

Mendelova univerzita v Brně
Fakulta regionálního rozvoje a mezinárodních studií

Komparace daňových systémů České republiky a Rakouska

Diplomová práce

Autor: Bc. Markéta Šimečková

Vedoucí práce: doc. Ing. Václav Kupčák, CSc.

Brno 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou prací na téma Komparace daňových systémů České republiky a Rakouska vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace uvádím v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a v souladu s platnou Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 20. května 2016

.....
Bc. Markéta Šimečková

PODĚKOVÁNÍ

Velmi ráda bych poděkovala vedoucímu mojí diplomové práce panu doc. Ing. Václavu Kupčákovi, CSc. za odborné vedení a cenné rady při vypracování této práce.

ABSTRAKT

Název práce: Komparace daňových systémů České republiky a Rakouska

Předložená diplomová práce se zabývá komparací českého a rakouského daňového systému se zaměřením na daň z příjmů fyzických a právnických osob. Práce je rozdělena do dvou větších celků na část teoretickou a část aplikační. V první části jsou popsány základní pojmy z daňové teorie a stručný přehled daňové soustavy České republiky a Rakouska. V druhé aplikační části následuje detailní analýza problematiky příjmových daní a komparace daňových systémů těchto vybraných zemí. V závěru práce jsou pak na základě tohoto rozboru formulovány možné návrhy a doporučení pro český daňový systém z hlediska daně z příjmů.

Klíčová slova: daň, komparace, Česká Republika, Rakousko, daňový systém, daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob

ABSTRACT

Title: Comparison of the tax systems in the Czech Republic and in Austria

The present thesis deals with the Czech and Austrian tax systems, with a focus on personal and corporate income taxation. The thesis is divided into two major parts: the theoretical part and the practical one. The first part describes the basic concepts of the tax theory and it presents a brief overview of the tax systems in the Czech Republic and Austria. In the second application part, a detailed analysis of the issue of income taxes and a comparison of the tax systems of both selected countries follows. Based on this analysis, proposals and recommendations for the Czech tax system in terms of income tax are formulated.

Keywords: tax, comparison, Czech Republic, Austria, tax system, personal income tax, corporate income tax

OBSAH

1.	ÚVOD	8
2.	CÍL PRÁCE A METODIKA	9
3.	LITERÁRNÍ REŠERŠE	11
3.1	Historie daní v ČR a Rakousku	11
3.2	Definice daně	12
3.2.1	Funkce daní	15
3.3	Daňová soustava ČR	16
3.3.1	Daně přímé	18
3.3.2	Daně nepřímé	22
3.3.3	Daně ostatní	25
3.4	Daňová soustava Rakouska	26
3.4.1	Daně přímé (Direkte Steuern)	29
3.4.2	Daně nepřímé (Indirekte Steuern)	32
3.4.3	Daně ostatní (Sonstige Steuern)	34
4	METODIKA PRÁCE	35
4.1	Rozpočtové určení daní v ČR a Rakousku	35
4.2	Daně z příjmů v ČR a Rakousku	37
4.2.1	Daně z příjmů fyzických osob v ČR	37
4.2.2	Daně z příjmů fyzických osob v Rakousku	43
4.2.3	Daně z příjmů právnických osob v ČR	49
4.2.4	Daně z příjmů právnických osob v Rakousku	53
5	VÝSLEDKY A NÁVRHY	56
5.1	Daň z příjmů fyzických osob	56
5.2	Daň z příjmů právnických osob	63
6	DISKUZE	65
7	ZÁVĚR	67
8	SEZNAM ZDROJŮ	68
9	SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK A GRAFŮ	73
10	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	73
11	SEZNAM PŘÍLOH	74

1. ÚVOD

Již po mnohá staletí museli panovníci zajistit zdroje příjmů pro svoje státy či panství. V dnešní době 21. století tomu není jinak. Česká republika patří mezi vyspělé státy světa, přičemž fungování státu závisí na dostatečném zajištění zdrojů pro financování potřeb státu. Hlavním příjmem státního rozpočtu, resp. veřejných rozpočtů, jsou beze sporu daně.

Ve společnosti, ať již v řadách odborníků či široké veřejnosti, se neustále vedou spory o tom, jak by bylo možné daňový systém v dané zemi zlepšit a zefektivnit. Jedná se o rozsáhlé a diskutované téma, neboť daňová soustava se permanentně mění a vyvíjí.

Daně jsou součástí každé země a představují pro každý stát silný hospodářský nástroj k ovlivnění ekonomiky. Z tohoto hlediska je značně zajímavé srovnávat daňové systémy v rámci Evropy, příp. světa.

Systém daní je také důležitým kritériem pro umístění zahraničních investic, z tohoto důvodu se samozřejmě všechny země snaží vytvořit vhodné prostředí pro tuzemské i zahraniční obchodní společnosti a přilákáním investorů zvýšit počet pracovních míst na trhu a zlepšit tak i životní úroveň obyvatelstva. Úloha státu v tomto směru není lehká a nalézt optimum daňového zatížení bývá často nesnadné. Na jednu stranu je nutné vybrat dostatečné množství daní pro zajištění chodu na státu, na druhé straně nemůže být daňové zatížení příliš vysoké, aby poplatníci daní nerezignovali na produktivitu práce a investoři nepřesunuli svůj předmět zájmu do jiných lokalit.

Tato diplomová práce pojednává o komparaci daňových systémů dvou sousedních států, a to České republiky a Rakouska. Vybrané země mají mnoho společného, což vychází do jisté míry ze stejné historie, geografické polohy a také členství obou zemí v Evropské unii.

2. CÍL PRÁCE A METODIKA

Cíl práce

Hlavním cílem práce je na základě teoretických znalostí a analýzy současného stavu českého a rakouského daňového systému navrhnout doporučení pro český daňový systém se zaměřením na daň z příjmů fyzických a právnických osob.

Dílčím cílem je v rámci rešerše literatury vymezit po předchozím studiu odborných pramenů a relevantní legislativy kvalitní informační východisko pro navazující aplikační část.

Cílem této druhé části je na základě detailní analýzy a vyhodnocení současného stavu daňového systému České republiky a Rakouska se zaměřením na daně z příjmů identifikovat jejich slabá místa a příležitosti, která poskytnou prostor pro formulaci možných doporučení směrem k českému daňovému systému, zejména návrhů parametrických úprav zákona o daních z příjmů.

Metodika práce

Metoda představuje způsob, jak dosáhnout vytyčeného teoretického i praktického cíle (metodologie je nauka o metodách vědy). Výběr správných metod je předpokladem pro kvalitní zpracování informací a dosažení stanovených cílů. (Reichel, 2009)

Přehled metod užitých v předložené diplomové práci:

- **analýza a syntéza** – analýza je založena na dekompozici celku na základní části, snaží se poznat části jako prvky složitého celku, poznat jejich podstatu a zákonitosti. Syntéza sjednocuje části, vlastnosti a vztahy v jeden celek (je opakem k analýze),
- **indukce a dedukce** – základ indukce tvoří forma úsudku směřující od jednotlivého k obecnému. Dedukce je odvozování výroků z jiných platných výroků, využívá zákonů logiky,
- **analogie** – zakládá se na stanovení podobnosti určitých rysů, vlastností a vztahů mezi netotožnými objekty a z těchto podobností jsou tvořeny závěry,

- **klasifikace** – metoda spočívající v rozkladu tématu dokumentu na jednotlivé elementární prvky vyjádřené odpovídajícími znaky, klasifikace je tedy řazení pojmů do skupin dle určitých hledisek,
- **komparace** – srovnává objekty, účelem je stanovení shodných nebo odlišných znaků těchto objektů,
- **abstrakce a konkretizace** – abstrakce je teoretickou metodou poznání, která se snaží zjistit obecné a podstatné, nebere v potaz rozdíly a odlišnosti. Skutečnost je tak překládána v obecnější rovině a chrání tak před zahlcováním informacemi. Konkretizace se naopak snaží dané skutečnosti více upřesnit (specifikovat). (Reichel, 2009)

Nejvíce aplikovanou metodou při pracování diplomové práce je metoda analýzy a komparace. Samotná analýza je použita v teoretické i praktické části práce, konkrétně se jedná o analýzu dokumentů, především odborné literatury a zákonů, které jednotlivé daně determinují. Opomenout nelze ani syntézu, která navazuje především v části návrhové, kde dojde k propojení klíčových výstupů z jednotlivých analýz.

Komparace se vyskytuje ve všech částech práce, především však v aplikační části, ve které dojde ke srovnání daňových systémů ČR a Rakouska, a to i se zaměřením zejména na daně z příjmů fyzických a právnických osob. V návrhové části jsou komparovány očekávané přínosy řešení oproti původnímu stavu.

Indukce a dedukce je užita v praktické a především v návrhové části práce, neboť zde dojde k přechodu od obecného k jednotlivému a naopak, konkrétně od přechodu od celého daňového systému k jednotlivým daním a naopak, a to vše v návaznosti na komparaci daňových systémů ČR a Rakouska jako celku a komparaci jednotlivých daní jako jednotky, která je součástí těchto celků.

Analogická metoda bude aplikována při identifikaci podobností jednotlivých daňových systémů, což bude využito v návrhové části.

Metoda klasifikace poslouží v rámci teoretické části, kdy jsou popsány daně klasifikovány - řazené do skupin dle určitých hledisek.

Metoda abstrakce je využita ve snaze vystihnout a zobecnit podstatné teoretické poznatky, které slouží jako východisko pro další kapitoly. Aplikační část naopak využívá konkretizaci, kdy dojde k přechodu na jednotlivé daně dříve uvedené.

3. LITERÁRNÍ REŠERŠE

Tato kapitola se věnuje vymezení základních teoretických východisek dané problematiky, zejména pojmu daň, funkce daní a jednotlivým daňovým systémům. Již na tomto místě lze uvést, že se jedná o široké téma, kterému se věnuje řada autorů, např. Jánošíková, Kubátová, Doralt, Kupčák, Láchová a další.

3.1 Historie daní v ČR a Rakousku

Daňová soustava se vyvíjela v Česku a Rakousku obdobně (stejně jako v jiných evropských zemích). Výběr daní byl v raném středověku zcela v moci panovníka. Od 13. století se do daňové politiky dostává šlechta a po období husitských válek moc panovníka a šlechty nahrazují stavy. (Jánošíková a kol., 2009)

Na přelomu 12. a 13. století došlo k přechodu pozemkových držav do rukou šlechty. Zavedla se tzv. generální berně, která představovala klasickou přímou majetkovou daň placenou ze všech majetků v zemi. (Jánošíková a kol., 2009)

Jedním ze zásadních milníků byla Husitská revoluce v 15. století, která přispěla k emancipaci královských měst a sekularizaci majetku klášterů. Základní berně stále zůstávala a přidala se k ní ještě daň z hlavy. V roce 1517 se pak přidala ještě berně za jmění, která se vztahovala na všechny movitý i nemovitý majetek včetně šlechtického. (Starý, 2009.)

Velký význam měly daně za absolutismu. A to proto, že se rozpočet změnil z panovnického na čistě státní. Daně a poplatky jsou spjaté se státní hospodářskou politikou, ať již v podobě merkantilismu koncem 17. století či v rozvinutém merkantilismu v druhé polovině 18. století. V jejím důsledku jsou formovány hospodářské cíle státu, k jejichž dosažení mají přispět také daně a poplatky. (Starý, 2009.)

Od 19. století začal stát klást důraz na zlepšování úrovně sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a toto období je i významné, neboť dochází ke skutečnému nastolení daně z příjmů. Sazba daně byla zpočátku pevně stanovena a v průběhu let se změnila na daň progresivní (představuje pro různá příjmová pásma různé sazby daně).

Koncem 19. století proběhly ve vyspělých evropských zemích daňové reformy. Na území Českých zemí, které byly součástí Rakouska, vzniká ucelená, moderní soustava daní a poplatků. Vytváří se nové trendy jako princip daňové spravedlnosti či zavedení daně prostého minima, což znamená, že daň se neplatila, pokud subjekt nedosáhl stanovených příjmů. (Starý, 2009)

Výše daní ve 20. století neustále rostla, k čemuž přispěly dvě světové války, potřeba zbrojit a následné poválečné obnovy. Z tohoto důvodu vznikaly absurdní daně jako daň z droždí atd. Důchodová daň měla při svém vzniku pouze několikaprocentní sazby (týkaly se hlavně vysokých důchodů), ale tyto sazby po druhé světové válce, avšak už i v období mezi světovými válkami, významně narůstaly. V některých zemích jako USA nebo Velká Británie byly nejvyšší důchody zdaňovány dokonce až devadesátiprocentní sazbou. Od osmdesátých let je tendence snižování sazby a daňové progresse. (Kubátová, 2010)

Novodobý rakouský systém respektive jeho základy byly položeny na základě německých zákonů po první světové válce. V letech 1919 až 1920 byla „Erzbergova reforma“, která položila základ novodobé daní z příjmů fyzických a právnických osob. (Doralt a kol., 2013)

V tehdejší Československu počátkem 90. let byly přizpůsobovány zákony formou novel, za účelem rozvoje podnikání. Důležitým milníkem je rok 1993 jak pro daň spotřební, která vznikla, tak pro daň z příjmů, neboť 1. 1. 1993 vstoupil v účinnost zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento zákon byl k dnešnímu dni již mnohokrát novelizován.

3.2 Definice daně

V odborné literatuře můžeme najít hned několik definic pojmu daň. Daní se rozumí povinná a nevratná, zákonem definovaná platba do veřejného rozpočtu. Tato platba je víceúčelová a neekvivalentní, opakuje se periodicky, ale může být i nepravidelná jako tomu je například u daně dědické, z převodu nemovitostí či darovací. Povinná znamená, že je nařízená zákonem jako součást příjmů veřejného rozpočtu. Nevratností se rozumí, že nelze uplatňovat nárok na vrácení mimo ustanovení stanovená zákonem. Neekvivalentní platbou je díky tomu, že poplatník nemá nárok na protihodnotu odpovídající jeho platbě. (Hruška, 2007)

Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se pouze za určitých okolností, splnění určitých podmínek např. při každém převodu nemovitosti. (Kubátová, 2010)

Mezi daně patří také cla, která představují „*povinnou, neúčelovou platbu do státního rozpočtu, placenou z titulu přechodu zboží nebo služby přes státní hranici.*“ Clo je nástrojem hospodářské politiky a plní v současné době zejména funkci ochrannářskou. Cla jsou uvalena na dovoz určitých statků a služeb ze zahraničí s cílem omezit jejich dovoz do země a podpořit domácí produkci. Ta se díky uvalenému dovoznímu clu na zahraniční zboží stává konkurenceschopnější. (Kubátová, 2010)

Jak bylo zmíněno, placení daní je povinné a ukládá je zákon. Tento fakt je dán v Ústavním zákoně 2/1993 Sb., článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ČR, ve kterém je uvedeno „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“.

Daňový subjekt

„*Daňový subjekt je osoba povinná strpět, odvádět nebo platit daň.*“ (Vančurová, Láchová, 2010, s. 13)

Daňové subjekty jsou děleny na poplatníky a plátce daně. Poplatník musí daň sám zaplatit a dani je podroben jeho předmět, což může být majetek nebo příjem. Na rozdíl od toho plátce daně, musí odvést daň do veřejného rozpočtu, kterou vybral od jiných subjektů nebo poplatníků. Spotřební daně a daň z přidané hodnoty (DPH) patří především mezi daně, které jsou vybírány poplatníkem. (Vančurová, Láchová, 2010)

Nenávratností daní se rozumí, že stát už vybrané prostředky nevrací zpět. Na rozdíl od příjmů, které stát získá například prodejem státních dluhopisů občanům.

Neekvivalentnost – znamená, že poplatník se většinou podílí na společných příjmech, nemá žádný vztah na tom, v jaké výši se bude podílet na transferech z veřejných rozpočtů nebo v jaké míře bude spotřebovávat různě veřejně poskytované statky.

Neúčelovostí daní je myšleno, že vybraná daň není určena ke zcela konkrétnímu využití, ale je součástí celkových příjmů veřejných rozpočtů. Veřejný rozpočet představuje rozpočet státu, obce, kraje, státní fond nebo také nadnárodní rozpočty (část

daní vybraných v České republice je odvedeno do rozpočtu Evropské unie). (Vančurová, Láchová, 2010)

Základ daně

„Základ daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel.“ (Vančurová, Láchová, 2010, s. 19)

Předmětem daně může být důchod, majetek či spotřeba. Tyto spotřební daně se označují jako daně, důchodové (daně z příjmů) a majetkové daně pak jako daně přímé. U přímých daní je vždy znám poplatník. (Vančurová, Láchová, 2010)

Sazba daně

„Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpočty) stanoví základní částka daně.“ (Vančurová, Láchová, 2010, s. 21)

Sazby daně máme různé. Dělíme je podle druhu předmětu daně nebo poplatníka na jednotné a diferencované a podle typu základu daně na pevnou a relativní. Tuto relativní daň můžeme dále členit na proporcionální neboli lineární a progresivní. (Vančurová, Láchová, 2010)

Zdaňovací období

Podle délky zdaňovacího období se jedná o kalendářní rok, čtvrtletí nebo měsíc. *„Zdaňovací období je časový interval, za který nebo na který se základ daně stanoví a daň vybírá.“* (Vančurová, Láchová, 2010, s. 20)

Kromě daní bývají mezi příjmy veřejných rozpočtů řazeny také poplatky a půjčky. Poplatkem se rozumí *„platba, kterou povinně uhrazují fyzické a právnické osoby za úkony či jinou činnost státních a místních orgánů.“* (Strecková, 1998, s. 125.)

Poplatek se od daně liší tím, že se jedná o účelovou platbu a subjekt za ni dostává určitou protihodnotu. Poplatek je dobrovolnou a nepravidelnou platbou. Společným znakem poplatku a daně je jejich nenávratnost. (Kubátová, 2010)

Půjčka *„je úvěrový příjem veřejného rozpočtu. Jedná se o návratnou, nepovinnou a nepravidelnou platbu účelového nebo neúčelového charakteru –*

podle toho, zda ji vláda přijala s úmyslem financovat určitý projekt, nebo zda jejím cílem je vyrovnat deficit rozpočtu.“ Půjčky nabývají především podoby státních a obecních dluhopisů, vlastníkovi dluhopisu pak přísluší úrok. (Kubátová, 2010)

Dle zákona č. 337/1992 Sb, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ukotveno v českém právním řádu) se daňovým subjektem rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem.

„Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani“ (§ 6 odst. 2). Plátcem daně je „osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům“ (§ 6 odst. 3).

3.2.1 Funkce daní

Daně jsou nejvýznamnější položkou příjmů ve veřejných rozpočtech a jejich role vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Plní tedy následující funkce:

- **fiskální** – považována za funkci nejdůležitější, cílem je zajištění zdrojů do veřejného rozpočtu, z něhož jsou placeny veřejné výdaje,
- **alokační** – uplatňováno tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Příkladem tržního selhání je existence externalit, veřejných statků či nedokonalé konkurence (Kubátová, 2010),
- **redistribuční** – veřejné finance neboli daně umožňuje vládě zmírňovat nerovnosti mezi ekonomickými subjekty. Jedná se o přesunutí části důchodů a bohatství směrem od bohatších k chudším (Kubátová, 2010),
- **stabilizační** – znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice za účelem zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Tato funkce patří k nejkontroverznější, protože změny ve zdanění a časové zpoždění mezi implementací opatření a dobou skutečného působení mohou způsobovat nestabilitu systému. (Kubátová, 2010)

3.3 Daňová soustava ČR

Zákonodárnou moc v ČR představuje dvoukomorový parlament, Poslanecká sněmovna (200 poslanců) a Senát (81 senátorů). Hlavou státu je prezident. Území republiky se dělí na 14 vyšších samosprávných celků (krajů). ČR vstoupila do EU v roce 2004. Základní ukazatele ČR a hlavní daňové charakteristiky shrnuje tabulka 1.

Tabulka 1 Základní ukazatele ČR a hlavní daňové charakteristiky

Počet obyvatel: 10 541 466 (k 1. 1. 2015)	Rok zavedení DPH: 1993
Rozloha: 78 866 km ²	HDP: 157 300 mil € (2014) V PPS na obyvatele: 14 700 € (2014)
Hlavní město: Praha	Inflace: průměrná 0,4 % (průměrná za rok 2014) Nezaměstnanost: 7,46 % (k 31. 12. 2014)
Měna: koruna česká (CZK)	Daňová kvóta: ¹ 34,4 % (2014)

Zdroj: ČSÚ, 2015; Databáze Eurostatu, 2015; vlastní zpracování

Platit daně patří mezi základní povinnosti občana každého státu. Daňová problematika vychází z ústavních zákonů dané země, ve kterých by měly být obsaženy veškeré daně, které po poplatnících mohou být požadovány a rovněž důležitá ustanovení, že jiné daně, než zde vyjmenované nemohou být poplatníkovi v daném státě ukládány.

Současná podoba daňového systému České republiky vychází z daňové reformy provedené na počátku devadesátých let. Jedním z primárních cílů bylo přizpůsobení daní novým tržním vztahům panujícím v ekonomice a harmonizaci daňového systému tak, aby se stal porovnatelným s jinými evropskými systémy

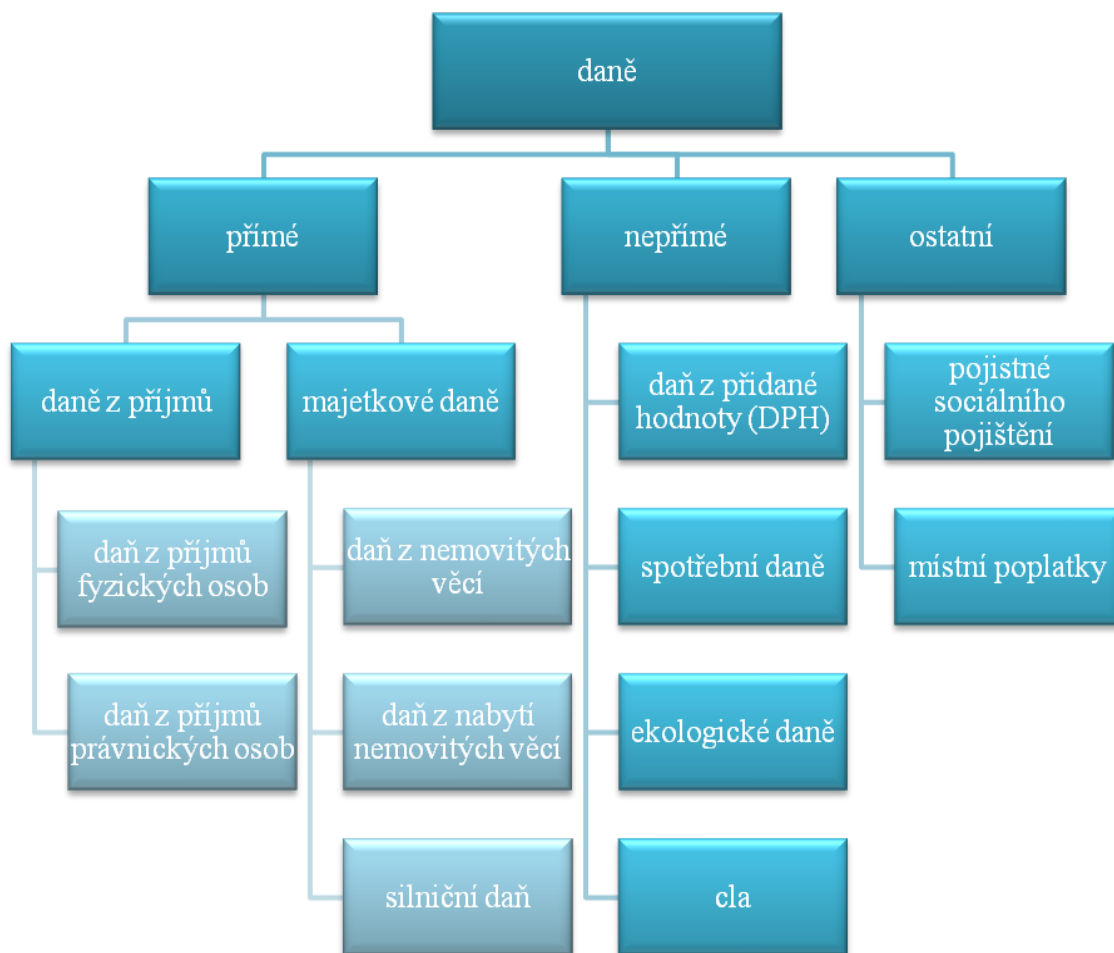
¹ **Daňová kvóta** (Tax Quota) patří mezi významné ukazatele uplatňované při mezinárodní komparaci. Je poměrovým ukazatelem vyjadřujícím úroveň daňových výnosů ve vztahu k hrubému domácímu produktu (Gross Domestic Products) v běžných cenách (v %). (Finance, cz, 2001)

především s těmi v západní Evropě. Jako celek vznikl daňový systém 1. ledna v roce 1993. (Strecková, 1998)

Daně jsou jedním z nejvýznamnějších zdrojů příjmů veřejných rozpočtů, neboť tvoří největší část příjmů - více jak polovinu všech příjmů. Daňové příjmy (bez sociálního pojištění) představovaly v ČR na celkových příjmech v roce 2014 562,5 mld. Kč. Příjmy z pojistného na sociální zabezpečení (sociální pojištění) pak na celkových příjmech státního rozpočtu tvořily 382,9 mld. Kč. (Ministerstvo financí, 2015; Státní rozpočet v kostce, 2015)

Daňová soustava se dělí na dvě základní skupiny - na daně přímé a nepřímé, přičemž se jedná o hledisko dopadu daně. Ve schématu (viz diagram 1) je struktura daňového systému České republiky zachycena. Třetí skupina znázorněná ve schématu představuje daně ostatní. Zde se nejedná o daně v pravém slova smyslu, ačkoli jsou příjmem veřejných rozpočtů.

Diagram 1 Daňová soustava České republiky



Zdroj: Peková, 2004; vlastní zpracování

3.3.1 Daně přímé

Přímé daně jsou poplatníkovi vyměřeny na základě jeho důchodu či majetku. Výše této daně jde na úkor důchodu osoby, které jsou předepsány, nemůže se jim vyhnout a přenést část na jiné ekonomické subjekty. Daně jsou adresné a vycházejí z majetkové či důchodové situace osoby, která si jejich výši nechá vypočítat a odvede je, zná tak hodnotu, kterou odvádí. (Široký, 2008)

Přímé daně se dále dělí do dvou kategorií, a to na daně z příjmů - daň z příjmů fyzických osob (FO) a daň z příjmů právnických osob (PO), jimž se bude podrobněji zabývat analytická část a dále na daně majetkové. Daň dědická a darovací se inkorporovaly do daní z příjmů. Zákon o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2014 zavádí kategorie bezúplatných příjmů, kam spadá také problematika daru a dědictví. Daň dědická a darovací patřily původně spolu s daní z převodu nemovitostí (dnes již daň z nabytí nemovitých věcí) do daní transferových a byly upravovány zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (czZDDDPN).

Z toho vyplývá, že komu bude ponecháno dědictví, bude předmětem daní z příjmů a tento příjem bude osvobozen. Co se týče daru, nastávají dvě možnosti a to že bude buď osvobozen od daně z příjmů, nebo bude podléhat dani z příjmů.

Dar - jedná se o bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu a to jinak než smrtí zůstavitele.

Dědictví - představuje souhrn práv a závazků, které smrtí fyzické osoby přechází na její dědice, nebo jeho část, která připadla jednomu z dědiců. Podle současné české právní úpravy se dědictví nabývá smrtí zůstavitele. Dědí se ze zákona, ze závěti nebo z obou těchto důvodů.

Daně z příjmů

Daň z příjmů patří bezesporu k nejsložitějším daním, se kterými se můžeme setkat. Vychází ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který byl naposledy novelizován k 1. 1. 2015. Tento zákon upravuje daň z příjmů fyzických a právnických osob a zapracovává příslušné předpisy EU.

a) daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů FO bývá také někdy nazývána jako „osobní důchodová daň“. V ČR vznikla v roce 1993 souběžně se vznikem samostatného českého státu. Poslední novelizace této daně proběhla v roce 2015, ale co se týče výše sazby této daně, platí sazba 15 %, která byla zavedena v roce 2008.

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty.

Předmět daně z příjmů fyzických osob vychází z § 3 a jsou to:

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6),
- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),
- příjmy z kapitálového majetku – např.: úroky, dividendy (§ 8),
- příjmy z nájmu (§ 9),
- ostatní příjmy – např.: příležitostné příjmy, příjmy z prodeje nemovitých a movitých věcí, výhry (§ 10).

b) daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů PO se může někdy rovněž nazývat „daň ze zisku korporací“ či „důchodová daň korporací“. Jedná se o daň, která se někdy setkává s kritikou, že zisky právnických osob se nakonec stávají stejně příjmem osob fyzických a na této úrovni jsou následně podruhé zdaňovány. Také je problematické zvyšování cen, ke kterému v důsledku uvalení daně dochází. PO ale nese především přínos pozitivní a to především v hospodářské politice, kdy může přilákat nové investory a zlepšit ekonomiku v zemi. Poslední změna sazby daně z příjmů PO proběhla od roku 2010 a byla ustanovena na 19 %. (czZDP)

Poplatníci daně vychází z § 17 a je to:

- právnická osoba,
- organizační složka státu,
- podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- svěřenský fond podle občanského zákoníku,
- jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena poplatníkem.

Předmět daně vychází z § 18 a jedná se o příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak.

Majetkové daně

a) daň z nemovitých věcí

Vychází ze zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí a dělí se na daň z pozemků a daň ze staveb (a jednotek).

- **daň z pozemků**

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území ČR evidované v katastru nemovitostí. Z předmětu daně jsou naopak vyjmuty lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení, vodní plochy s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb, pozemky určené pro obranu ČR a další plochy uvedené v §2 czZDN. Dále je pak od daně osvobozena celá řada pozemků přesně uvedených v § 4 zákona (například pozemky ve vlastnictví státu a obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí). Sazba daně se liší dle typu pozemku, tuto problematiku podrobně upravuje § 6 czZDN.

Logicky není daň z pozemků významným zdrojem příjmů, má ovšem velký význam pro místní rozpočty, neboť celá náleží právě obcím.

- **daň ze staveb**

Stavby, které podléhají dani ze staveb a jednotek jsou definovány § 7 czZDN. Předmětem daně jsou v podstatě všechny stavby nacházející se na území ČR, včetně bytů i nebytových prostor. Co naopak dani nepodléhá, jsou např. stavby sloužící veřejné dopravě, stavby přehrad, stavby rozvodů energií apod. Sazba daně ze staveb je diferencovaná dle způsobu využití dané stavby. (§ 11 czZDN)

b) daň z nabytí nemovitých věcí

Vychází ze zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou na území ČR. Dále právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území ČR nebo spoluvlastnickým podílem na nemovité věci uvedené výše. (§ 2)

Původně se jednalo o daň z převodu nemovitostí, která patřila společně s daní dědickou a darovací do skupiny transferových daní. Po úpravě a změně na daň z nabytí nemovitých věcí se daň inkorporovala do daní majetkových.

c) **daň silniční**

Daň z nemovitosti je stanovena na základě zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční (czZDS). Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná v ČR, provozovaná v ČR a používaná k podnikání. Dále vozidla s hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v ČR. (§ 2 czZDS)

Sazba daně je rozdělená, u osobních automobilů se vyměřuje dle zdvihového objemu motoru, a u ostatních vozidel (autobusy, nákladní vozidla,...) dle počtu náprav a celkové hmotnosti. (§ 6 czZDS)

3.3.2 Daně nepřímé

Nepřímé daně jsou poplatníkem placeny a vybírány v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů. Okamžik, kdy dochází ke zdanění, nastává většinou při samotném nákupu či spotřebě příslušné komodity. Tato kategorie daní nerespektuje důchodovou ani majetkovou situaci poplatníka, neboť jsou vyměřeny ve stejné výši pro osoby s vysokými a nízkými příjmy či bohatstvím. Daně nepřímé jsou neadresné, běžný občan si nemusí uvědomovat jejich výši. (Široký, 2008)

Daň z přidané hodnoty (DPH)

Předmětem daně je dle § 2 czZDPH dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení 1. zboží z jiného členského státu a pořízení 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Zdanitelné plnění je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (czZDPH). Od roku 2015 jsou uplatňovány tři sazby této daně a to základní sazba DPH 21 %, první snížená sazba DPH 15 % a druhá snížená sazba DPH 10 %. První dvě sazby platí v uvedené výši od roku 2013, druhá snížená sazba platí od roku 2015.

Základní sazba činí 21 % a vztahuje se na naprostou většinu zboží a služeb. Sazba 15 % představuje sazbu sníženou. Uplatňujeme ji na teplo, chlad a zboží uvedené v příloze č. 3 k zákonu č. 235/2004 Sb. Jedná se o některé typy zboží a služeb. Z kategorie zboží potraviny a nápoje (kromě nápojů alkoholických), zdravotnické prostředky apod. Z oblasti služeb se jedná např. o zdravotní služby, dopravu či ubytování.

Druhá snížená sazba činí 10 % a je platná od roku 2015. Uplatňujeme ji na položky uvedené v příloze 3a) zákona o DPH. Ke zboží podléhající druhé snížené sazbě daně patří např. kojenecká výživa a potraviny pro malé děti, léky, očkovací látky, tištěné knihy, mlýnské výrobky aj.

Co se týče sazby DPH u dovozu zboží, u něhož je jednotná celní sazba a které patří do různých podpoložek harmonizovaného systému, se uplatňuje základní sazba, pokud alespoň jeden druh zboží podléhá této sazbě daně.

Výpočet daně necháváme buď bez zaokrouhlení, nebo ji zaokrouhlujeme na celé koruny tak, že částku 0,50 Kč a vyšší zaokrouhlíme na celou korunu nahoru a částku nižší než 0,50 Kč zaokrouhlíme na celou korunu dolů. (Jak podnikat, 2015)

Spotřební daně

Spotřební daně byly do českého daňového systému zavedeny v roce 1993. Tento typ daně se považuje za daň výnosově silnou a stabilní. Jsou zaváděny státem, aby zvýšily příjmy státního rozpočtu, ale také za účelem regulace ceny určitých komodit na trhu. Jedná se o daně, které mohou být nápomocny jako účinný prostředek ke snížení poptávky po škodlivém zboží. Působí jako odrazení spotřebitelů od těchto výrobků, neboť spotřební daň v ČR tvoří zpravidla více jak 50 % ceny zdaněného zboží. Nese tedy rovněž rozměr výchovný a jedná se tak o jakýsi poplatek za újmu společnosti způsobenou právě spotřebováváním těchto komodit. (Kubátová, 2010)

Plátcí daně jsou výrobci a provozovatelé tzv. daňových skladů. Poplatníky jsou pak kupující výrobku, jelikož daň je obsažena v ceně výrobku. Správu spotřebních daní od roku 2006 vykonává Celní úřad. (CzechTrade, 2015)

Spotřební daně se řadí k daním, které jsou nejbližší harmonizovány s právním režimem Evropské unie. Směrnice EU přesně stanovují, co musí být zdaněno a co může být osvobozeno od těchto daní. V ČR jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (czZSD). Předmětem zákonné úpravy je § 1.

Spotřebními daněmi jsou:

- daň z minerálních olejů,
- daň z lihu,
- daň z piva,
- daň z vína a meziproductů,
- daň z tabákových výrobků.

Sazba je pro každý výrobek odlišná, tedy diferenciovaná, avšak pevná.

Daně z energií (ekologické daně)

Vzhledem ke skutečnosti, že Česká republika je členem Evropské unie, musí být v souladu s podmínkami vyplývající z tohoto členství a přijmout požadavky, které jsou EU vyžadovány. Jedním z požadavků byla povinnost k 1. lednu 2008 zavést daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv. Ekologické daně někdy nazývané také jako daně z energií jsou upraveny v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Daň zatěžuje komodity, které jsou škodlivé životnímu prostředí. Předmět daně se liší v závislosti na druhu energetického produktu. Sazby ekologických daní jsou diferenciované dle zdaňované komodity.

Existují tři druhy ekologické daně:

- daň ze zemního plynu,
- daň z pevných paliv,
- daň z elektřiny.

Cla

Celní poplatek neboli clo, je dávka vybíraná státem při přechodu zboží přes celní hranici. Jedná se o tzv. ochranný prostředek, který stát, nebo skupina států používá, jako prostředek ekonomické formy politického boje a v neposlední řadě jako

prostředek, jak získat peníze. Vybírání cla kontroluje celní správa (celní úřad) té daně země a upravuje ho celní zákon.

Clo řadíme ve své podstatě mezi spotřební nepřímé daně. Přestože není daní, jako takovou, tak z ekonomického hlediska ho za daň považujeme. V současné době se cla vztahují samozřejmě pouze na zboží ze států nenáležející k EU a existují cla pouze dovozní, vývozní cla se již nepoužívají. (Celní správa ČR, 2015)

3.3.3 Daně ostatní

Třetí skupina daní tzv. daně ostatní je speciální kategorie, kam řadíme takové daně, které nelze s určitostí zařadit do přímých daní ani do daní nepřímých, splňují však charakteristiky daně. Můžeme zde najít pojistné sociálního pojištění a dále místní poplatky, které se platí obcím.

Pojistné na sociální zabezpečení zahrnuje platby na nemocenské pojištění, důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. (CzechTrade, 2015) Důchodové a nemocenské pojištění je založeno na pojistném principu - na pravidelném placení příspěvku tzn. pojistného. Peníze, které ČSSZ v souladu se zákonem č. 589/1992 Sb. na pojistném vybere, jsou příjmem státního rozpočtu.

Pojistné na sociální zabezpečení zahrnuje platby na:

- nemocenské pojištění,
- důchodové pojištění,
- příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. (Celní správa ČR, 2015)

Co se týče výše pojistného pro rok 2015, zaměstnavatel je ve lhůtě splatnosti pojistného (v období od 1. do 20. dne následujícího kalendářního měsíce) povinen příslušné OSSZ předložit spolu s požadovanými údaji tiskopis „Přehled o výši pojistného". (Celní správa ČR, 2015)

3.4 Daňová soustava Rakouska

Rakousko je pluralitní federativní republika (9 spolkových zemí) s dvoukomorovým parlamentem: Národní radou a Spolkovou radou. Nejvyššími spolkovými výkonnými orgány jsou mimo spolkového prezidenta (Heinz Fischer od roku 2004) členové spolkové vlády, v jejímž čele stojí spolkový kancléř. Rakousko přistoupilo k EU v roce 1995. Základní ukazatele Rakouska a hlavní daňové charakteristiky shrnuje tabulka 2.

Tabulka 2 Základní ukazatele Rakouska a hlavní daňové charakteristiky

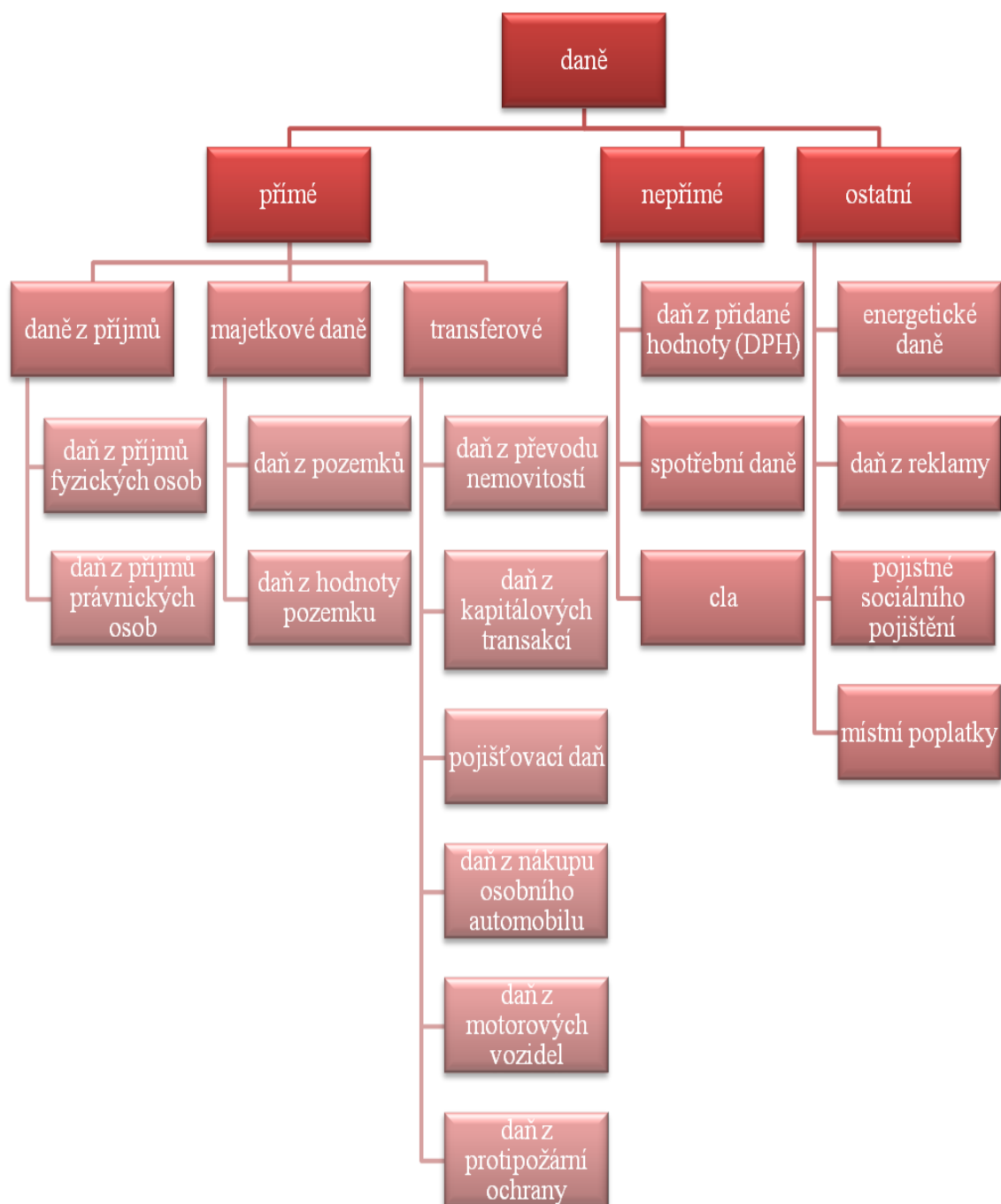
Počet obyvatel: 8 507 786 (k 1. 1. 2014)	Rok zavedení DPH: 1973
Rozloha: 83 879 km ²	HDP: 328 996 mil. € (2014) V PPS na obyvatele: 38 540 € (2014)
Hlavní město: Wien (Vídeň)	Inflace: průměrná 1,61% (průměrná za rok 2014) Nezaměstnanost: 5,1% (k 29. 12. 2014)
Měna: Euro (EUR/€)	Daňová kvóta: 43,7 % (2014)

Zdroj: Arbeitsmarktservice Steiermark, 2015; Inflation.eu, 2014; Statistik Austria, 2015

Rakouský daňový systém (viz diagram 2) je v základu podobný systémům v mnoha dalších zemích a stejně jako Česká republika funguje na tzv. dvou pilířovém systému - na přímých daních a nepřímých, dále pak na daních ostatních. Hlavním zdrojem zdanění jsou příjmy a zisky fyzických a právnických osob, tedy daně přímé neboli důchodové. Ty mají u fyzických osob konkrétně podobu daně z příjmů, u firem potom daň zisku z korporací. Propojení korporátní a osobní důchodové daně je založeno na klasickém systému. Dividendy vyplácené ze zdaněného zisku podléhají dalšímu zdanění u akcionářů. V případě korporátního akcionáře je srážková daň započtena oproti jeho daňové povinnosti. K přímým daním jsou řazeny dále daně majetkové a transferové.

Druhým zdrojem zdanění (druhým pilířem) jsou různé formy transakcí. Nejvýznamnější daň v této skupině je daň z přidané hodnoty, ale do kategorie nepřímých daní jsou řazeny také spotřební daně a cla. Tento dvou pilířový systém doplňují pak daně spadající do kategorie ostatní, kam se začleňuje pojistné sociálního pojištění, daně z energií a celá řada místních poplatků či daň z reklamy. (Wirtschaftskammer Österreich, 2015)

Diagram 2 Daňová soustava Rakouska



Zdroj: Bundesministerium für Finanzen, 2015; vlastní zpracování

3.4.1 Daně přímé (Direkte Steuern)

Daně z příjmů

V Rakousko jsou přímé důchodové daně (na rozdíl od České republiky, kde existuje jen jeden souhrnný zákon o daních z příjmů), upraveny ve dvou samostatných zákonech. Právním základem prvního z nich je zákon o dani z příjmů fyzických osob (Einkommensteuergesetz 1988 - atZDPFO). Druhým je zákon o dani z příjmů korporací (Körperschaftsteuergesetz 1988 - atZDPPO).

Daň z příjmů fyzických osob – osobní důchodová daň (Einkommensteuer, ESt)

Dani z příjmů podléhají jednotlivci (fyzické osoby), které mají v tuzemsku bydliště nebo obvyklý pobyt se všemi tuzemskými i zahraničními příjmy, podléhají neomezené daňové povinnosti. Osoby nemající v tuzemsku bydliště ani obvyklý pobyt, podléhají omezené daňové povinnosti, týkající se výhradně jejich příjmů pocházejících ze zdrojů v Rakousku (např. ohledně jejich příjmů z živnostenského podniku, pro který v tuzemsku provozují provozovnu aj.). Dále osoby pobývající na území Rakouska minimálně 6 měsíců v roce. (Wirtschaftskammer Österreich, 2015)

Rakousko má k dispozici síť přibližně 60 smluv o zamezení dvojího zdanění, řídící se většinou podle příslušného vzoru smlouvy OECD.

Předmětem daně je příjem docílený v kalendářním roce po odečtení vyrovnání ztráty a zákonem určených zvláštních výdajů, mimořádných nákladů a nezdanitelných položek. (Wirtschaftskammer Österreich, 2015)

Daň z příjmů právnických osob – daně ze zisků korporací (Körperschaftssteuer, KÖSt)

Zdanění podnikatelských aktivit v Rakousku je závislé na zvolené formě podnikání. Především je důležité brát v úvahu, že příjem osobní společnosti je zdaněn u každého společníka zvlášť, zatímco kapitálová společnost je samostatný daňový poplatník.

Předmětem daně z příjmů korporací (firem) je veškerý příjem. Není podstatné, zda hlavní, doplňkový či obdržený v penězích nebo jiné nepeněžní formě. Zdanitelný příjem je pak celkový příjem z jednoho nebo více zdrojů (snížený o vybrané výdaje a ztráty z těchto zdrojů). (Wirtschaftskammer Österreich, 2015)

Této dani podléhají akciové společnosti (AG), společnosti s ručením omezeným (GmbH), spolky, společnosti, soukromé instituce, podniky živnostenského typu korporací veřejného a také sdružení osob s právní subjektivitou, avšak za předpokladu, že se jejich příjem nedaní u jiných daňových poplatníků, neboť osobní společnosti jako veřejná obchodní společnost (offene Handelsgesellschaft, OHG) a komanditní společnost (Kommanditgesellschaft, KG) nepodléhají KÖSt, protože jejich příjem je zdanitelný na úrovni společníků. Tady hovoříme o tzv. průnikovém principu (Durchgriffsprinzip). (Wirtschaftskammer Österreich, 2015)

Zákon o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz) v podstatě řídí stanovení příjmů korporací jako vyměřovacího základu. Pro zaplacení a určení daně z příjmů právnických osob je zapotřebí podle smyslu použít předpis tohoto zákona. Výše daňové sazby ze zisku korporací platí od 1. 1. 2005 a činí 25 %.

Majetkové daně (Vermögensteuer)

Předmětem daně u daní z majetku je majetková hodnota. Od roku 1994 je uplatňována daň z pozemků tzv. „Grundsteuer“ a daň z hodnoty pozemků - „Bodenwertabgabe“. (Doralt, Ruppe, 2013)

Daň z pozemků (Grundsteuer)

Daň z pozemků upravuje zákon o dani z pozemků (Grundsteuergesetz 1955 - atZDP). Tak jako v ČR se odvádí výnos daně z pozemků výhradně obcím. Předmětem zákonné úpravy je dle § 1 atZDP:

- zemědělský a lesnický majetek,
- nemovitý majetek,
- majetek podniků a pozemky podniků.

Daň z hodnoty pozemku (Bodenwertabgabe)

Je upravena zákonem o dani z hodnoty pozemku (Bodenwertabgabegesetz 1960 - atZDHP) a předmětem této daně jsou nezastavěné pozemky, které přicházejí v úvahu pro výstavbu. Sazba daně činí 1 %. Zisk z daně je dělen mezi státní rozpočet (4 %) a rozpočty územních samospráv (96 %). (Wirtschaftskammer Österreich, 2015)

Transferové daně (Verkehrsteuern)

Daně transferové neboli převodové se vztahují k určitým právním úkonům a jednáním. V této kategorii se setkáváme s daněmi, které se až na daň z převodu nemovitostí, v českém daňovém systému neobjevují (zmíněná daň z převodu nemovitostí byla však přejmenována na daň z nabytí nemovitých věcí a inkorporovala se z daní transferových do daní majetkových). (Bundesministerium für Finanzen, 2015)

Daň z převodu nemovitosti (Grunderwerbsteuer)

Daň vychází ze zákona o dani z převodu nemovitosti (Grundwerbsteuergesetz 1987- atZDPN). Jedná se hlavně o nabytí vlastnictví nemovitosti koupí či výměnou. Předmět daně je blížeji ukotven v § 1 atZDPN. Základní sazba daně činí 3,5 % a v případě převodů nemovitostí mezi blízkými příbuznými se snižuje na 2 % (§ 7 atZDPN). Výnos z daně se dělí mezi rozpočty územních samospráv (96 %) a státní rozpočet (4 %).

Daň z kapitálových transakcí (Kapitalverkehrsteuer)

K této dani se váže zákon o dani z pohybu kapitálu (Kapitalverkehrsteuergesetz 1934 - atZDPK). Podle § 2 je předmětem daně příliv vlastního kapitálu do tuzemské společnosti. Sazba daně činí 1 %.

Pojišťovací daň (Versicherungssteuer)

Daň se pojí se zákonem o pojišťovací dani (Versicherungssteuergesetz 1953 - atZPD). Dani podléhají dle §1 určité pojišťovací smlouvy.

Daň z nákupu osobního automobilu (Normverbrauchabgabe – NoVA)

Daň vychází ze zákona o dani z nákupu osobního automobilu (Normverbrauchabgabegesetz 1991 - atZDNOA). Dle § 1 předmětem daně je pořízení osobního automobilu a motocyklu a zároveň první registrace vozidla ze zahraničí v tuzemsku. Sazba daně závisí na typu motoru a zdvihovém objemu vozidla (§ 6 atZDNOA).

Daň z motorových vozidel (Kraftfahrzeugsteuer)

Daň je upravena zákonem o dani z motorových vozidel (Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 - atZDMV). Dle § 1 jsou předmětem daně motorová vozidla o celkové hmotnosti vyšší než 3,5 tuny užívaná v tuzemsku. Sazba daně pak dle § 4 záleží na hmotnosti motorového vozidla.

Daň z protipožární ochrany (Feuerschutzsteuer)

Vychází ze zákona o dani z protipožární ochrany (Feuerschutzgesetz 1952 - atZDPO). Sazba daně je ve výši 8 % ze základu daně a jedná se o daň z plnění vycházející z pojištění proti následkům způsobeným ohněm.

Daň dědická (Erbschaftssteuer) a darovací (Schenkungssteuer), které také patřily k přímým daním transferovým, byly zrušeny ke dni 31. 7. 2008 na základě rozhodnutí Ústavního soudu a již se v soustavě nevyskytují. Konkrétní podoba těchto daní dle příslušných zákonů způsobovala nerovnost občanů. Jedná se o to, že při stanovení hodnoty děděného majetku vycházely příslušné daňové předpisy z úředně stanovené hodnoty pozemků z tzv. jednotné hodnoty (Einheitswert). Tyto jednotné hodnoty byly však stanoveny už před mnoha lety. V roce 1988 pro lesní a zemědělskou půdu a pro ostatní pozemky již v roce 1973. Tyto hodnoty tedy již neodrážejí reálnou cenu pozemků a stanovené daně rovněž neodpovídají skutečnosti – jedná se vlastně o „náhodné“ sumy a dědic (obdarovaný) je tím pádem zdaňován nespravedlivě. (Široký, 2013)

3.4.2 Daně nepřímé (Indirekte Steuern)

Daň z obratu (Umsatzsteuer, USt) - daň z přidané hodnoty

Daň vychází ze zákona o dani z přidané hodnoty (Umsatzsteuergesetz 1994 atZDPH). Legislativní úprava daně z přidané hodnoty v Rakousku je v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES s povolenými výjimkami.

V rakouském daňovém systému je používán pojem „daň z obratu“, ale jedná se o ekvivalentní výraz k dani z přidané hodnoty (DPH) v české daňové soustavě.

Co se týče sazby daně DPH v Rakousku, tak je stanovena jinak než v České republice.

Základní sazba je stanovena na 20 %. Snížená sazba činí 10 % a uplatňuje se např. na základní potraviny a nealkoholické nápoje, knihy a noviny, přepravu cestujících a pronájmu nemovitostí určených k bydlení, svoz odpadu, zdravotní služby. Další snížená sazba je 12 % uplatňovaná na víno od prvovýrobce. V oblastech Jungholz a Mittelberg se uplatňuje speciální sazba daně ve výši 16 %, přičemž snížená sazba činí 10 %. (§ 10 atZDPH)

Osoby, podléhají této dani, jsou podnikatelé, kteří dodávají zboží nebo poskytují služby v Rakousku, podnikatelé nakupující zboží či služby z jiného členského státu a veřejnoprávní osoby a osoby dovážející zboží ze třetích zemí. Mezi zdanitelné transakce patří dodání zboží a poskytnutí služeb v Rakousku podnikatelem v rámci jeho podnikatelských aktivit, intrakomunitární pořízení zboží a dovoz zboží z nečlenských států EU. (Wirtschaftskammer Österreich, 2015)

Předmět daně je vlivem harmonizace daní v rámci EU stejný jako v České republice.

Spotřební daně (Verbrauchssteuern)

Jak již bylo zmíněno, spotřební daně jsou harmonizovány v rámci celé Evropské unie, což v podstatě znamená, že sazby jsou téměř shodné nebo velmi podobné jako v Rakousku, tak v České republice a tvoří rovněž jako v ČR i zde významný a vysoký příjem státního rozpočtu.

Spotřební dani podléhá/podléhají:

- pivo (Biersteuer),
 - alkohol a výrobky z lihu (Alkoholsteuer),
 - tabákové výrobky (Tabaksteuer),
 - minerální oleje (Mineralölsteuer),
 - zemní plyn (Erdgasabgabe),
 - černé uhlí, hnědé uhlí, koks a podobné produkty (Kohleabgabe).
- (Bundesministerium für Finanzen, 2015)

Clo (Zoll)

Cla se týkají jen zboží, které se dováží ze států nepatřících k Evropské unii. V Rakousku tedy platí jednotný evropský celní tarif.

3.4.3 Daně ostatní (Sonstige Steuern)

Do ostatních daní spadají daně energetické, daň z reklamy. Stejně jako v České republice se do ostatních daní řadí pojistné sociálního pojištění a místní poplatky.

Energetické daně (Energieabgaben)

Ve srovnání s ČR se energetické daně v Rakousku uplatňují delší dobu a řadí se k daním ostatním. Sazby níže uvedených daní jsou odlišné podle typu daně.

Předmětem daně jsou:

- elektrické energie,
- zemní plyn,
- uhlí,
- minerální oleje. (Wirtschaftskammer Österreich, 2015)

Daň z reklamy (Werbeabgabe)

Je upravena zákonem o dani z reklamy (Werbeabgabegesetz 2000 - atZDR) a předmětem této daně jsou dle § 1 reklamní služby v tištěných médiích, televizi, rádiu či ve venkovní reklamě, které jsou provozované za úplatu.

4 METODIKA PRÁCE

Na výše uvedenou kapitolu, která vymezuje daňové systémy ČR a Rakouska v teoretické rovině navazuje aplikační část, která analyzuje a komparuje jednotlivé příjmové daně (DPFO a DPPO) v ČR a Rakousku.

4.1 Rozpočtové určení daní v ČR a Rakousku

Jak již bylo výše zmíněno, daně patří k nejvýznamnějším příjmům veřejných rozpočtů. Daně dělíme na svěřené a sdílené. Typický příklad svěřené daně v ČR představuje daň z nemovitosti, která je v 100% výši příjmem obcí a měst. Mezi sdílené daně patří v ČR především DPH, DPFO a DPPO a jsou rozděleny mezi rozpočty obecní, krajské a rozpočet státní. Rozpočtové určení daní je vymezeno zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, v platném znění. Zákon vymezuje rozpočtové určení daně z přidané hodnoty, daní spotřebních, daní z příjmů, daně z nemovitých věcí a daně silniční; určuje podíly na sdílených daních. Sdílené daně jsou sdíleny více rozpočty dohromady.

Vedle rozpočtů obecních, jsou to v ČR rozpočty krajské a hlavně státní rozpočet. Podle zákona o rozpočtovém určení daní připadá obcím přibližně 23 % z celostátního hrubého výnosu DPFO (záloh na daň) a DPPO, krajským rozpočtům necelých 9 %. Tuto problematiku včetně procentuálního vyjádření přehledně shrnuje příloha č. 1.

Dle § 2 zákona o rozpočtovém určení daní se rozumí celostátním hrubým výnosem daně peněžní prostředky vybrané v průběhu rozpočtového roku správcem daně, snížené o vrácené prostředky. Do celostátního hrubého výnosu daně se nezahrnují částky vybrané na pokutách a částky použité na úhradu nákladů daňového řízení.

Rozpočtové určení daní v Rakousku, resp. rozdělování zdaňovacích práv a výnosů z daní mezi spolkem, zeměmi a obcemi vymezuje finanční ústavní zákon: Finanz - Verfassungsgesetz 1948 (F-VG 1948), BGBl. Nr. 45/1948 a zákony jím vydané, zejména zákon o finančním vyrovnání.

Výnosy ze sdílených daní (DPH, DPFO, DPPO) jsou zákonem o finančním vyrovnání (podle současné právní úpravy) stanoveny na 67,417 % pro federaci; 20,7 % pro spolkové země a 11,883 % pro obce.

4.2 Daně z příjmů v ČR a Rakousku

V návaznosti na výše uvedené lze konstatovat, že DPH představuje nejméně daň, avšak daně z příjmů tvoří také významný podíl na naplnění veřejných rozpočtů. A právě na daně z příjmů bude zaměřena následující část práce.

V této části budou analyzovány daně z příjmů fyzických a právnických osob, které vycházejí především ze zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Jak již bylo zmíněno výše, v Rakousku jsou přímé důchodové daně (na rozdíl od ČR, kde existuje jen jeden souhrnný zákon o daních z příjmů), upraveny ve dvou samostatných zákonech. Právním základem prvního z nich je zákon o dani z příjmů fyzických osob (Einkommensteuergesetz 1988 - atZDPFO). Druhým je zákon o dani z příjmů korporací (Körperschaftsteuergesetz 1988 - atZDPPO).

4.2.1 Daně z příjmů fyzických osob v ČR

Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je u daní z příjmů FO jeden kalendářní rok. (§ 16b czZDP)

Poplatník daně

Podle § 2 czZDPFO jsou poplatníky daně z příjmů daňoví rezidenti, pokud mají bydliště v ČR nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti ČR mají daňovou povinnost vztahující se, jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nejsou uvedeni v odstavci 2 nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. (§ 22)

Poplatníky obvykle se zdržujícími na území ČR zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce.

Předmět daně

Základ daně pro výpočet daně z příjmů FO je součtem dílčích základů daně, které jsou vymezeny dle § 6 – § 10 zákona o daních z příjmů a jedná se o příjmy:

§ 6 ze závislé činnosti a funkčního požitku

V těchto typech příjmů se nacházejí příjmy z pracovněprávního, služebního nebo členského poměru, včetně naturálních příjmů a požitků (například služební byt atd.).

Co se týče funkčních požitků, jedná se o odměny za výkon funkce. (§ 6 czZDP)

§ 7 samostatné činnosti

V této kategorii příjmů se jedná o příjmy, které podnikatel provozuje na svoje jméno a svou odpovědnost. Jde o příjmy ze zemědělské činnosti, lesního a vodního hospodářství, ze živnostenského podnikání nebo příjem z jiného podnikání, ke kterému je zapotřebí podnikatelské oprávnění či podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku (§ 7 odst.1 czZDP). Pro výpočet daně z fyzické osoby se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji, případně z výsledku hospodaření v případě že fyzická osoba vede účetnictví.

Podle § 7 odst. 7 czZDP je umožněno fyzickým osobám uplatnit výdaje procentem z příjmů tzv. výdajovým paušálem. Tyto výdajové paušály zjednodušují stanovování základu daně z příjmů FO a zároveň i zjednodušují jejich dokladovou evidenci. Pro podnikání lze uplatnit:

- 80 % z příjmů ze zemědělské výroby a z příjmů řemeslných živností; nejvýše lze uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč.
- 60% z příjmů ze živnostenského podnikání; mimo živnosti řemeslných; nejvýše do částky 1 200 000 Kč.
- 40 % z příjmů poplatníků podnikajících podle zvláštních předpisů (jedná se o příjmy např. advokátů, daňových poradců, lékařů aj.); maximálně do částky 800 000 Kč.
- 30 % z příjmů z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; maximálně do 600 000 Kč.

V případě, že je použit výdajový paušál pro výpočet základu daně z příjmů plynoucích z určitého podnikání, je zapotřebí vést pouze záznamy o příjmech a evidenci

případných pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.

§ 8 z kapitálového majetku

Kapitálovými příjmy se rozumí například podíly na zisku z obchodní korporace a úroky z držby cenných papírů, úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na běžných účtech a úsporných účtech, úroky na vkladních knížkách a jiné. Přesný výčet definuje § 8 czZDP.

§ 9 z nájmu

Příjmy z nájmu vychází z § 9 czZDP. Jedná se o příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů jako příjmy z nájmu movitých věcí, kromě příležitostného nájmu - ten je již definován § 10 a patří tedy do kategorie ostatních příjmů.

Příjmy z pronájmu si poplatník může snížit o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, lze použít paušální daň ve výši 30 %, nejvýše však do částky 600 000 Kč. (§ 9 odst. 3 a 4 czZDP)

§ 10 ostatní

Další typy příjmů patří do kategorie ostatních dle § 10 odst. 1 czZDP. Jedná se o příjmy z příležitostných činností do 30 000 Kč, jako např. z nájmu movitých věcí. Dále přijaté výživné, důchody, výhry v loteriích, sázkách apod. Ostatní příjmy se mohou snížit o výdaje nutné na jejich dosažení.

Základ daně není vždy naprosto shodný s příjmy poplatníka, neboť všechny typy příjmů nemusí podléhat dani. Některé příjmy jsou totiž od daně osvobozené.

Příjmy osvobozené

Existuje celá řada příjmů, které jsou od daně osvobozeny. Všechny jsou podrobně definovány v § 4 odst. 1 czZDP. Jsou jimi např.:

- příjmy z prodeje rodinného domu, bytu a souvisejícího pozemku pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let,
- příjmy z prodeje nemovitých věcí, bytu a souvisejícího pozemku, přesáhne - li doba mezi nabytím a prodejem majetku 5 let,

- příjmy z prodeje hmotných movitých věcí,
- přijatá náhrada majetkové nebo nemajetkové újmy,
- ceny z veřejné soutěže.

Podrobný přehled příjmů osvobozených od daně je uveden v § 4 odst. 1 czZDP.

Nezdanitelná část základu daně (odpočty daně)

Základ daně lze snížit o tzv. nezdanitelné části základu daně (vymezené v § 15 o dani z příjmů). Zákon o dani z příjmů se těmito ustanoveními snaží stimulovat chování daňových poplatníků, jinými slovy přináší jistou formu daňových úlev. Stát tímto podporuje určité oblasti poplatníkovy chování.

Po odečtení odpočtů daně se základ daně zaokrouhluje na celé stokoruny dolů.

Nezdanitelnými částmi daně jsou (§ 15 czZDP)

- Bezúplatná plnění (dříve označované jako dary) - může mít charakter finanční částky, nemovité věci či poskytnuté služby, jak fyzické tak právnické osobě. Věcný dar nebo služba však musí být oceněny. Aby šlo nezdanitelnou částku uplatnit, musí jejich úhrnná hodnota činit alespoň 1000 korun nebo přesáhnout 2 % ze základu daně. Zákon však kromě minimální výše darů stanovuje i maximální hranici, a to 10 % ze základu daně. Od roku 2014 se zvedla maximální hranice z původních 10 % na 15 % základu daně.
- Úroky z hypotečního nebo obdobného úvěru - maximálně lze odečíst úroky v úhrnu 300 000 Kč ročně poplatníky téže domácnosti. Pokud poplatník platil úroky pouze po část roku, může uplatnit maximálně odečet 25 000 Kč za každý kalendářní měsíc.
- Pojistné na penzijní připojištění - poplatníci, kteří uzavřeli smlouvu o penzijním připojištění se státním příspěvkem, si mohou odečíst zaplacené pojistné. Maximální výše odpočtu činí 12 000 Kč.
- Pojistné na soukromé životní pojištění - pro uplatnění nezdanitelné částky je potřeba splnit zákonné podmínky, a to plnění nejdříve v roce, kdy poplatník dosáhne věku 60 let a k vyplacení lze dojít nejdříve po 60 měsících od uzavření smlouvy. Stejně jako v případě penzijního připojištění platí maximální hranice odečtu 12 000 korun.

- Členské odborové příspěvky - základ daně zaměstnanců snižují zaplacené členské příspěvky odborové organizaci. Takto si mohou odečíst částku až do výše 1,5 % zdanitelných příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů, maximálně 3 000 korun za zdaňovací období.
- Příspěvek na úhradu dalšího vzdělávání – jedná se o zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. Základ daně lze snížit maximálně o 10 000 korun (poplatníci se zdravotním postižením si mohou odečíst až 13 000 korun a osoby s těžším zdravotním postižením dokonce až 15 000 korun).

Sazba daně (§ 16)

Na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který novelizoval zákon o daních z příjmů, bylo zrušeno progresivní zdanění DPFO a došlo s účinností od 1. 1. 2008 k zavedení jednotné sazby daně ve výši 15 %.

Daň ze základu daně sníženého o nezdánitelnou část základu daně (§ 15) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů je 15 %.

Nutno též upozornit, že od 1. 1. 2013 bylo zavedeno tzv. solidární zvýšení daně podle § 16a přičemž solidární zvýšení daně činí 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů (podle § 6 a § 7) zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 v příslušném zdaňovacím období a 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.

Sleva na dani

Od výše samotné daně je možné odečítat slevy na dani. V případě, že u zaměstnavatele podepíšeme Prohlášení k dani, lze uplatnit slevy na dani a daňové zvýhodnění. Je i možnost využít případně daňový bonus na děti. Slevy na dani většinou můžeme uplatňovat měsíčně (jen slevu na druhého z manželů bez příjmu lze uplatnit pouze při ročním zúčtování). Slevy, které mohou poplatníci uplatňovat (viz tabulka 3), jsou vymezené § 35ba czZDP.

Tabulka 3 Slevy na dani v ČR (Kč)

Slevy v roce 2013, 2014, 2015	Roční	Měsíční
Na poplatníka	24 840	2 070
Na druhého z manželů bez příjmů ²	24 840	2 070
Na druhého z manželů bez příjmů - držitele ZTP/P	49 680	4 140
Invalidní důchod prvního a druhého stupně	2 520	210
Invalidní důchod třetího stupně	5 040	420
Držitel průkazu ZTP/P	16 140	1 345
Student	4 020	335

Zdroj: Finance.cz, 2015

Od roku 2015 dochází ke změně výše daňového zvýhodnění na dítě (v závislosti na počtu dětí), viz uvedená tabulka 4. Je to vymezeno § 35c czZDP.

Tabulka 4 Daňové zvýhodnění v ČR (Kč)

Daňové zvýhodnění	2015		2014, 2013	
	roční	měsíční	roční	měsíční
na první dítě	13 404	1 117	13 404	1 117
na druhé dítě	15 804	1 317	13 404	1 117
na třetí a každé další dítě	17 004	1 417	13 404	1 117
na první dítě (pokud má ZTP/P)	26 808	2 234	26 808	2 234
na druhé dítě (pokud má ZTP/P)	31 608	2 634	26 808	2 234
na třetí a každé další dítě (pokud má ZTP/P)	34 008	2 834	26 808	2 234

Zdroj: Finance.cz, 2015

Výpočet daně

V návaznosti na výše uvedené lze přistoupit k výpočtu samotné daně, což znázorňuje níže uvedená tabulka 5.

² Limit pro uplatnění slevy na druhého z manželů bez příjmů je 68 000 Kč ročně.

Tabulka 5 Obecná konstrukce výpočtu DPFO v ČR

Základ daně
- nezdanitelné části daně
= základ daně po snížení
* 15 % (sazba daně)
= daň před uplatněním slev na dani
- slevy na dani
= daň

Zdroj: czZDP, vlastní zpracování

4.2.2 Daně z příjmů fyzických osob v Rakousku

Jednotlivé prvky daně z příjmů fyzických osob jsou upraveny v zákoně o dani z příjmů fyzických osob, pocházející z roku 1988. Je zapotřebí zmínit, že zákon prošel mnohými novelami a rakouská právní úprava byla v určitém ohledu zdrojem právní úpravy české. Můžeme zde tedy vidět jistou podobnost v jeho struktuře.

Rakouská právní úprava je stejně jako česká založena na principu daňové spravedlnosti. A dále na principu požadující, aby daňové zatížení bylo přiměřené nejen jejich sociálním poměrům, ale také jejich ekonomické výkonnosti. Tento princip se označuje jako „Leistungsfähigkeitsprinzip“.

Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je u daní z příjmů FO kalendářní rok, stejně jako v ČR.

Poplatník daně

Podle § 1 atZDPFO jsou poplatníky daně z příjmů daňoví rezidenti, kteří mají bydliště nebo místo svého obvyklého pobytu v Rakousku s bydlištěm nebo obvyklým pobytem na území Rakouska. Daňoví rezidenti podléhají zdanění svými celosvětovými příjmy s neomezenou daňovou povinností (vztahující se jak na příjmy plynoucí ze zdrojů v Rakousku, tak na příjmy v zahraničí). Daňoví nerezidenti jsou osoby, které nemají na území Rakouska své bydliště a nesplňují podmínky trvalého pobytu, mající omezenou daňovou povinnost (týkající se výhradně jejich příjmů ze zdrojů z Rakouska).

Předmět daně z příjmů FO

Příjmy, které jsou předmětem daně, jsou rozděleny podle § 2 odst. 3 atZDPFO do několika dílčích druhů příjmů:

- Příjmy ze zemědělství a lesnictví – (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 21 atZDPFO). V této kategorii lze najít kromě příjmů ze zemědělství, lesnictví, lovectví a rybářství. Rovněž příjmy z vedlejší podnikatelské činnosti, které souvisí s příjmy dle § 21 atZDPFO.
- Příjmy ze samostatné výdělečné činnosti – (Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, § 22 atZDPFO). Do této skupiny patří příjmy z vědecké, umělecké, spisovatelské a vzdělávací činnosti. Dále příjmy z profesní činnosti tzn. příjmy lékařů, právníků, spisovatelů, notářů, daňových poradců, tlumočnicků, překladatelů, fotografů, novinářů.
- Příjmy ze živnosti – (Einkünfte aus Gewerbebetrieb - § 23 atZDPFO). Jedná se o příjmy z podnikatelské činnosti, které nelze považovat za příjmy z lesnictví a příjmů ze samostatné činnosti.
- Příjmy ze závislé činnosti – (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - § 25 a § 26 atZDPFO). Tyto příjmy zahrnují příjmy ze současných nebo minulých pracovních vztahů a příjmy osob kapitálových společností, které se účastní na základním kapitálu společnosti pod 25 %.
- Příjmy z kapitálového majetku – (Einkünfte aus Kapitalvermögen - § 27 atZDPFO). Pod příjmy z kapitálového majetku jsou podíly na zisku (dividendy) a ostatní výnosy z akcií nebo podílů ve společnostech s ručením omezeným, úroky z dluhopisů, hypoték, vkladů a jiné.
- Příjmy z pronájmu – (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - § 28 atZDPFO). Do této kategorie spadají příjmy z pronájmu nemovitostí a příjmy z užití nebo poskytnutí duševního vlastnictví a autorských práv.
- Ostatní příjmy – (Sonstige Einkünfte - § 29 až § 31 atZDPFO). Kategorie ostatních příjmů zahrnuje opakující příjmy a důchody, příjmy ze spekulativních transakcí, příjmy z pronájmu movitého majetku a jiné.

Příjmy osvobozené (Steuerbefreiungen - § 3 atZDPFO)

Existuje celý výčet příjmů, které jsou od daně osvobozeny. Všechny jsou podrobně definovány v § 3 atZDPFO. Jsou jimi např.:

- podpory nebo státní výpomoci (nezaměstnanost, mateřství, rodičovství),
- přijaté dotace z veřejných i soukromých zdrojů na podporu kultury i umění,
- příjmy získané ve formě dávek a služeb z nemocenského pojištění, sociálního pojištění,
- bezplatní nebo zlevněné stravování poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci,
- odborové příspěvky zaměstnavatele odborové organizaci,
- stipendia dle školského zákona.

Nezdanitelná část příjmů (Londarbeiterfreibetrag - § 104, § 105 atZDPFO)

Týká se jen pracovníků v zemědělství a lesnictví, ti si pak od svých příjmů mohou odečíst ročně částku 171 € nebo je daňové zvýhodnění určené pro osoby platící daně v Rakousku a svou činností podporují rakouskou vědu, kulturu, sport atd.

Zvláštní výdaje a mimořádná zatížení

Na rozdíl od českého daňového systému existují v tom rakouském tzv. zvláštní a mimořádné výdaje, které lze odečíst od základu daně.

Zvláštní výdaje (Sonderausgaben - § 18 atZDPFO)

V Rakousku si mohou plátcí daní v rámci zvláštních výdajů bez prokazování odečíst paušálně od základu daně 60 € (případně i více pokud potvrdí dokladem následující z výdajů)

Zvláštní výdaje jsou např.

- příspěvky na životní, úrazové a důchodové pojištění (s výjimkou příspěvků na penzijní připojištění - § 108b),
- náklady na zajištění bydlení,
- příspěvky církvi a náboženským společnostem do výše 400 € na rok,
- náklady na daňové poradenství,
- nákup cenných papírů a akcií vznikajících firem,
- příspěvky pro organizace (státní vzdělávací instituce, muzea,...).

Mimořádná zatížení (außergewöhnliche Belastungen - § 34 a § 35 atZDPFO)

Zde se jedná o zvláštní kategorii odčitatelných položek od základu daně. Týká se nutných, neobvyklých výdajů a zásadně ovlivňující životní situaci poplatníka. Jde tedy o mimořádné okolnosti jako závažné onemocnění dítěte, přírodní katastrofy a další. Procentuální výše, jakou se musí poplatníci podílet, uvádí tabulka 6.

Tabulka 6 Procento výdajů, kterým se poplatníci musí podílet na těchto výdajích

Příjem v €	Procento podílu
méně než 7300	6
7300 – 14 600	8
14 600 – 36 400	10
více než 36 400	12

Zdroj: atZDPFO, vlastní zpracování

Sazba daně

Na rozdíl od ČR, kde se používá rovná sazba daně 15 %, v Rakousku je daň progresivní a zachování sociální spravedlnosti se promítá také při výpočtu daně, kde základ daně ve výši existenčního minima (do 11 000 €) je od daně osvobozen. Sazby daní v Rakousku jsou rozčleněny do 4 tarifních zón (viz tabulka 7).

Tabulka 7 Sazby daní v Rakousku

Zdanitelný příjem ročně v €	Sazba v %
Prvních 11 000 (0 - 11000)	0
Dalších 14 000 (11 001 – 25 000)	36,5
Dalších 35 000 (25 001 – 60 000)	43,2143
Nad 60 000	50

Zdroj: Bundesministerium für Finanzen, 2015; vlastní zpracování

Poplatníci daně mají v Rakousku také možnost (kromě výše popsané sazby daně) uplatnit zvýhodněné sazby daně:

- Zvýhodněné zdanění 13. a 14. platu osob mající příjmy ze závislé činnosti: v Rakousku jsou povinni (na rozdíl od ČR) zaměstnavatelé vyplácet 13. a 14. platy, které jsou dle § 67 atZDPFO zdaněny rovnou sazbou 6 %.
- Snížená progresse (§ 37 atZDPFO): jde zejména o zvýhodnění zisků z prodeje cenných papírů a akcií, podniku (zdanitelné dle § 31 atZDPFO zvýhodněnou poloviční sazbou daně).

Odčitatelné položky (ekvivalentní ke slevám na dani v českém daňovém systému)

Dle § 33 atZDPFO je umožněno si odečíst od vypočítané daně následující položky, které jsou ve své podstatě ekvivalentní ke slevám na dani v českém daňovém systému. Slevy na dani v Rakousku uvádí tabulka 8.

Tabulka 8 Slevy na dani v Rakousku

Druh slevy	Výše slevy v €	Limit pro příjem domácnosti v EU
Sleva na domácnost (1 dítě)	494	2 200
(2 děti)	669	6 000
Pokud poplatník pobírá přídavky na děti, má slevu na každé dítě	700,8	
Sleva na dopravu (v případě zaměstnání v zahraničí)	291	
Sleva pro zaměstnance	54	
Sleva pro důchodce	400	

Zdroj: Bundeskanzleramt Rechtsinformationssystem, 2015; vlastní zpracování

Výpočet daně

V návaznosti na výše uvedené lze přistoupit k výpočtu samotné daně, což znázorňuje níže uvedená tabulka 9.

Tabulka 9 Obecná konstrukce výpočtu DPFO v Rakousku

Základ daně (souhrn daňových základů jednotlivých druhů příjmů)
- nezdanitelné části daně
- osvobozené příjmy
= základ daně
- zvláštní a mimořádné výdaje
= základ daně po snížení
* progresivní sazba daně
= základní částka daně
- odčitatelné položky
= daň

Zdroj: atZDPFO, vlastní zpracování

Komparace daně z příjmů fyzických osob na příkladu

Při srovnání obou zemí z pohledu výpočtu daně a zhodnocení daňové zátěže je prvně nutno si uvědomit, že skupiny poplatníků s nízkými příjmy v konečném důsledku neplatí daň z příjmů fyzickou osob žádnou, neboť v ČR existuje sleva na dani ve výši 24 840 Kč a v Rakousku jsou poplatníci s ročními příjmy do 11 000 € (cca 297 000 Kč, aplikován kurz 1 € = 27 Kč) podrobena daňové sazbě 0 %.

Pro modelový příklad je zvolen poplatník (účetní, OSVČ) se základem daně (příjmy - výdaje) ve výši 500 000 Kč (cca 18 520 €), je ženatý, manželka v domácnosti, 1 dítě ve věku 10 let.

ČR:

1. základ daně = 500 000 Kč
2. daň = 15 % x 500 000 = 75 000 Kč
3. uplatnění základní slevy 24 840 Kč a slevy na manželku 24 840 a daňové zvýhodnění na dítě 13 404 tj. daň: 75 000 Kč - 24 840 Kč - 24 840 Kč - 13 404 = 11 916 Kč
4. daňové zatížení (daň k zisku): $11\,916 / 500\,000 \times 100 = 2,38\%$

V případě, že výše uvedený poplatník (účetní) bude zaměstnancem a jeho hrubá roční mzda bude ve výši 500 000 Kč je nutné při výpočtu daně z příjmů fyzických osob zohlednit skutečnost, že základem daně bude tzv. superhrubá mzda. Tzn. pro zjednodušení výpočtu $500\,000 \cdot 1,34$ (navýšení představuje sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem). Po přepočtu bude daň vyšší a to v částce 37 416 Kč. Daňové zatížení pak vychází **7,48 %**.

Rakousko:

1. základ daně = 18 520 €
2. daň = $36,5 \% \cdot 7520 = 2\,744,8$ €
3. slevy na manželku 494 €, daňové zvýhodnění na dítě 700,8 € tj. daň:
 $2\,744,8 - 494 - 700,8 \text{ €} = 1\,550 \text{ €}$
4. daňové zatížení (daň k zisku): $1\,550 / 18\,520 \cdot 100 = \mathbf{8,37 \%}$

Z výše uvedeného vyplývá, že i v případě výpočtu DPFO ze závislé činnosti, kdy je daň počítána z tzv. superhrubé mzdy vychází v ČR daňové zatížení nižší, než v případě Rakouska. Je to dáno nižšími slevami na dani, ale především vyšší sazbou daně, která tento rozdíl zapříčiňuje.

4.2.3 Daně z příjmů právnických osob v ČR

Pro výpočet daně z PO se vychází z výsledku hospodaření, který vzešel z účetnictví právnické osoby (zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů prováděcích vyhlášek a českých účetních standardů). Tento výsledek hospodaření je dále upraven v souladu s § 23 zákona o daních z příjmů o položky zvyšující výsledek hospodaření a položky snižující hospodaření.

Po těchto úpravách se dostáváme k pojmu základ daně. Základ daně lze upravit o tzv. odčitatelné položky od základu daně a dary.

Dále je základ daně zaokrouhlen na celé tisícikoruny směrem dolů a vypočtena samotná daň, od které lze samostatně odečítat tzv. slevy na dani. Obecnou konstrukci výpočtu DPFO v ČR znázorňuje níže uvedená tabulka 10.

Tabulka 10 Obecná konstrukce výpočtu DPPO v ČR

Účetní výsledek hospodaření
+ položky zvyšující výsledek hospodaření
- položky snižující výsledek hospodaření
= základ daně
- odčitatelné položky od základu daně
- dary
= snížený základ daně
* 19 % sazba daně
= daň
- slevy na dani
= daňová zátěž

Zdroj: czZDP, vlastní zpracování

Základ daně (§ 23)

Příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, se sníží o výdaje (náklady) prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to při respektování jejich věčné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Pro zjištění základu daně se vychází buď ze zisku nebo ztráty či z rozdílu mezi příjmy a výdaji (v případě, že poplatník nevede účetnictví). Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se:

- zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy a o částky, které nelze do výdajů (nákladů) zahrnout,
- snižuje o částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy, a o částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které ale do výdajů (nákladů) lze zahrnout.

Výdaji (náklady) jsou například odpisy hmotného majetku, zůstatková cena hmotného majetku, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, nájemné s některými výjimkami, zákonné rezervy a opravné položky, výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, výdaje (náklady) na pracovní cesty, na ubytování,

na dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem zahrnutým v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu, výdaje (náklady) na zabezpečení požární ochrany. Pokud si podnik není jistý, zda se jedná o výdaje (náklady) splňující uvedenou definici, mohou požádat finanční úřad o závazné posouzení.

Položky odčitatelné od základu daně (§ 34)

Od základu daně je možné kromě výdajů (nákladů) prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečíst:

- daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřila,
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání (pokud není možné odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání odečíst z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, lze je odečíst nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly).

Základ daně upravený o položky odčitatelné od základu daně je možné ještě snížit o hodnotu bezúplatných plnění (§ 20 odst. 8). Hodnota jednoho daru přitom musí činit alespoň 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle § 34.

Poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání (Veřejně prospěšný poplatník), mohou základ daně upravený o položky odčitatelné od základu daně dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč. Podmínkou je použití takto uspořené prostředků ke krytí nákladů (výdajů), které souvisejí s činnostmi, ze kterých získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Pokud 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, je možné odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.

Veřejná vysoká škola, obecně prospěšná společnost nebo ústav, které jsou soukromou vysokou školou podle zákona upravujícího vysoké školy a veřejná výzkumná instituce mohou základ daně upravený o položky odčitatelné od základu daně

dále snížit až o 30 % (maximálně však o 3 000 000 Kč) pokud použijí prostředky získané touto úsporou na dani v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti a v případě, že 30 % snížení činí méně než 1 000 000 Kč, mohou odečíst částku ve výši 1 000 000 Kč, maximálně však do výše základu daně. (§ 20 odst. 7)

Základ daně snížený o položky podle § 34 a § 20 se zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů.

Sazba daně (§ 21)

Z takto upraveného a zaokrouhleného základu daně se daňová povinnost vypočte ve výši 19 %, pokud v odstavcích 2 a 3 není uvedeno jinak.

Jiné sazby se používají u základního investičního fondu (5 %) nebo u fondu penzijní společnosti (0 %). Sazba 15 % se vztahuje na samostatný základ daně podle § 20b zákona zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů.

Tabulka 11 Vývoj sazby DPPO v ČR v letech 2007 - 2015

Rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Sazba daně	24 %	21 %	20 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %	19 %

Zdroj: czZDP, vlastní zpracování

Slevy na dani PO

Daň z příjmů právnických osob lze podle § 35 snížit o slevu na dani, kterou je částka 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo, částka 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo.

Pro výpočet slev je důležitý průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením.

Další slevu na dani představují investiční pobídky.

4.2.4 Daně z příjmů právnických osob v Rakousku

Tak jako v ČR, také v Rakousku si mohou právnické osoby za zdaňovací období zvolit kalendářní nebo hospodářský rok. (§ 7 odst. 5 atZDPPO)

Níže uvedená tabulka 12 ukazuje výpočet daně z příjmů právnických osob v Rakousku.

Tabulka 12 Obecná konstrukce výpočtu DPPO v Rakousku

Účetní výsledek hospodaření
- osvobozené příjmy
+/- daňově neuznatelné rezervy a opravné položky
+ daňově neuznatelné účetní náklady
= základ daně
- zvláštní výdaje
= snížený základ daně
* sazba daně 25 %
- případná minimální daň z minulých let
= daňová zátěž

Zdroj: atZDPPO, vlastní zpracování

Základ daně

Pokud zákon o dani z příjmů právnických osob nestanovuje něco jiného, základ daně se zjišťuje podle předpisů stanovených v zákoně o dani z příjmů fyzických osob.

Základ daně právnických osob totiž ve své podstatě navazuje na zákon o dani z příjmů fyzických osob, neboť dle § 7 odst. 1 atZDPPO je stanoveno, že základem daně právnických osob jsou jejich příjmy. Příjmy jsou pak souhrnem jednotlivých základů daně (§ 2 ods. 3 atZDPFO). Pro právnické osoby jsou rozhodující příjmy z podnikání (§ 23 atZDPFO), které jsou upraveným účetním hospodářským výsledkem (podle § 7 odst. 3 atZDPPO). Pokud zákon o dani z příjmů právnických osob nestanovuje něco odlišně, základ daně se zjišťuje podle předpisů stanovených v zákoně o dani z příjmů fyzických osob.

Osvobozené příjmy

Podle § 10 odst. 1 atZDPPO jsou osvobozené od daně z příjmů právnických osob dividendy (domácí i zahraniční) při splnění stanovených podmínek. Zvláštní právní úprava platí pro případy rozdělování dividend domácí kapitálovou společností, která je daňovým rezidentem v Rakousku v případě, kdy příjmy z dividend plynou společnosti, která je rovněž daňovým rezidentem. Tento způsob rozdělování zisku bude v případě společnosti, která je příjemcem dividend, osvobozen od daně z příjmů bez ohledu na výši majetkové účasti (tzv. participation exemption).

Příjmy z dividend zahraničních, plynoucí z účasti v zahraniční kapitálové společnosti, jsou od daně osvobozeny v případě, pokud právnická osoba vlastní alespoň 10 % podílu v době delší než 12 kalendářních měsíců.

Osvobození platí také pro soukromé nadace nebo státní výpomoci.

Daňově neuznatelné rezervy a opravné položky (§ 198 odst. 8)

Výsledek hospodaření pro účely zjištění základu daně lze dále upravit o rezervy a opravné položky. Mezi ně řadíme:

- dávky důchodového zabezpečení,
- odstupné (dávka při skončení pracovního poměru),
- ostatní nestálé a nejisté závazky (pasiva),
- očekávaná ztráta plynoucí z realizovaných záměrů a projektů.

U položek netýkající se dávek důchodového zabezpečení a odstupného, je možné pro daňové účely zohlednit 80 % jejich hodnoty.

Celkově u opravných položek k pohledávkám, lze spatřit ve srovnání s ČR v Rakousku větší volnost při jejich tvorbě.

Daňově neuznatelné náklady (Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben)

Mezi daňově neuznatelné náklady a výdaje pro právnické osoby řadíme:

- úroky spojené s tvorbou od daně osvobozených příjmů,
- dividendy a jiné formy rozdělování zisku, tantiémy,
- jedna čtvrtina odměn plynoucích členům správní rady nebo představenstva akciové společnosti, kteří se nepodílejí přímo na vedení společnosti,

- čtvrtina náhrady cestovních nákladů v případě překročení maximálního limitu pro paušální náhradu těchto nákladů dle zákona atZDPFO. (§ 12 atZDPPO)

Zvláštní výdaje (Sonderausgaben)

Mezi tzv. zvláštní výdaje, které si může právnická osoba odečíst, patří dle § 8 odst. 4 atZDPPO následující položky:

- ztráty z minulých let v rozsahu 75 % celkového zisku ze skončeného zdaňovacího období,
- náklady na daňového poradce.

Sazba daně

Sazba daně byla do roku 2004 nastavena docela vysoko a to na 34 %. Po daňové reformě v roce 2005 byla sazba daně snížena na současnou úroveň 25 % (§ 22 odst. 1 atZDPPO).

Podle § 24 odst. 4 atZDPPO je pak v případě ztráty PO vybírána tzv. minimální daň ve výši 5 % ze zákonem stanoveného minimálního základního kapitálu.

Skupinové zdanění

Po provedení daňové reformy z roku 2005 došlo k zavedení tzv. „skupinové zdanění“ příjmů podle § 9 atZDPPO. Přínosem této novely je možnost výpočtu daně a zdanění na úrovni mateřské společnosti za celou skupinu. Podle § 9 odst. 2 atZDPPO mohou tvořit skupinu kapitálové společnosti se sídlem v Rakousku i v zahraničí pod podmínkou, že mateřská společnost je subjektem s neomezenou daňovou povinností a podílí se kapitálově přímo nebo nepřímo na jednotlivých členech skupiny minimálně ve výši 50 % (§ 9 odst. 3 a 4 atZDPPO). Výhodou vstupu do tohoto systému je také i možnost zápočtu ztrát v rámci skupiny.

5 VÝSLEDKY A NÁVRHY

Z výše uvedené části je zřejmé, že český a rakouský systém zdanění příjmových daní je velmi podobný, což lze dedukovat již z obecné konstrukce výpočtu daně. Z uvedeného příkladu v kap. 4.2.2 také vyplývá, že daňové zatížení je v Rakousku vyšší než v ČR, což je dáno nejen progresivním zdaněním DPFO, ale také vyšší sazbou DPPO. Sazbu daně samo o sobě nelze považovat za rozhodující kritérium pro srovnání daňových systémů, neboť efektivní sazbu daně (poměr vyčíslené daně vůči hrubé mzdě) ovlivňují odčitatelné položky od základu daně či slevy na dani, příp. jiné možné odpočty či daňová zvýhodnění, ale i s ohledem na tyto skutečnosti je nesporné, že daňová zátěž je v Rakousku vyšší.

5.1 Daň z příjmů fyzických osob

- **Znovuzavedení progresivní sazby daně**

Jedním z doporučení pro český zákon o daních z příjmů, jehož inspiraci lze najít v rakouském systému, je znovuzavedení progresivního zdanění, resp. vytvoření několika příjmových pásem s rostoucí sazbou daně pro poplatníky s vyššími příjmy. Lze připomenout, že tento systém zdanění byl v rámci czZDP obsažen, s účinností od 1. 1. 2008 došlo k zavedení jednotné sazby daně ve výši 15 % (zákon č. 261/2007 Sb.). Ve vyspělých zemích EU vč. Rakouska je daňová progrese vyšší než v Česku. Na toto téma jsou vedeny časté diskuze, do jaké míry zdanit „schopné pracovníky“, ale zavedení tzv. solidární daně ve výši 7 % na příjmy přesahující 48násobek průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení (viz § 16a zákona o daních z příjmů; pro rok 2015 cca 1 250 000 Kč) ve svém důsledku postihuje jen malé procento zaměstnanců, přičemž by bylo možné z hlediska DPFO daňově více zatížit již příjemce průměrné mzdy jako rakouský model.

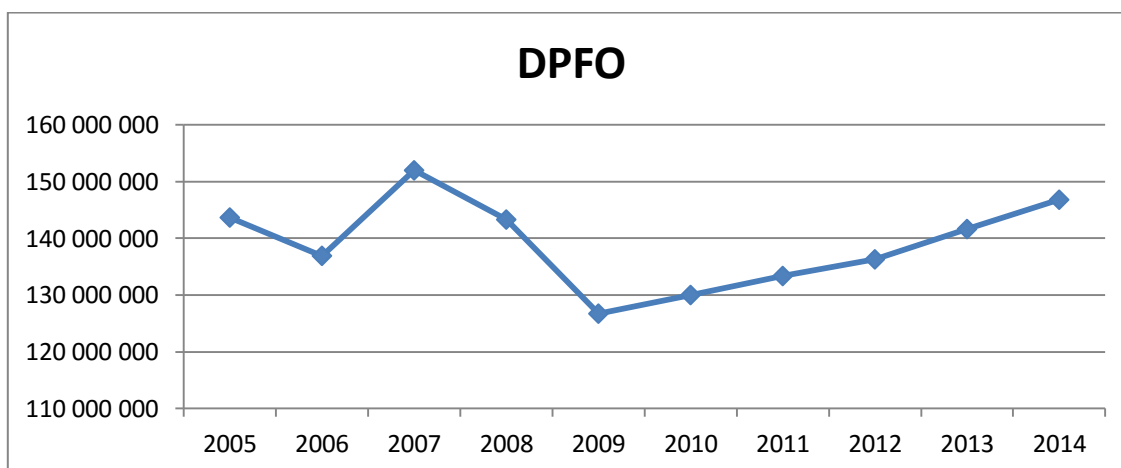
Jak ovšem vyplývá z následující tabulky 13, inkaso daně (DPFO) je přibližně stejné, jak bylo v období progresivního zdanění, tak po zavedení jednotné 15% sazby daně, přičemž je nutné poukázat na skutečnosti vyplývající z dat ČSÚ, že trend vývoje průměrné mzdy je rostoucí. Pokud by došlo k zavedení progresivního zdanění, z logiky věci vyplývá, že by došlo ke zvýšení inkasa na DPFO.

Tabulka 13 Vývoj inkasa DPFO a průměrné mzdy v letech 2005 - 2014

Rok	DPFO (v tis. Kč)	Průměrná mzda v Kč
2005	143 665 428	18 344
2006	136 918 526	19 546
2007	151 974 138	20 957
2008	143 306 968	22 592
2009	126 738 313	23 344
2010	130 014 680	23 864
2011	133 366 429	24 455
2012	136 298 324	25 067
2013	141 637 429	25 078
2014	146 798 327	25 686

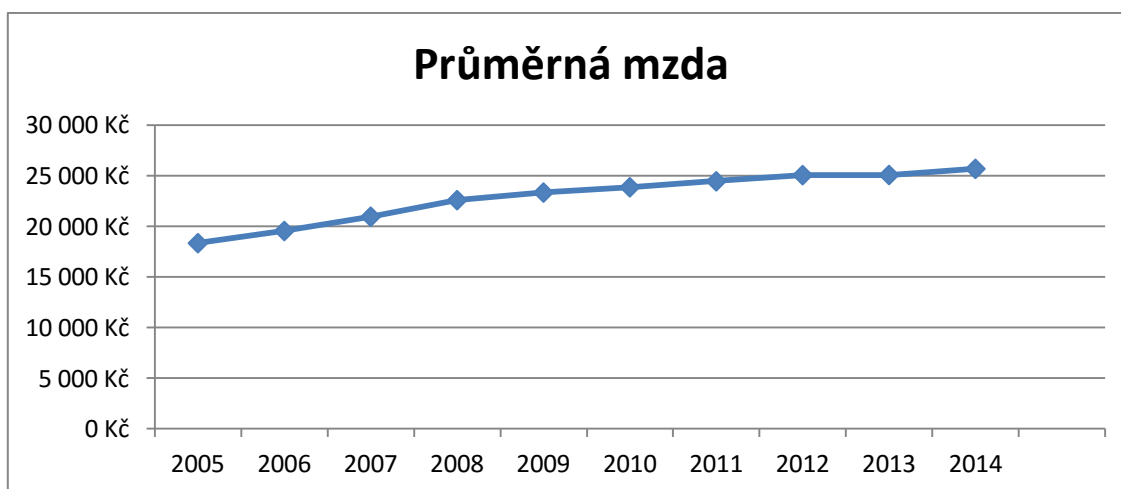
Zdroj: GFŘ, 2016; ČSÚ, 2016, vlastní zpracování

Graf 1 Vývoj inkasa DPFO v letech 2005 – 2014 (v tis. Kč)



Zdroj: GFŘ, 2016, vlastní zpracování

Graf 2 Vývoj průměrné mzdy v letech 2005 - 2014



Zdroj: ČSÚ, 2016, vlastní zpracování

V níže uvedené tabulce 14 je znázorněno, jak by mohly vypadat sazby daně v případě progresivního zdanění v ČR.

Tabulka 14 Navrhované sazby progresivního zdanění v ČR

Zdanitelný příjem ročně v Kč	Sazba v %
Prvních 125 000	0
Dalších 125 000	21
Dalších 125 000	24
Nad 375 001	26

V případě poplatníka (zaměstnance) s ročním příjmem z § 6 czZDP ve výši 500 000,- Kč při aplikaci základní slevy na dani je za současného stavu jeho roční daň vyčíslena na 75 660,- Kč (tj. $500\,000 \times 1,34 \times 0,15 = 24\,840$). Při aplikaci navrhovaného systému by jeho daň činila 88 750,- Kč (tj. $125\,000 \times 0 + 125\,000 \times 0,21 + 125\,000 \times 0,24 + 125\,000 \times 0,26$). Navrhovaný systém by z toho rakouského převzal absenci základní slevy na poplatníka, ostatní slevy na dani by zůstaly ponechány v současné úpravě. Z výše uvedeného vyplývá, že v tomto případě by daň byla měsíčně vyšší o 1 090 Kč, což lze považovat za přijatelné i pro poplatníka (v tomto případě pohybujícího se nad hranicí průměrné mzdy). Níže uvedená tabulka 15 uvádí další příklady současného a navrhovaného zdanění.

Tabulka 15 Další příklady současného a navrhovaného zdanění

Roční příjem (Kč)	Současná výše DPFO (Kč)	Navrhovaná výše DPFO (Kč)
125 000	285	0
200 000	15 360	15 750
250 000	25 410	26 250
300 000	35 460	38 250
375 000	50 535	56 250
500 000	75 660	88 750
750 000	125 910	153 750
1 000 000	176 160	218 750

Z tabulky 15 vyplývá, že progresivní zdanění není cíleno na poplatníky s nízkými příjmy, ale naopak – s rostoucími příjmy se zvyšuje i daňová zátěž. Nejvýraznější rozdíl je tak patrný u vysokopříjmových poplatníků. Jedná se o kontroverzní návrh, neboť má své odpůrce i zastánce, ale z výše uvedeného je zjevné, že s rostoucími příjmy se za sledovaných 10 let inkaso DPFO prakticky nezvýšilo, a proto lze označit tento návrh za profiskální a solidární vůči poplatníkům s nižšími příjmy.

S uvedeným návrhem by došlo ke zrušení institutu superhrubé mzdy, což by přineslo větší transparentnost do samotného algoritmu výpočtu pro běžného poplatníka, resp. příjemce mzdy.

- **Omezení výdajových paušálů**

V návaznosti na výše uvedené lze také navrhnout omezení výdajových paušálů, neboť příklad uvedený v kap. 4.2.2 jednoznačně potvrzuje, že při stejné výši příjmů uhradí zaměstnanec oproti OSVČ vyšší daň (DPFO). Je pravdou, že zavedení maximálních částek, které lze při použití výdajů procentem z příjmů v § 7 a § 9 zákona o daních z příjmů uplatnit, přineslo jisté omezení tohoto ustanovení, stále je však zřejmé, že výdaje paušálem jsou pro OSVČ značně výhodné. V této oblasti proto nepovažuji za nutné měnit procentuální podíly výdajů z příjmů – 80 % zemědělská, řemeslná živnost; 60 % většina živností, ale navázat na výše uvedenou úpravu a snížit maximálně možné odpočty, konkrétně (§ 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů):

Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši:

a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč (návrh 1 440 000; 0,8 x 1 800 000),

b) 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč (návrh 1 080 000; 0,6 x 1 800 000).

Zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, došlo s účinností

od 1. 1. 2015 k „zastropování“ výdajových paušálů, a to výší příjmu 2 000 000 Kč, resp. maximálně z této částky je možné využít výdajový paušál ve výši 80 % a 60 %. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. je očekáváno pozitivní inkaso DPFO ve výši cca 500 mil. Kč v roce 2016. Pokud by došlo k snížení zastropování o desetinu na 1 800 000 Kč, bylo by možné uplatnit výdaje pouze do výše 1 440 000 Kč a 1 080 000 Kč, z čehož lze odhadnout zvýšení inkasa DPFO o dalších 50 mil. Kč.

Samozřejmě je nezbytné zohlednit fakt, že OSVČ nesou větší podnikatelské riziko než zaměstnanci a podpora podnikání a obecně ekonomiky ze strany státu nesmí být přehlížena, ale je evidentní, že zaměstnanci se podílejí na daňových výnosech DPFO vyšším podílem oproti OSVČ.

Výše uvedené návrhy spadají do oblasti profiskálních opatření, další návrhy, jejímž východiskem (inspirací) je rakouský daňový systém, naopak směřují do oblasti podporující poplatníky, tj. zvyšovaly by jejich čistý příjem.

Doporučení jsou:

- **Sociální slevy – dítě samoživitelky**

Jedná se o položku, která není v ČR pro daňové účely zohledněna, zatímco v Rakousku ano v tzv. odčitatelných položkách. Doporučení pro czZDP by bylo v podobě 500 Kč měsíčně jako další sleva na dani, příp. daňového bonusu, s vazbou na prokázání minimální mzdy, příp. zaručené mzdy.

Přestože se ČR řadí k vyspělým státům světa, i zde se nacházejí lidé žijící pod hranicí chudoby. Právě matky samoživitelky jsou jednou z nejohroženější skupinou balancující na této hranici. Podle posledních dat SILC³ za rok 2013 bylo v ČR odhadem 165,4 tisíce domácností, ve které jeden rodič živí jedno či více závislých dětí. Úplných rodin, kde jsou domácnosti s dětmi vyživovanými oběma rodiči, bylo oproti tomu celkem 991,4 tisíce. Z toho vyplývá, že zhruba v každé sedmé domácnosti s dětmi se o své potomky stará pouze jeden z rodičů a v naprosté většině se jedná o ženu.⁴

³ Šetření příjmových a životních podmínek domácností

⁴ Podle SILC 2013 jde z devíti desetin o ženy

Téměř sedmině domácností samoživitelek (14,7 %) po zaplacení všech výdajů (bydlení atd.) zůstává jen životní minimum, resp. žijí z částky pod jeho hranicí. (ČSÚ, 2016)

K tomu lze dodat, že statistiky uvádí, že minimální mzdu pobírá kolem 1-3 % zaměstnanců. (MPSV ČR)

Počet matek samoživitelek, které pracují a při tom pobírají minimální, příp. zaručenou mzdu nelze přesně určit, ovšem lze odhadnout přibližnou maximální výši výdajů na tuto slevu na dani a to v částce cca 990 mil. Kč (165,4 tis. x 500 x 12 = 992 mil.).

Teoreticky, i kdyby na tuto slevu na dani dosáhly všechny samoživitelky, které pracují, z pohledu státního rozpočtu se nejedná o klíčovou částku. K tomu lze dodat, že preferencí nízkopříjmových skupin je spotřeba, nikoli úspora, takže tyto příjmy se rychle vrací do ekonomiky. Tato sleva na dani nesupluje sociální dávky, ale preferuje pracující, kteří naopak sociální systém tolik nezatěžují.

Vzhledem k této skutečnosti se domnívám, že sleva na dani v podobě 500 Kč měsíčně příp. daňového bonusu, by pracujícím matkám samoživitelkám s minimální mzdou resp. státem zaručenou mzdou mohla pomoci.

- **Příspěvek na dopravu**

V ČR tato položka v zákoně o daních z příjmů zahrnuta není, v Rakousku se vyskytuje v již zmíněných odčitatelných položkách. Navrhuje se zavedení slevy na dani v podobě 500 Kč měsíčně pro ty zaměstnance, kteří mají dojezdovou vzdálenost do zaměstnání větší než 30 km. Z průzkumu Práce.cz vyplynulo, že necelá třetina Čechů nejsou ochotní za práci dojíždět ani se stěhovat z finančních důvodů nebo kvůli jiným závazkům.

Z tohoto výzkumu vyplynulo, že pokud je čistý příjem pracovníka například kolem 15 000 Kč, neměl by za dopravu do práce utratit měsíčně více než 2 300 Kč. Pracovníkům, kteří berou mezi 20 až 30 tisíci Kč hrubého měsíčně, mající dojezdovou vzdálenost do práce méně než 30 km se vyplatí denně dojíždět do krajských měst v jejich regionu, ať vozem nebo veřejnou dopravou. Ovšem v případě, že se jejich plat pohybuje kolem 15 000 Kč hrubého, je dojíždění autem do krajského města existenčně nemožné, pokud zohledníme měsíční náklady jako nájemné 6000 – 7000 Kč/měsíc, pojištění 500 – 1000 Kč/měsíc, účet za telefon a internet 500 Kč/měsíc, potraviny

5000 Kč/měsíc. Při této kalkulaci je u někoho také vyloučeno se dopravovat do zaměstnání hromadnými prostředky, neboť nejnižší sazby zvýhodněného jízdného vycházejí měsíčně na cca 900 - 1200 Kč. Nutno také zohlednit, že dopravu do města je potřeba mnohdy kombinovat s MHD (dovoz z nádraží do práce), kdy se při dvou jízděnkách denně může pasažér dostat až na náklady 500 Kč měsíčně.

Některé firmy poskytují peníze na dopravu, ale není to moc časté. Podle průzkumu KPMG⁵ se jedná jen o 3 % takových podniků. Některým výrobním firmám, kde pracuje velké množství dělníků, se však vyplácí vypravovat svoz zaměstnanců autobusy. (Práce.cz, 2016)

Návrh zavedení slevy na dani v podobě 500 Kč měsíčně zaměstnancům, kteří mají dojezdovou vzdálenost větší než 30 km do zaměstnání by tak hovořil ve prospěch zaměstnanosti.

- **Zavedení mimořádných výdajů v ČR**

Mimořádná zatížení (außergewöhnliche Belastungen - § 34 a § 35 atZDPFO) Zde se jedná o zvláštní kategorii odčitatelných položek od základu daně. Týká se nutných, neobvyklých výdajů a zásadně ovlivňující životní situaci poplatníka. Jde tedy o mimořádné okolnosti jako závažné onemocnění dítěte, přírodní katastrofy a další. Procentuální výše, jakou se musí v Rakousku poplatníci podílet, uvádí tabulka 6.

V ČR by se jednalo o konkrétní daňovou úlevu (sleva na dani) do výše 10 000 Kč za rok, přičemž by musel poplatník konkrétní výdaje spojené s neobvyklými okolnostmi prokázat. Minimální výše spoluúčasti by vyžadována nebyla.

- **Možnost započítání ztráty s dílčím základem daně v § 6 czZDP**

Jak vyplývá z provedené analýzy, v Rakousku je možné započítat ztrátu z podnikání oproti dílčímu základu daně ze závislé činnosti, což v ČR možné není. Toto by bylo inspirací pro ČR a do výše 20 % dílčího základu daně z § 6 czZDP by bylo možné ztrátu z podnikání (§ 7) v daném zdaňovacím období započítat.

⁵ KPMG je celosvětovou sítí poradenských společností, které sdružují více než 155 000 pracovníků ve 155 zemích.

V této souvislosti lze také poukázat na ust. § 16a odst. 3 czZDP, který nabyl účinnosti od 1. 1. 2015 a uvádí, že *vykáže – li poplatník u příjmů ze samostatné činnosti daňovou ztrátu, lze o ni pro účely odstavce 2 písm. a) snížit příjmy zahrnované do dílčího základu daně podle § 6*. Jinými slovy je možno započítat ztrátu z podnikání oproti solidárnímu zvýšení. V návaznosti také na tento kontext se tak stává výše uvedený návrh z pohledu czZDP akceptovatelný.

Př. Poplatník, jehož dílčí základ daně vyplývající z § 6 czZDP bude např. ve výši 400 000 Kč (superhrubá mzda) a bude vykazovat daňovou ztrátu z podnikání (§ 7) ve výši 100 000 Kč (§ 5 odst. 3 czZDP), by v současné právní úpravě nemohl tuto ztrátu vůči § 6 uplatnit. Zmíněný návrh by však umožnil započítat vůči 400 000 Kč ztrátu ve výši 20 % ze 400 000 Kč tedy 80 000 Kč. Celkový základ daně by tak činil 320 000 Kč a nikoliv 400 000 Kč. V případě, že by poplatník vykazoval daňovou ztrátu 30 000 Kč, základ daně by činil 370 000 Kč.

5.2 Daň z příjmů právnických osob

- **Zavedení institutu minimální daně a limitu pro uplatnění výše daňové ztráty**

Další z profiskálních návrhů, jehož inspiraci lze nalézt v rakouském daňovém systému, je zavedení minimální daně. V případě, že právnická osoba vykáže daňovou ztrátu ve třech zdaňovacích obdobích po sobě, daň bude stanovena v jednotné výši 10 000 Kč, v případě akciové společnosti 20 000 Kč.

Návrh počítá s tím, že např. v prvních dvou letech podnikání nebude dosahováno zisku. Na druhou stranu postihuje situaci, kdy bude určitá PO neustále ve ztrátě. Tento návrh se nevztahuje na veřejně prospěšné poplatníky, např. nadace, spolky.

Součástí tohoto návrhu je limitace uplatnění daňové ztráty ve výši 80 % ze základu daně uvedeného na ř. 220 daňového přiznání (v Rakousku nyní 75% limitace), podobně jako v současném czZDP u daru uplatněného na ř. 260 daňového přiznání, který však nesmí překročit více jak 10 % základu daně uvedeného na ř. 250.

Z níže uvedené tabulky 16 je zřejmé, že počet podaných daňových přiznání má rostoucí tendenci, přičemž vykázaná daňová ztráta do dalších let dosahuje v některých

obdobích v součtu za jmenované právní formy i kolem 500 mld. Kč. Lze se důvodně domnívat, že poplatníci vykazující daňovou ztrátu tři období po sobě rozhodně existují, ovšem přesná čísla by byla dostupná pouze z databází správců daně. Nelze tedy přesně tento počet určit, ale např. za situace, že pouze u s.r.o. bude takovýchto společností 10 000, přinese tento návrh do veřejného rozpočtu příjem ve výši 100 mil. Kč (10 000 x 10 000 Kč).

Tabulka 16 Daňová statistika DPPO

Rok	Právní forma	Počet podaných daňových přiznání	Celková daňová povinnost (v tis. Kč)	Vykázaná daňová ztráta do dalších let (v tis. Kč)
2008	a.s.	20 738	73 100 121	238 338 670
	s.r.o.	244 437	60 590 899	266 184 666
2009	a.s.	21 399	60 446 929	213 932 902
	s.r.o.	263 961	47 094 320	297 332 532
2010	a.s.	20 776	55 771 089	174 805 557
	s.r.o.	251 125	48 631 689	287 854 027
2011	a.s.	20 596	51 796 169	184 359 836
	s.r.o.	256 053	50 696 194	291 886 159
2012	a.s.	20 658	54 713 315	194 384 030
	s.r.o.	262 760	50 245 036	289 986 922
2013	a.s.	21 442	57 006 317	173 247 662
	s.r.o.	280 749	53 815 921	302 702 371
2014	a.s.	21 891	53 498 745	153 745 778
	s.r.o.	303 128	66 292 134	262 077 938

Zdroj: GFŘ, 2016, vlastní zpracování

- **Zavedení institutu skupinového zdanění**

Za velmi inspirativní považují možnost skupinového zdanění PO, tzn., že mateřská společnost zdaní zisky za celou skupinu. Tento systém tak umožňuje započítávat daňové ztráty uvnitř skupiny (poplatníků v rámci jedné země).

Příkladem konkrétní aplikace by mohla být situace, kdy mateřská společnost vykazuje základ daně ve výši 2 000 000 Kč, jedna z dceřiných společností základ daně ve výši 1 000 000 Kč, druhá také ve výši 1 000 000 Kč a třetí daňovou ztrátu ve výši 1 000 000 Kč. Souhrnný základ daně v tomto případě bude 3 000 000 Kč (4 000 000 Kč – 1 000 000 Kč), výše daně tak bude nižší, než v případě, kdyby v daném zdaňovacím období podávala daňové přiznání každá společnost samostatně.

6 DISKUZE

Jak vyplývá z výše uvedeného, z hlediska výnosnosti daní, představuje daň z příjmů hned po DPH klíčovou roli a tvoří tak významný podíl na celkových daňových příjmech. Předložené návrhy nabízí varianty, jak podpořit výši daňových příjmů formou profiskálních opatření, tak varianty podporující poplatníky v eliminaci důchodového efektu, v jehož důsledku dochází ke snížení reálně disponibilního důchodu. Jak již bylo uvedeno, není snadné najít kompromis mezi těmito miskami vah, kdy je nutné naplnit veřejné rozpočty, ale nelze příjmy poplatníků zdanit v 100% výši.

Mezi hlavní profiskální návrhy v oblasti zdanění DPFO, patří zavedení progresivního zdanění a snížení výše limitů pro tzv. výdajové paušály. Tyto návrhy nepochybně představují nepopulární opatření, neboť jakékoli zvyšování daní není přijímáno s oblibou, ale ve srovnání s Rakouskem je toto daňové zatížení v ČR nižší. Oproti těmto návrhům byly předloženy ty, které podporují pracující a podnikající poplatníky a podporují zaměstnanost, tj. příspěvek samoživitelkám s dítětem, příspěvek na dopravu, příspěvek postihující těžkou životní situaci poplatníka a možnost započítání ztráty s dílčím základem daně v § 6 czZDP.

Dané návrhy by mohly být ve svém důsledku vneseny v účinnost současně (kombinovaně), není nutné čekat na období, kdy je nezbytné naplnit rozpočet či naopak kdy je možné aplikovat ve větší míře sociální politiku, neboť návrhy určené pro snižování daňové zátěže poplatníků jsou určeny pro poplatníky s příjmy a nenahrazují oblast sociálního zabezpečení.

Dalším profiskálním opatřením v oblasti DPFO je zavedení institutu minimální daně i v případě, že poplatník vykazuje ztrátu. Toto opatření by jednoznačně podpořilo daňovou výnosnost a eliminovalo činnost některých právnických osob, které dlouhodobě (některé zcela účelově) vykazují daňovou ztrátu, příp. nulový základ daně, přičemž se jedná o ty, které byly zřízeny za účelem dosahování zisku (ziskovky).

Velmi zajímavým návrhem je zavedení skupinového zdanění, které by snížilo daňový dopad pro předmětnou skupinu (holding) ve formě započítávání daňových ztrát

jednotlivých dceřiných společností. Ve svém důsledku by tento návrh mohl být zajímavý i pro zahraniční investory, kteří by v ČR měli více dceřiných společností.

Výše uvedené návrhy tak reflektují zajímavé daňové skutečnosti v rámci komparace obou daňových systémů a přináší do toho českého podnětné inspirace.

7 ZÁVĚR

Předložená diplomová práce na základě analýzy a komparace daňových systémů ČR a Rakouska přináší návrhy pro český daňový systém, resp. daň z příjmů fyzických a právnických osob.

Teoretická část práce vymezuje základní pojmy z daňové oblasti a oba daňové systémy, přičemž lze konstatovat, že po DPH tvoří příjmové daně klíčový podíl na celkových daňových příjmech. Zajímavou skutečnost představuje v ČR inkorporace daně dědické a darovací do zákona o daních z příjmů od roku 2014.

Navazující aplikační část detailně analyzuje a komparuje daň z příjmů fyzických a právnických osob zvolených zemí. Nesporná je podobnost těchto daňových systémů, resp. příjmových daní, což je ovlivněno historickým vývojem.

U obou zemí lze vysledovat trend ve snižování sazby daně u příjmových daní, ovšem Rakousko má tyto sazby vyšší, stejně tak i daňové zatížení. Další významný rozdíl v oblasti DPFO představuje existence progresivního zdanění v Rakousku s 50% sazbou daně pro poplatníky s vysokými příjmy, což se český zákon o daních z příjmů snaží kompenzovat institutem tzv. superhrubé mzdy a tzv. solidárním zvýšením daně od roku 2013. V oblasti DPPO je hlavním rozdílem existence skupinového zdanění či minimální daně pro poplatníky vykazující daňovou ztrátu v rakouském systému.

Zejména tyto výše uvedené skutečnosti byly podkladem pro formulaci návrhů a doporučení pro český daňový systém v oblasti daní z příjmů. Diplomová práce přináší jak návrhy profiskální, tak návrhy určené pro poplatníky, které by vedly ke snížení jejich daňového zatížení.

Jak vyplývá z výše uvedeného, toto téma je stále diskutované a otevřené a zřejmě nikdy nebude nalezeno optimální daňové zatížení, které by bylo v 100% míře akceptováno jak poplatníky, jejichž snahou je eliminovat výši daně, tak státem, který naopak musí zajistit dostatečný daňový příjem. K tomuto optimu, se tak budeme pouze více či méně přibližovat. Daňový systém však představuje velmi důležitý nástroj pro fungování každé ekonomiky.

8 SEZNAM ZDROJŮ

MONOGRAFIE

[1] DORALT, W., MAYR, G., RUPPE, H. G., Grundriss des Österreichischen Steuerrechts Band I, 11. vydání, Wien: Manz, 2013. 630 s. ISBN 978-3-214-05396-3

[2] DORALT, W., Steuerrecht 2014/15 Ein systematischer Überblick 16. Auflage. Wien: MANZ, 2014. 310 s., ISBN 978-3-214-01908-2

[3] FOJTÍKOVÁ, J. Daňový systém (distanční studijní opora). 2. přepracované vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 135 s. ISBN 978-80-210-4687-0

[4] HAJDÚCHOVÁ, I., KUPČÁK, V. Komparácia daňového zaťaženia lesných podnikov SR a ČR. Monografie. Technická univerzita Zvolen, 2005. 54 s., ISBN 80-228-1412-1.

[5] HRUŠKA, J. Daňové teorie. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2007. 87 s. ISBN 978-80-86342-72-6.

[6] JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. Finanční a daňové právo. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 525 s. ISBN 80-738-0155-8.

[7] LÁCHOVÁ L., Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, 2008. 272 s., ISBN 978-80-7357-320-1.

[8] PEKOVÁ, J. Hospodaření a finance územní samosprávy. 1.vyd. Praha: Management Press, 2004. 375 s. ISBN 80-7261-086-4

[9] REICHEL, J. Kapitoly metodologie sociálních výzkumů. 1. Vydání. Praha: Grada, 2009. 184 s. ISBN 9788024730066.

[10] STARÝ, M. Dějiny daní a poplatků. 1. vydání. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 207 s. ISBN 978-808-7109-151.

[11] STRECKOVÁ, Y. a kol. Veřejná ekonomie pro školu i praxi. Praha: Computer Press, 1998. 214 s. ISBN 80-7226-112-6.

[12] SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7

[13] ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 6. vydání. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN. 978-80-7201-925-0.

[14] ŠIROKÝ, J. a kol. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 330 s. 978-80-7400-005-8.

[15] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR. 10. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX a. s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

INTERNETOVÉ ZDROJE

[16] *Arbeitsmarktservice Steiermark: Arbeitsmarktinformation und News* [online]. 2015 [cit. 2015-11-03]. Dostupné z: <http://www.ams.at/stmk/berufsinfo-weiterbildung/biz-berufsinfozentren/standorte/arbeitsmarktinformation-news>

[17] *Bundeskanzleramt Rechtsinformationssystem* [online]. 2015 [cit. 2015-09-20]. Dostupné z: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003924>

[18] *Bundesministerium für Finanzen: Steuern* [online]. 2015 [cit. 2015-12-01]. Dostupné z: <https://www.bmf.gv.at/steuern/Rechtsnews-Steuern.html>

- [19] *Bundesministerium für Finanzen: Verbrauchsteuern* [online]. 2015 [cit. 2015-12-03]. Dostupné z:
<https://www.bmf.gv.at/steuern/verbrauchsteuern/verbrauchsteuern.html>
- Business Info.cz: Daň z příjmů* [online]. 2015 [cit. 2015-06-08]. Dostupné z:
<http://www.businessinfo.cz/cs/dane/dan-z-prijmu.html>
- [20] *Business Info.cz: Pojistné na sociální zabezpečení* [online]. 2015 [cit. 2015-04-20]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/pojistne-na-socialni-zabezpeceni-3564.html>
- [21] *Celní správa České republiky: Clo* [online]. 2015 [cit. 2015-04-03]. Dostupné z:
<https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx>
- [22] *Czech Trade: Zveřejňované informace* [online]. 2015 [cit. 2015-06-03]. Dostupné z: <http://www.czechtrade.cz/o-czechtrade/zverejnovane-informace/>
- [23] *Česká správa sociálního zabezpečení: Pojistné na sociální zabezpečení* [online]. 2015 [cit. 2015-05-07]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/pojistne-na-socialni-zabezpeceni/>
- [24] *Český statistický úřad: Katalog produktů* [online]. 2014 [cit. 2015-06-04]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/katalog-produktu>
- [25] *Český statistický úřad: Mzdy a náklady práce* [online]. 2016 [cit. 2016-04-28]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/prace_a_mzdy_prace
- [26] *Český statistický úřad: Nejnovější údaje* [online]. 2015 [cit. 2015-06-03]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/domov>
- [27] *Český statistický úřad: Samoživitelky: Jak žijí a za co utrácejí u nás a v Evropě?* [online]. 2015 [cit. 2016-04-27]. Dostupné z:
<https://www.czso.cz/documents/10180/26828110/csav022715.pdf/05b02590-6371-4a9b-a49b-eab44bea757f?version=1.0>

- [28] *Databáze Eurostatu: HDP na obyvatele v PPS (standard kupní síly)* [online]. 2015 [cit. 2015-05-01]. Dostupné z: <http://apl.czso.cz/pll/eutab/html.h?ptabkod=tec00114>
- [29] *Finance.cz: Daňové kvóty* [online]. 2001 [cit. 2015-05-04]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/17295-danove-kvoty/>
- [30] *Finanční správa* [online]. 2016 [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/danova-statistika>
- [31] *Finance.cz: Slevy na dani a daňová zvýhodnění* [online]. 2015 [cit. 2015-06-03]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/vypocet-mzdy-a-zalohy-na-dan/slevy-na-dani/>
- [32] *Inflation.eu: Inflation Österreich 2014* [online]. 2014 [cit. 2015-05-08]. Dostupné z: <http://de.inflation.eu/inflationsraten/osterreich/historische-inflation/vpi-inflation-osterreich-2014.aspx>
- [33] *IPodnikatel.cz: portál pro začínající podnikatele* [online]. 2015 [cit. 2015-12-03]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Dane-v-podnikani/vypocet-zakladu-dane-z-podnikani-fo-vydajovym-pausalem-procentem-z-prijmu.html>
- [34] *Jak podnikat: Sazby DPH - rok 2015* [online]. 2015 [cit. 2015-04-09]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/dph-sazby.php>
- [35] *Ministerstvo financí České republiky: Daně* [online]. 2015 [cit. 2015-04-02]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane>
- [36] *Ministerstvo financí České republiky: Státní rozpočet 2015 v kostce* [online]. 2015 [cit. 2015-04-04]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/mf-vydalo-statni-rozpocet-v-kostce-2015-21193>
- [37] *Prace.cz: Aktuality z trhu práce: Finanční poradce spočítal, jestli se vám vyplatí dojíždět do práce* [online]. 2016 [cit. 2016-04-28]. Dostupné z:

<http://www.prace.cz/poradna/aktuality/detail/article/financni-poradce-spocital-jestli-se-vam-vyplati-dojizdet-do-prace/>

[38] *Statistik Austria: Das System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR)* [online]. 2015 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z:

http://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/volkswirtschaftliche_gesamtrechnungen/index.html

[39] *Wirtschaftskammer Österreich: Steuern* [online]. 2015 [cit. 2015-05-03]. Dostupné z: <https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Steuern - Channelstartseite.html>

LEGISLATIVA

[36] Einkommensteuergesetz 1988

[37] Feuerschutzgesetz 1952

[38] Finanz - Verfassungsgesetz 1948

[39] Grundsteuergesetz 1955

[40] Grundwerbsteuergesetz 1987

[41] Kapitalverkehrsteuergesetz 1934

[42] Körperschaftsteuergesetz 1988

[43] Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992

[44] Normverbrauchabgabegesetz 1991

[45] Steuerreformgesetz 2009

[46] Umsatzsteuergesetz 1994

[47] Versicherungssteuergesetz 1953

[48] Werbeabgabegesetz 2000

[49] Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí

[50] Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

[51] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

[52] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

[53] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

[54] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

[55] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

[56] Zákon č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

Pozn.: všechny zákony ve znění pozdějších předpisů (aktuální znění)

9 SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK A GRAFŮ

Tabulka 1 Základní ukazatele ČR a hlavní daňové charakteristiky

Tabulka 2 Základní ukazatele Rakouska hlavní daňové charakteristiky

Tabulka 3 Slevy na dani v ČR

Tabulka 4 Daňové zvýhodnění v ČR

Tabulka 5 Obecná konstrukce výpočtu DPFO v ČR

Tabulka 6 Procento výdajů, kterým se poplatníci musí podílet na těchto výdajích

Tabulka 7 Sazby daní v Rakousku

Tabulka 8 Slevy na dani v Rakousku

Tabulka 9 Obecná konstrukce výpočtu DPFO v Rakousku

Tabulka 10 Obecná konstrukce výpočtu DPPO v ČR

Tabulka 11 Vývoj sazby DPPO v ČR v letech 2007 - 2015

Tabulka 12 Obecná konstrukce výpočtu DPPO v Rakousku

Tabulka 13 Vývoj inkasa DPFO a průměrné mzdy v letech 2005 - 2014

Tabulka 14 Navrhované sazby progresivního zdanění v ČR

Tabulka 15 Další příklady současného a navrhovaného zdanění

Tabulka 16 Daňová statistika DPPO

Diagram 1: Daňová soustava České republiky

Diagram 2: Daňová soustava Rakouska

Graf 1 Vývoj inkasa DPFO v letech 2005 – 2014

Graf 2 Vývoj průměrné mzdy v letech 2005 – 2014

10 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

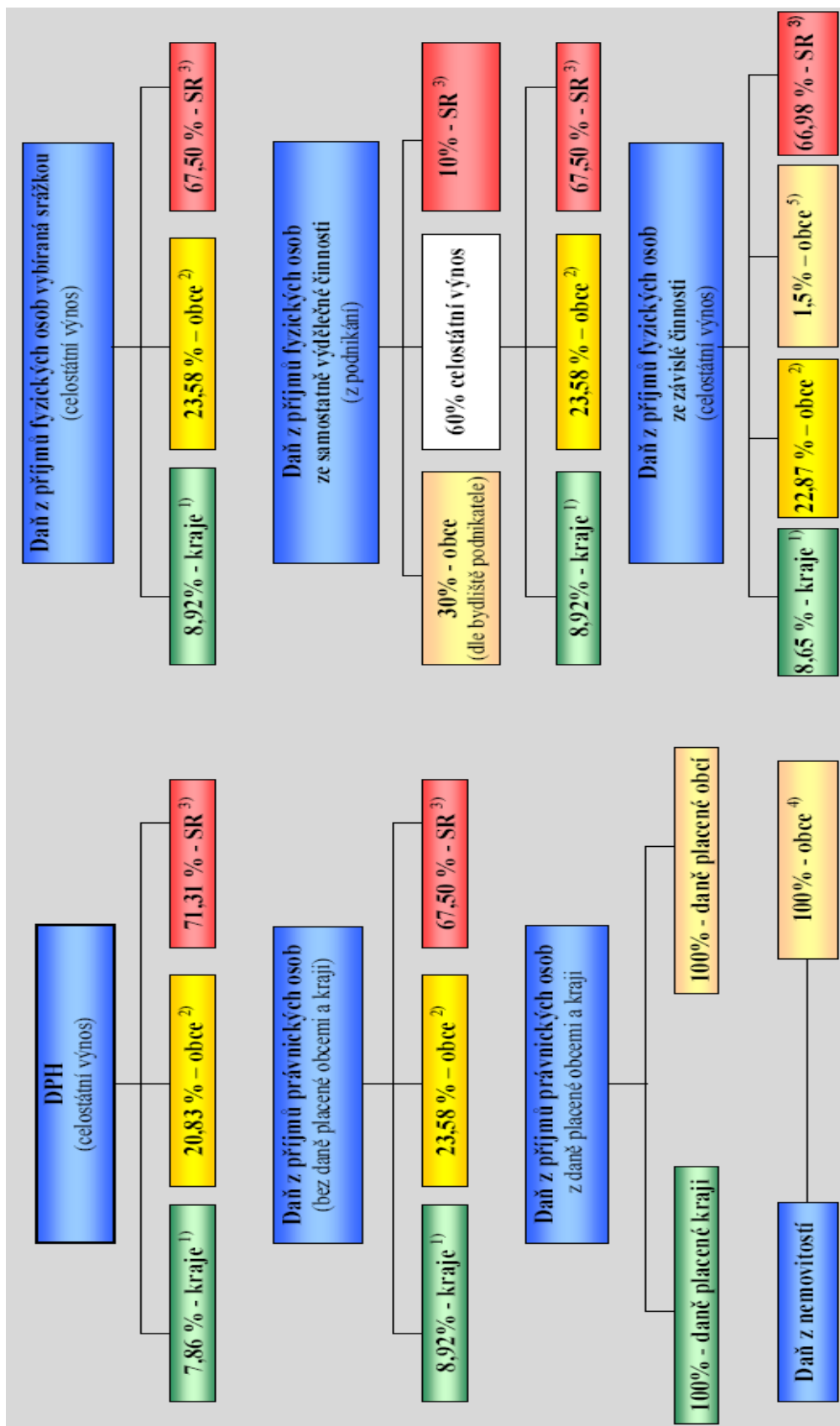
atZDHP	rakouský zákon o dani z hodnoty pozemku
atZDMV	rakouský zákon o dani z motorových vozidel
atZDNOA	rakouský zákon o dani z nákupu osobního automobilu

atZDP	rakouský zákon o dani z pozemků
atZDPFO	rakouský zákon o dani z příjmů fyzických osob
atZDPH	rakouský zákon o dani z přidané hodnoty
atZDPK	rakouský zákon o dani z pohybu kapitálu
atZDPN	rakouský zákon o dani z protipožární ochrany
atZDPPO	rakouský zákon o dani z příjmů právnických osob
atZDR	rakouský zákon o dani z reklamy
atZPD	rakouský zákon o pojišťovací dani
czZDDDPN	český zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
czZDN	český zákon o dani z nemovitosti
czZDP	český zákon o daních z příjmů
czZDPH	český zákon o dani z přidané hodnoty
czZDS	český zákon o dani silniční
ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
ČSÚ	Český statistický úřad
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba/y
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HDP	hrubý domácí produkt
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
OSSZ	Okresní správa sociálního zabezpečení
PO	právnická osoba/y

11 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Struktura rozpočtového určení daní v letech 2013 – 2015

Příloha č. 1: Struktura rozpočtového určení daní v letech 2013 - 2015



Zdroj: MFČR, Schéma rozdělení rozpočtového určení daní (RUD) v letech 2013 až 2015