základní 15 % sazba daně, která se solidárně zvyšuje o 7 %, má-li poplatník příjem nad určitou hranici. V takovém případě je vyšší daní postižen příjem nad tuto mez. Na Slovensku platí základní 19 % sazba daně, nad stanovený limit je poplatníkům příjem zdaňován 25 % sazbou daně. Taktéž obě právní úpravy pracují s pojmem odčitatelná (ČR), resp. odpočitatelná položka (SR). Odpočitatelná položka se využívá při stanovování vyměřovacího základu pro pojistné na zdravotní pojištění, odčitatelnou položkou lze odečíst daňovou ztrátu. Rozhodující roli má při výpočtech na Slovensku výše životního minima v určitém násobku. V ČR je naproti tomu užíván násobek průměrné mzdy.

Na závěr lze konstatovat, že právní úprava ČR je z hlediska daňového zatížení nejpříznivější pro zaměstnance s minimálními nebo nízkými příjmy a velkým počtem dětí.

Seznam použitých zdrojů

a) monografie:

- BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo na Slovensku*. 1. vydání. Bratislava: Epos, 2015. 752 s.
- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 519 s.
- BRYCHTA, Ivan a kol. *Daň z příjmů 2015*. 12. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 600 s.
- DĚRGEL, Martin. *Řešené otázky ke zdanění fyzických osob 2014*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 236 s.
- GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde Praha, 2009. 335 s.
- GRÚŇ, Lubomír. *Vybrané kapitoly z historie daní, poplatků a cla*. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého, 2004. 202 s.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 1. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. 160 s.
- JANOUSHKOVÁ, Jana. *Aplikace daňového práva pro kombinovanou formu studia*. 1. vydání. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2011. 105 s.
- JANOUSHKOVÁ, Jana. *Daně a daňová politika: osobní důchodová daň*. 1. vydání. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2011. 107 s.
- JARINKOVIČOVÁ, Valéria. *Príručka pre zdanenie príjmov fyzickej osoby*. 1. vydání. Bratislava: Epos, 2006. 543 s.
- MÍSAŘOVÁ PTÁČKOVÁ, Petra, OTAVOVÁ, Milena. *Daň z příjmů srozumitelně*. 1. vydání. Ostrava: KEY Publishing, 2015. 169 s.
- PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Praktikum k daňovému právu*. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2014. 94. s
- PAULIČKOVÁ, Alena a kol. *Finančné právo v Čechách a na Slovensku. II. Díl Finančné právo na Slovensku*. 1. vydání. Brno: KEY Publishing, 2014. 282 s.

- PAULIČKOVÁ, Alena. *Malý slovník daňového práva (výkladový slovník)*. 1. vydání. Bratislava: Eurounion, 2006. 158 s.
- PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vydání. Praha: ASPI, 2008. 301 s.
- SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 202 s.
- STIBŮRKOVÁ, Jana. *Daně a daňové poradenství II.: daň z příjmů fyzických osob*. 1. vydání. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2009. 52 s.
- VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 427 s.
- VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009, praktický průvodce*. Praha: GRADA Publishing, 2009. 224 s.
- ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vydání. Praha: Leges, 2012. 470 s.

b) komentáře:

- PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. 1403 s.

c) odborné časopisy:

- BRNOVÁ, Miroslava. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů s komentářem. *Poradca*, 2014, roč. 19, č. 7- 8, s. 5- 448
- PAPOUŠKOVÁ (roz. HUDCOVÁ), Zdenka. Možné definice pojmu daň, poplatků a clo z hlediska výuky předmětu finanční právo. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*, 2003, č. 3- 4, s. 89- 95

d) internetové stránky:

- BENKO, Ján. *Odvody zamestnanca a zamestnávateľa od 1. 1. 2016* [online]. podnikajte.sk, 7. ledna 2016 [cit. 2. dubna 2016]. Dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2497/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/odvody-zamestnanca-2016.xhtml>
- BIČÁKOVÁ, Olga. *Zvýšení minimální mzdy od 1. ledna 2016* [online]. cssz.cz, [cit. 17. března 2016]. Dostupné na: <http://www.cssz.cz/cz/casopis-narodni-pojisteni/archiv-vydanych-cisel/2015-11-03-zvysemi-minimalni-mzdy-od-1-ledna-2016.htm>
- *Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů* [online]. mfcr.cz, 5.

- listopadu 2013 [cit. 29. února 2016]. Dostupné na: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/zakonno-opatreni-senatu-c-344-2013-sb-15110>>
- Finančné riaditeľstvo SR, odbor Daňové metodiky. *Informácia o novele zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov v znení neskorších predpisov* [online]. financnasprava.sk, 31. prosince 2015 [cit. 19. února 2016]. Dostupné na: https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty/PFS/Profesionalna_zona/Dane/Novinka_v_z_legislativy/2015/priame_dane/2015.12.10_zak_253_2015.pdf>
 - GOLLA, Petr. *Co je dobré vědět o superhrubé mzdě?* [online]. finance.cz, 15. června 2015 [cit. 20. března 2016]. Dostupné na: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/445479-co-je-dobre-vedet-o-superhrube-mzde/>>
 - JARINKOVIČOVÁ, Valéria. *Základ dane z príjmov fyzických osôb* [online]. epi.sk, 7. července 2005 [cit. 17. března 2016]. Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Zaklad-dane-z-prijmov-fyzickych-osob.htm>>
 - MF SR. *Koncepcia daňovej reformy v rokoch 2004 – 2006* [online]. mfsr.sk, 15. července 2005 [cit. 15. února 2016]. Dostupné na: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=3995>>
 - MF SR. *Poskytovanie rekondičných pobytov, rehabilitačných pobytov, kondičných rehabilitácií a preventívnej zdravotnej starostlivosti* [online]. financnasprava.sk, [cit. 11. března 2016]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/171787-Poskytovanie-rekondicnych-pobytov-rehabilitacnych-pobytov-kondicnych-rehabilitacii-a-preventivnej-zdravotnej-starostlivosti>>
 - MF SR. *Nábrada za používanie vlastného náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce* [online]. financnasprava.sk, [cit. 11. března 2016]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/858611-Nabrada-za-pouzivanie-vlastneho-naradia-zariadenia-a-predmetov-potrebnych-na-vykon-prace>>
 - MF SR. *Príspevok na hodnotu stravy* [online]. financnasprava.sk, [cit. 15. března 2016]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/233455-Prispevok-na-hodnotu-stravy>>
 - PricewaterhouseCoopers Tax, k. s.. *Dane do vrečka 2016. Praktický sprievodca slovenským daňovým systémom* [online]. pwc.com, [cit. 28. března 2016]. Dostupné na: <http://www.pwc.com/sk/sk/publikacie/assets/2016/Dane-do-vrecka-2016.pdf>>
 - ROHÁKOVÁ, Radana. *Vymezení pojmu „závislá činnost“ pro daňové účely aneb konec „švarc“ systému?* [online]. epravo.cz, 30. září 2005 [cit. 7. února 2016]. Dostupné na: <http://www.epravo.cz/top/clanky/vymezeni-pojmu-zavisla-cinnost-pro-danove-ucely-aneb-konec-svarc-systemu-36112.html>>.

- RYBÁR, Jozef. *Rok 2016: priemerná mzda na Slovensku pokorí 900 eur* [online]. hnonline.sk, 21. prosince 2015 [cit. 1. dubna 2016]. Dostupné na: <<http://dennik.hnonline.sk/ekonomika-a-firmy/531240-rok-2016-priemerna-mzda-na-slovensku-pokori-900-eur>>
- SENEŠI, Norbert. *Odpočítateľná položka na zdravotné poistenie od roku 2016 v príkladoch* [online]. podnikajte.sk, 8. prosince 2015 [cit. 1. dubna 2016]. Dostupné na: <[https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2430/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/odpocitatelna-polozka-zdravotne-prikлады.xhtml](https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2430/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/odpocitatelna-polozka-zdravotne-prikklady.xhtml)>
- VANČUROVÁ, Alena. *Daňové reformy ČR* [online]. vse.cz, [cit. 13. února 2016]. Dostupné na: <http://kpf.vse.cz/storage/1218123709_sb_vancurova.pdf>
- *Zrážková daň na niektoré príjmy od zamestnávateľa* [online]. finance.sk, [cit. 3. dubna 2016]. Dostupné na: <<http://www.finance.sk/podnikanie/informacie/zrazkova-dan/prijmy-od-zamestnavateľa/>>

e) sborníky:

- DĚDIČ, Jan. *Tantiéma*. In HENDRYCH, Dušan a kol. *Právní slovník*. 3. podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 1459 s.

f) právní předpisy:

- metodický pokyn k § 5 odst. 8 zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů v z. p. p. – výpočet základu dane
- nařízení vlády č. 21/2003 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na osobní ochranné prostředky
- nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci
- nařízení vlády č. 495/2001 Sb., kterým se stanoví rozsah a bližší podmínky poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků
- pokyn č. D – 285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 ZDP ČR, a vymezení tzv. závislé činnosti
- pokyn MF ČR č. D- 300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP ČR
- sdělení Ministerstva zahraničních věcí 100/2003 Sb. m. s., o sjednání Smlouvy mezi ČR a SR o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 26. března 2002.
- vyhláška č. 244/2015 Sb., 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

- aktuální verze: zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
- aktuální verze: zákon č. 236/1995 Sb., o platu a dalších náležitostech spojených s výkonem funkce představitelů státní moci a některých státních orgánů a soudců a poslanců Evropského parlamentu, v z. p. p.
- zákon č. 253/1998 Z. z., o hlášení pobytu občanů SR a registri obyvatelů SR, v z. p. p.
- aktuální verze: zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v z. p. p.
- historická verze: zákon č. 40/1964 Zb. Občianský zákonník, v z. p. p.
- aktuální verze: zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v z. p. p.
- aktuální verze: zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v z. p. p.
- historická verze: zákon č. 286/1992 Z. z., o daniach z príjmov
- historická verze: zákon č. 366/1999 Z. z., o daniach z príjmov
- historická verze: zákon č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva
- aktuální verze: zákon č. 311/2001 Z. z., zákoník práce, v z. p. p.
- historická verze: zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- historická verze: zákon SNR č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatkov
- aktuální verze: zákon č. 580/2004 Z. z., o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z., o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov
- zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
- zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

g) judikatura:

- Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 22/2003 ze dne 31. března 2004 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS)
- Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2010 ze dne 31. srpna 2010 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS)
- Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 62/2004 ze dne 24. února 2005 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS)
- Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 161/2004 ze dne 26. května 2005 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS)
- Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 66/2009 ze dne 7. října 2009 (získáno 29. února 2016 z databáze CODEXIS)

- Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 5/2005 ze dne 21. prosince 2005 (získáno 8. dubna 2016 z databáze CODEXIS)
- Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 10/2009 ze dne 22. října 2009 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS)
- Rozsudek KS v Plzni sp. zn. 30 Af 11/2011 ze dne 27. března 2013 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS)
- Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 61/2012 ze dne 20. prosince 2013 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).
- Rozsudek KS v Brně sp. zn. 30 Af 37/2012 ze dne 31. ledna 2014 2013 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS)
- Rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 270/2014 ze dne 24. února 2015 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS).
- Rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 116/2014 ze dne 25. února 2015 (získáno 7. února 2016 z databáze CODEXIS)
- Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 106/2014 ze dne 9. dubna 2015, body 24-28 (získáno 28. března 2016 z internetové stránky NSS)
- Rozsudok NS SR sp. zn. 3 Sžf 92/2013 ze dne 1. července 2014 (získáno 2. března 2016 z internetové stránky NS SR)
- Rozsudok NS SR sp. zn. 3 Sžf 80/2008 ze dne 23. dubna 2009 (získáno 15. března 2016 z internetové stránky NS SR)

Abstrakt

Tato diplomová práce se zaměřuje na problematiku daně z příjmů FO ze závislé činnosti v ČR a na Slovensku a je rozdělena do pěti kapitol. Úvodní kapitola nastiňuje historický vývoj daně z příjmů na uvedených územích od doby před vznikem Československa až po současnost. Následující kapitola již vychází z platné právní úpravy a vysvětluje pojmy užívané v dalších částech práce, tyto pojmy jsou nezbytné pro porozumění ústřednímu tématu této diplomové práce. Vysvětleno je zde, jak lze definovat daň, daň z příjmů, co se rozumí pojmem příjem či závislá činnost a kdo je poplatníkem, resp. daňovníkem a plátcem daně z příjmů FO ze závislé činnosti. Třetí kapitola je věnovaná předmětu daně, přičemž jsou vymezeny příjmy, jež podléhají dani z příjmů FO ze závislé činnosti i příjmy, které předmětem daně nejsou. V této kapitole se promítá bohatá judikatura zejména českých soudů. Předposlední kapitola je věnována příjmům osvobozeným od daně z příjmů FO ze závislé činnosti. Závěrečná kapitola je stěžejní částí této práce. Pojednává o základu daně, zálohách na daň, ročním zúčtování i sazbách daně. V této kapitole jsou uváděny příklady a jednotlivé výpočty náhodných situací.

Abstract

This thesis focuses on the issue of the Personal Income Tax from Employment in the Czech Republic and Slovakia and is divided into five chapters. The introductory chapter outlines the evolution of the Personal Income Tax from the time before creation of the Czechoslovakia until present age. The following chapter is based upon current legislation and explains necessary concepts used in next parts of thesis, it serves for its understanding. Here is explained how is defined tax, income tax, what is meant by income or dependent activity and who is taxpayer and taxable person. The third chapter is dedicated to the object of taxation. There are defined incomes we can consider as a part of the Personal Income Tax from Employment and in a second hand incomes we cannot consider as a part of the object of taxation. In this chapter we can see a lot of court decisions especially decisions of Czech courts. The penultimate chapter is dedicated to exemption of income from Personal Income Tax from Employment. The final chapter is essential part of this thesis. It deals with the tax base, tax advances, annual tax settlement and tax rates. This chapter presents examples and various calculations of random situations.

Klíčová slova (Keywords)

Daň	Tax
Daň z příjmů	Income Tax
Daň z příjmů FO ze závislé činnosti	Personal Income Tax from Employment
Závislá činnost	Dependent Activity
Poplatník/ daňovník	Taxpayer
Plátce	Taxable person
Záloha	Advance
Zaměstnanec	Employee
Zaměstnavatel	Employer
Slovensko	Slovakia
Česká republika	Czech Republic

Přílohy

Příloha č. 1

Tabulka č. 1: Srovnání odváděného pojistného zaměstnancem v ČR a na Slovensku

Odvody zaměstnance	ČR	SR
Zdravotní pojištění	4,5%	4%
Důchodové pojištění ¹⁶⁵	6,5%	-
Nemocenské pojištění	-	1,4%
Starobní pojištění	-	4%
Invalidní pojištění	-	3%
Pojištění v nezaměstnanosti	-	1%
celkem	11%	13,4%

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 2: Srovnání odváděného pojistného zaměstnavatelem v ČR a na Slovensku

Odvody zaměstnavatele	ČR	SR
Zdravotní pojištění	9%	10%
Nemocenské pojištění	2,3%	1,4%
Důchodové pojištění	21,5%	-
Starobní pojištění	-	14%
Invalidní pojištění	-	3%
Pojištění v nezaměstnanosti	-	1%
Státní politika zaměstnanosti ¹⁶⁶	1,2%	-
Úrazové pojištění	-	0,8%
Rezervní fond	-	4,75%
Garanční fond	-	0,25%
celkem	34%	35,2%

Zdroj: vlastní zpracování

¹⁶⁵ Důchodové pojištění zahrnuje starobní i invalidní pojištění.

¹⁶⁶ Pojistné v nezaměstnanosti (SR) není totožné jako příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (ČR), nýbrž je jeho součástí.

Tabulka č. 3: Odvody zaměstnance na Slovensku od 1. ledna 2016

Druh pojištění	Sazba v %	Minimální vyměřovací základ v eurech	Maximální vyměřovací základ v eurech	Minimální odvody v eurech	Maximální odvody v eurech
Starobní	4,00	405,00	4 290,00	16,20	171,60
Invalidní	3,00	405,00	4 290,00	12,15	128,70
Nemocenské	1,40	405,00	4 290,00	5,67	60,06
V nezaměstnanosti	1,00	405,00	4 290,00	4,05	42,90
Odvody na sociální pojištění celkem	9,40	-	-	38,07	403,26
Odvody na zdravotní pojištění celkem	4,00	405,00	4 290,00	16,20	171,60
celkem	13,40	-	-	54,27	574,86

Zdroj: vlastní zpracování dle BENKO, Ján. *Odvody zaměstnanca a zamestnávateľa od 1. 1. 2016* [online]. podnikajte.sk, 7. ledna 2016 [cit. 2. dubna 2016]. Dostupné na:

<<https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2497/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/odvody-zamestnanca-2016.shtml>>

Tabulka č. 4: Odvody zaměstnavatele na Slovensku od 1. ledna 2016

Druh pojištění	Sazba v %	Minimální vyměřovací základ v eurech	Maximální vyměřovací základ v eurech	Minimální odvody v eurech	Maximální odvody v eurech
Starobní	14,00	405,00	4 290,00	56,70	600,60
Invalidní	3,00	405,00	4 290,00	12,15	128,70
Nemocenské	1,40	405,00	4 290,00	5,67	60,06
V nezaměstnanosti	1,00	405,00	4 290,00	4,05	42,90
Úrazové	0,80	405,00	4 290,00	3,24	34,32
Rezervní fond	4,75	405,00	4 290,00	19,23	203,77
Garanční fond	0,25	405,00	4 290,00	1,01	10,72
Odvody na sociální pojištění celkem	25,20			102,05	1081,07
Odvody na zdravotní pojištění celkem	10,00	405,00	4 290,00	40,50	429,00
celkem	35,20			142,55	1 510,07

Zdroj: vlastní zpracování dle BENKO, Ján. *Odvody zaměstnanca a zamestnávateľa od 1. 1. 2016* [online]. podnikajte.sk, 7. ledna 2016 [cit. 2. dubna 2016]. Dostupné na:

<<https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2497/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/odvody-zamestnanca-2016.shtml>>

Tabulka č. 5: Odvody zaměstnance v ČR od 1. ledna 2016

Druh pojištění	Sazba v %	Minimální vyměřovací základ v Kč	Maximální vyměřovací základ v Kč	Minimální odvody v Kč	Maximální odvody v Kč
Důchodové	6,50	9 900	108 024	643,50	7 021,56
Odvody na sociální pojištění celkem	6,50	-	-	643,50	7 021,56
Odvody na zdravotní pojištění celkem	4,50	9 900	Není stanoveno	445,50	Není stanoveno
celkem	11,00	-	-	1 089	> 7 021,56

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 6: Odvody zaměstnavatele v ČR od 1. ledna 2016

Druh pojištění	Sazba v %	Minimální vyměřovací základ v Kč	Maximální vyměřovací základ v Kč	Minimální odvody v Kč	Maximální odvody v Kč
Důchodové	25,00	9 900	108 024	2 475	27 006
Nemocenské	2,30	9 900	108 024	227,70	2 484,55
Státní politika zaměstnanosti	1,20	9 900	108 024	118,80	1 296,29
Odvody na sociální pojištění celkem	28,50	-	-	2 820,87	30 786,84
Odvody na zdravotní pojištění celkem	13,50	9 900	Není stanoveno	1 337	Není stanoveno
celkem	34,00	-	-	4 157,87	> 30 786,84

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha č. 2: Mzdový list (SR)

Výplatný list 2/2016

FIRMA: X, S.R.O.

IČO: 12345678

Dňa: 08.03.16

Meno	Ing. Y	Číslo PP/Os.	xxxxxxx	Obdobie:	2/2016
Rodné číslo	xxxxxx/xxxx	Použitý priemer	xxxxxx	Kalendárnych dní:	29
Narodený	01.01.1970	Zostávajúca dovolenka	xx	Pracovných dní:	21
	Bratislava	Nástup	01.01.2014	Ukončenie	
Druh PP	Hlavný pracovný pomer			Konto prac. času	0,00

	Dní	Hodín	Základ	Sadzba	Celkom
Choroba	0	0			
Ošetrovné	0				
Neplatené voľno	0	0			
Neospravedlnená absencia	0	0			
Odpracované	21	168	5 000,00	5 000,0000	5 000,00
Náhrady					
za sviatky	0				0,00
za dovolenku	0				0,00
platené voľno	0	0			0,00
Základná mzda					5 000,00
Hrubá mzda					5 000,00
Poistenie					
Nemocenské			4 290,00	1,4 %	-60,06
Dôch. – starobné			4 290,00	4,0 %	-171,60
Dôch. – invalidné			4 290,00	3,0 %	-128,70
Poist. v nezam.			4 290,00	1,0 %	-42,90
Zdravotné			4 290,00	4,0 %	-171,60
Nezdaniteľný základ			316,94		
Preddavok na daň			4 108,20		-851,93
Daňový bonus			64,23		64,23
Ročné zúčtovanie					220,67
Čistá mzda					3 858,11
Nezdaniteľné náhrady					0,00
Stravné lístky					-33,18
Zrážky celkom			0,00		0,00
Záloha			0,00		0,00
Vyúčtovanie					3 824,93
Poistenie zamestnávateľ					
Nemocenské			4 290,00	1,4 %	60,06
Dôch. – starobné			4 290,00	14,0 %	600,60
Dôch. – invalidné			4 290,00	3,0 %	128,70
Poist. v nezamestnanosti			4 290,00	1,0 %	42,90
Garančné			4 290,00	0,25 %	10,72
Rezervný fond			4 290,00	4,75 %	203,77
Úrazové			5 000,00	0,8 %	40,00
Zdravotné			4 290,00	10,0 %	429,00