

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA MEDZINÁRODNÝCH VZŤAHOV**

Evidenčné číslo: 105002/D/2016/154 144 5242

**KOMPARÁCIA DAŇOVÝCH SÚSTAV
ČESKEJ REPUBLIKY A SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Dizertačná práca

2016

Ing. Alena Poncarová

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA MEDZINÁRODNÝCH VZŤAHOV**

**KOMPARÁCIA DAŇOVÝCH SÚSTAV
ČESKEJ REPUBLIKY A SLOVENSKEJ REPUBLIKY
s dôrazom na dôchodkové dane**

Dizertačná práca

Študijný program: Medzinárodné ekonomické vzťahy

Študijný odbor: Medzinárodné ekonomické vzťahy

Školiace stredisko: Katedra medzinárodných vzťahov a hospodárskej diplomacie

Školiteľ: Doc. Ing. Martin Grešš, PhD.

Bratislava, 2016

Ing. Alena Poncarová



Ekonomická univerzita v Bratislave
Fakulta medzinárodných vzťahov

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Ing. Alena Poncarová
Študijný program: Medzinárodné ekonomické vzťahy (Jednoodborové štúdium, doktorandské III. st., externá forma)
Študijný odbor: 3.3.17 Medzinárodné ekonomické vzťahy
Typ záverečnej práce: Dizertačná záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský
Sekundárny jazyk: anglický

Názov: Komparácia daňových sústav Českej republiky a Slovenskej republiky s dôrazom na dôchodkové dane

Anotácia: Disertační práce se zabývá problematikou komparace důchodových daní v České republice a Slovenské republice. Záměrem práce je postihnout vývoj důchodových daní v daňových soustavách obou států za období od roku 1993, kdy došlo k rozpadu jejich společného státu. Na základě provedené komparace jednotlivých daňových institutů je v práci vyhodnoceno, ve kterém státě je systém zdanění příjmů sociálně spravedlivější. Práce se zabývá nejen otázkou vzájemného přizpůsobování systému zdaňování, ale i jeho konkurencí. Stranou nezůstává ani postavení těchto států při zdaňování příjmů v procesu globalizace světového hospodářství.

Školiteľ: doc. Ing. Martin Grešš, PhD.
Rektorát, dekanát: Dekanát FMV - Dekanat Fakulty medzinarodnych vzťahov
Dátum zadania: 02.06.2016

Dátum schválenia: 02.06.2016

Dr. h. c. prof. Ing. Ľudmila Lipková, CSc.
garant študijného odboru

.....
študent

.....
Školiteľ

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Čestně prohlašuji, že jsem závěrečnou práci vypracovala samostatně a že jsem uvedla veškerou použitou literaturu.

V Bratislave, dňa 28. 5. 2016

PODĚKOVÁNÍ

Mé upřímné poděkování patří především vedoucímu disertační práce panu doc. Ing. Martinu Greššovi, PhD., za jeho cenné rady, usměrnění a připomínky během psaní mé disertační práce, které významně napomohly k finální podobě této práce. Je jistě na místě poděkovat i mému původnímu vedoucímu práce panu Ing. Ladislavu Lysákovi, DrSc., který usměrňoval mé úvahy při prvních krůčcích psaní této práce. Velký dík patří rovněž paní Ing. Ľudmile Lipkové, CSc. a paní Mgr. Renatě Balcové za jejich rady, pozitivní a přátelský přístup. Nesmím opomnět poděkovat ani paní bc. Márii Kováčové, která mi nezištně poskytla daňové zákony Slovenskej republiky v jejich historických zněních. Poděkování patří i všem, kteří jakýmkoli způsobem přispěli do mozaiky poznatků o způsobu zdanění příjmů ve Slovenské republice. A nakonec musím poděkovat mé rodině, která nesla břímě této práce na svých bedrech nejvíce. Děkuji jim za jejich trpělivost, schovívavost a podporu během celé doby mého studia.

ABSTRAKT

PONCAROVÁ, Alena: *Komparace daňových soustav České republiky a Slovenské republiky s důrazem na důchodové daně*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta medzinárodných vzťahov - Katedra medzinárodných vzťahov a hospodárskej diplomacie. – vedoucí závěrečné práce: Doc. Ing. Martin Grešš, PhD. Bratislava: FMV, 2016, s. 172.

Předmětem zkoumání této disertační práce jsou daňové soustavy České republiky a Slovenské republiky. Vzhledem k rozsahu zkoumané problematiky je pozornost věnována pouze hlubší analýze důchodových daní, a to jak osobních, tak korporátních. V centru zájmu se ocitá porovnávání způsobu zdaňování příjmů v obou zemích v průběhu více než 25 let od rozpadu společného státu, a tím i společného právního a daňového systému. Výzkumné práce byly směřovány ke vzájemné komparaci základních konstrukčních prvků obou daní z příjmů a k zodpovězení 4 stanovených hypotéz. K tomu bylo využito několik metod zkoumání, mezi nimiž dominují především metoda analýzy a metoda komparace. Výběr důchodových daní nebyl náhodný. Způsob a míra zdanění příjmů sehraje podstatnou úlohu v sociálním postavení občanů daného státu. Jedná se o daně, u nichž jak světový, tak evropský koordinační a harmonizační proces zaznamenal jen nepatrné výsledky, přestože v posledních desetiletích se do popředí dostává fenomén nadnárodních korporací s obrovským ekonomickým vlivem. Díky této skutečnosti, a rovněž v důsledku volného pohybu pracovních sil se může uplatňovaný způsob zdanění příjmů v různých oblastech stát zásadním činitelem daňové konkurence mezi jednotlivými státy. Vzhledem k teritoriální, kulturní, i jazykové blízkosti, a především k rodové provázanosti občanů České republiky a Slovenské republiky lze předpokládat minimální bariéry pro podnikatelské aktivity rezidentů daného státu v partnerské zemi.

Práce může posloužit jako odborný materiál jak daňovým expertům, studentům ekonomických oborů, či veřejným činitelům, tak i daňovým subjektům při rozhodování o teritoriu k uskutečňování svých ekonomických aktivit.

Klíčová slova:

Daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, předmět daně, základ daně, osvobození od daně, položky odčitatelné od základu daně, sazba daně, sleva na dani, zálohy na daň, daňové přiznání, splatnost daně, zdaňovací období, správce daně, rozpočtové určení daní, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, daňová harmonizace, komparace daňových soustav, Česká republika, Slovenská republika.

ABSTRACT

Poncarová, Alena: *Comparison of the tax system in the Czech Republic and the Slovak Republic with an emphasis on income tax.* - University of Economics in Bratislava. Faculty of International Relations - Department of International Relations and Economic Diplomacy. – Thesis advisor: Doc. Ing. Martin Grešš, PhD. Bratislava: FMV, 2016, 172 pp

The subject of this thesis is examining the tax systems in the Czech Republic and the Slovak Republic. Given the scope of the issue, the attention is paid only to a deeper analysis of income taxes, both personal and corporate. It focuses on comparing the method of taxation of income in both countries during the 25 years since the collapse of the common state, and thus a common legal and tax system. Research has been directed towards mutual comparison of basic structural elements of both kinds of income taxes and to answering four stated hypotheses. Several research methods were applied, dominated by the method of analysis and the comparative method. Selection of income taxes was not arbitrary. The method and rate of taxation plays a vital role in the social status of citizens of a particular state. These are taxes for which both global and European coordination and harmonization processes have had very little results, although in recent decades the phenomenon of transnational corporations with huge economic impact has become more important. Due to this fact, and also because of the free movement of labour, the applied way of income taxation in various territories may become an essential factor in tax competition between countries. Due to the territorial, cultural, and linguistic proximity, and especially due to the family interdependence of citizens of the Czech Republic and the Slovak Republic only minimal barriers to entrepreneurial activities of residents of the state in the partner country can be assumed.

The thesis may serve as a technical material for tax experts, students of economics, or public officials, as well as tax subjects in choosing the territory for their economic activities.

Key words:

Personal income tax, corporate income tax, object of the tax, tax base, tax exemption, items deductible from the tax base, tax rate, tax relief, advance tax, tax return, tax maturity, taxable period, tax administrator, tax revenue sharing, Convention for the avoidance of double taxation, tax harmonization, comparison of tax systems, Czech Republic, Slovak Republic.

OBSAH

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE	3
ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ	4
PODĚKOVÁNÍ.....	5
ABSTRAKT	6
OBSAH	8
SEZNAM OBRÁZKŮ, GRAFŮ A TABULEK.....	9
ÚVOD	12
1 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÍ PROBLEMATIKY V TUZEMSKU I V ZAHRANIČÍ	15
2 CÍL PRÁCE.....	27
3 METODIKA PRÁCE A METODY ZKOUMÁNÍ.....	29
3.1 Výzkumný problém.....	29
3.2 Formulace hypotéz	29
3.3 Výzkumný soubor	30
3.4 Metody zkoumání.....	30
4 HISTORIE ZDAŇOVÁNÍ NA ÚZEMÍ DNEŠNÍCH STÁTŮ ČESKÁ REPUBLIKA A SLOVENSKÁ REPUBLIKA.....	32
4.1 Předchůdci daní na území Čech a Slovenska	36
4.2 Daňová soustava v období vrcholného feudalismu.....	38
4.3 Daňová soustava v období kapitalismu.....	40
4.4 Daňová soustava v meziválečném období	42
4.5 Daňová soustava v období socialismu	45
4.6 Daňová soustava od konce 20. století	49
5 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z PŘÍJMŮ V ČR A VE SR	52
5.1 Komparace daně z příjmů fyzických osob v ČR a SR	57
5.2 Výsledky komparace daně z příjmů právnických osob.....	122
6 DISKUSE	126
6.1 Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodních vztazích	127
6.2 Daň z příjmů právnických osob v mezinárodních vztazích	134
6.3 Verifikace hypotéz	149
6.4 Otázky k diskusi	155
ZÁVĚR	163
POUŽITÁ LITERATURA.....	165

Přílohy:

Příloha č. 1 Přehled progresivně stoupajících sazeb DPFO v ČR

Příloha č. 2 Přehled progresivně stoupajících sazeb DPFO ve SR

Příloha č. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Českou republikou

Příloha č. 4 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Slovenskou republikou

Příloha č. 5 Přehled jednotných kurzů měn stanovených MF ČR

SEZNAM OBRÁZKŮ, GRAFŮ A TABULEK

Seznam grafů:

Graf č. 1: Daňová soustava ČR.....	22
Graf č. 2: Daňová soustava SR	23
Graf č. 3: Srovnání daňové soustavy ČSFR před reformou a po reformě	51
Graf č. 4: Struktura zákona o dani z příjmů ve SR	56
Graf č. 5: Vývoj sazby DPFO v ČR.....	98
Graf č. 6: Vývoj sazby DPFO ve SR	98
Graf č. 7: Podíl jednotlivých daní na daňových příjmech v ČR	120
Graf č. 8: Podíl jednotlivých daní na daňových příjmech ve SR.....	121
Graf č. 9: Srovnání vývoje sazeb daně z příjmů právnických osob v ČR a SR.....	124
Graf č. 10: Struktura daňových výnosů z hlavních typů daní v zemích EU v roce 2014 ..	127
Graf č. 11: Průměrná sazba DPPO v zemích eurozóny v období 1995 - 2014.....	144

Seznam tabulek:

Tab. č. 1: Dělení daní	20
Tab. č. 2: Předmět daně z příjmů fyzických osob v letech 1993 - 2016.....	58
Tab. č. 3: Schéma tvorby upraveného základu daně fyzické osoby v ČR a SR	64
Tab. č. 4: Schéma tvorby dílčího základu daně ze závislé činnosti u fyzických osob.....	66
Tab. č. 5: Hranice příjmů ze závislé činnosti pro zdaňování zvláštní sazbou daně.....	66
Tab. č. 6: Výdaje uplatňované procentem z příjmů v ČR v letech 1993 – 2016.....	74
Tab. č. 7: Výdaje uplatňované procentem z příjmů ve SR v letech 1993 – 2016.....	74
Tab. č. 8: Minimální základ daně v ČR v letech 2004 – 2007.....	76
Tab. č. 9: Sazby daně pro paušální daň ve SR v letech 2000 – 2003	77
Tab. č. 10: Sazba pro uplatnění výdajů procentem z příjmů u DZD z pronájmu	79
Tab. č. 11: Zdanění příjmů z kapitálového majetku	79
Tab. č. 12: Výše příležitostných příjmů osvobozených od daně v jednotlivých letech.....	81
Tab. č. 13: Stanovení základu daně pro ostatní příjmy v SR.....	82
Tab. č. 14: Dělení příjmů mezi spoluvlastníky	83
Tab. č. 15: Dělení výdajů mezi spoluvlastníky.....	83
Tab. č. 16: Výše příjmů připadající na spolupracující osoby v ČR	84
Tab. č. 17: Podmínky pro uplatnění daňové ztráty v SR	86
Tab. č. 18: Hranice odpočtu příspěvků na starobní důchodové spoření ve SR	89
Tab. č. 19: Standardní odpočty od ZD u fyzických osob v ČR v letech 1993 -1999	91
Tab. č. 20: Standardní odpočty od ZD u fyzických osob v ČR v letech 2000-2005	91
Tab. č. 21: Maximální příjem starobního důchodce pro uplatnění odpočtu v ČR.....	92
Tab. č. 22: Vývoj nezdanitelných částí ZD z příjmů fyzických osob ve SR.....	92
Tab. č. 23: Schéma výpočtu nezdanitelné části ZD ve SR v letech 2007-2016	92
Tab. č. 24: Nezdanitelná část ZD daně ve SR od roku 2004 do roku 2008.....	93
Tab. č. 25: Nezdanitelná část základu daně ve SR od roku 2009	93
Tab. č. 26: Příjmy nezapočítávané do vlastního příjmu manželky	94
Tab. č. 27: Nezdanitelné části základu daně u důchodce ve SR od r. 2004.....	95
Tab. č. 28: Vývoj hraničních sazeb daně v letech 1993 – 2016	97

Tab. č. 29: Solidární zvýšení daně v ČR v letech 2013 – 2016.....	98
Tab. č. 30: Slevy na dani u daně z příjmů fyzických osob v letech 1993 -2016	99
Tab. č. 31: Standardní slevy na dani u DPFO v ČR v letech 2006 – 2016.....	100
Tab. č. 32: Výše minimální mzdy v ČR v letech 2014 – 2016.....	101
Tab. č. 33: Daňové zvýhodnění na děti v ČR v letech 2005 – 2014.....	103
Tab. č. 34: Daňové zvýhodnění na děti v ČR v roce 2015 – 2016	103
Tab. č. 35: Vývoj výše daňového bonusu ve SR v letech 2004 – 2008.....	104
Tab. č. 36: Vývoj výše daňového bonusu ve SR v letech 2009 – 2016.....	104
Tab. č. 37: Maximální příjem ze závislé činnosti zdaňovaný srážkou daně.....	105
Tab. č. 38: Příjmy zdaňované srážkou daně v ČR	105
Tab. č. 39: Sazby daně vybírané srážkou ve SR do roku 2003.....	106
Tab. č. 40: Druhy příjmů vybírané srážkou ve SR u daňových nerezidentů	106
Tab. č. 41: Druhy příjmů vybírané srážkou ve SR u všech poplatníků od roku 2004.....	107
Tab. č. 42: Výpočet zaměstnanecké prémie ve SR.....	110
Tab. č. 43: Údaje k výpočtu zaměstnanecké prémie ve SR.....	110
Tab. č. 44: Maximální výše zaměstnanecké prémie ve SR v letech 2009 – 2016.....	110
Tab. č. 45: Minimální částka pro solidární zvýšení daně u záloh na DPFO v ČR	112
Tab. č. 46: Hranice pro zvýšenou sazbu daně při výpočtu záloh ve SR.....	112
Tab. č. 47: Schéma výpočtu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti v ČR	112
Tab. č. 48: Schéma výpočtu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti ve SR	112
Tab. č. 49: Výše záloh na daň z příjmů fyzických osob v ČR.....	113
Tab. č. 50: Výše záloh na daň z příjmů fyzických osob ve SR	113
Tab. č. 51: Výše zálohy z kombinovaných příjmů	113
Tab. č. 52: Maximální příjem bez povinnosti podat DP v letech 2004 – 2009	114
Tab. č. 53: Maximální příjem bez povinnosti podat DP v letech 2010 – 2015	114
Tab. č. 54: Výše použití podílu zaplacené daně na zvláštní účely v SR.....	117
Tab. č. 55: Podíl jednotlivých rozpočtů na celkovém výnosu daně z příjmů v ČR.....	118
Tab. č. 56: Rozpočtové určení DPFO ve SR v letech 1993 – 2004.....	119
Tab. č. 57: Rozpočtové určení daně z příjmu fyzických osob ve SR	119
Tab. č. 58: Inkaso DPFO v ČR v letech 1993 – 2015.....	120
Tab. č. 59: Inkaso DPFO ve SR v letech 1993 - 2015.....	121
Tab. č. 60: Výše roční daňové licence	125
Tab. č. 61: Daňový mix v zemích OECD	126
Tab. č. 62: Přehled států OECD dle výše příjmu, z níž se daň neodvádí	128
Tab. č. 63: Zdanění práce ve vybraných zemích v roce 2015	129
Tab. č. 64: Sazby daně provedené srážkou	132
Tab. č. 65: Způsoby zdanění úspor v ES	132
Tab. č. 66: Sazby daně z příjmů právnických osob v evropských zemích	144
Tab. č. 67: Sazby daně z příjmů právnických osob ve vybraných zemích světa.....	145
Tab. č. 68: Počet českých společností s vlastníkem z daňového ráje	147
Tab. č. 69: Počet slovenských společností s vlastníkem z daňového ráje	147

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

Zkratka	Význam
ai.	a jiné
apod.	a podobně
a.s.	akciová společnost
čl.	článek
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSFR	Česká a Slovenská federativní republika
DHK	Daňová a hospodářská kartotéka
DP	daňové přiznání
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPP	daň z příjmů právnických osob
DZD	dílčí základ daně
ECB	Evropská centrální banka
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
FO	fyzická osoba
G20	Group of Twenty
HDP	hrubý domácí produkt
hl.	hlava
IFRS	International Financial Reporting Standards - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
kom. spol.	komanditní společnost
kupř.	kupříkladu
MF	Ministerstvo financí ČR / Ministerstvo financí SR
mj.	mimo jiné
MM	minimální mzda
např.	například
NBS	Národní banka Slovenska
ODS	Občanskodemokratická strana
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OP	opravná položka
PO	právnická osoba
pol.	pololetí
příp.	případně
PZDP	poslední známá daňová povinnost
r.	rok
Redakč. opr.	redakční oprava
resp.	respektive
Sb.	Sbírky zákonů
Sb. m. s.	Sbírka mezinárodních smluv
SR	Slovenská republika
sr	státní rozpočet
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
srov.	srovnejte
tj.	to je
v. o. s.	veřejná obchodní společnost
V4	Visegrádská čtyřka
vč.	včetně
VHJ	výrobně-hospodářská jednotka
VÚC	Vyšší územní celek
Z. z.	Zbierky zákonov
Zb.	Zbierky
ZD	Základ daně
ŽM	životní minimum

ÚVOD

Česká a Slovenská republika jsou dva svébytné státy uprostřed Evropy, které spojuje nejen nedávná více než sedmdesátiletá historie společného státu, ale především jejich slovanský původ a jazyk. Vývoj těchto dvou národů, původně spojených v rámci Velkomoravské říše, probíhal po dlouhá staletí zcela odlišně. Zatímco český národ se přimkl především díky sňatkům vládnoucího rodu Přemyslovců s dcerami německých panovníků k Německu, slovenský národ se po porážce na řece Lechu stal součástí Uherska. Tím se tyto národy začaly od sebe vzdalovat jak po stránce kulturní, tak po stránce ekonomické. K formálnímu znovupropojení obou zemí došlo roku 1490, kdy po smrti Matyáše Korvína uherskou korunu získal český král Vladislav II. Jagellonský a následně rakouský arcivévoda Ferdinand I. Habsburský. Těmito událostmi byly sice položeny základy česko-uherského soustátí, avšak díky Rakousko-Uherskému dualismu faktickou společnou historií tyto dva státy začaly prožívat až po jejich dobrovolném sloučení a vzniku samostatného Československého státu v roce 1918.

V období první republiky se oba dříve oddělené státy začaly sjednocovat, a to jak po stránce politické a hospodářské, tak i po stránce kulturní. K dočasnému přerušení společného vývoje došlo za druhé světové války, kdy na území Čech byl zřízen Protektorát Čechy a Morava, zatím co na Slovensku vznikl Slovenský štát. Po skončení války v roce 1945 došlo k obnovení společné Československé republiky. S rozvojem socialismu byl stát v roce 1960 přejmenován na Československou socialistickou republiku.

Po pádu socialismu se společná země Čechů a Slováků stala Československou republikou. Toto označení nesla do roku 1990, kdy byla přejmenována na Českou a Slovenskou federativní republiku. Jednotný směr jak společenské, tak hospodářské politiky (včetně daňové) byl uplatňován až do roku 1992. V návaznosti na změnu ekonomických a politických podmínek ve společnosti docházelo již od roku 1990 k transformaci právního systému vč. systému zdaňování. Daňová reforma byla připravována postupně a její realizace měla být spuštěna v roce 1993, kdy se měl stát účinným nový daňový systém podložený adekvátní legislativou. Z důvodu nastalých politických změn však od 1. 1. 1993 došlo k osamostatnění obou národů a vzniku dvou samostatných států České republiky a Slovenské republiky. Vzhledem k rychlosti rozpadu společného státu oba nástupnické státy k 1. 1. 1993 převzaly do svých národních legislativ daňovou legislativu schválenou

v předchozím roce. Poté už se tyto dva svébytné státy začaly vyvíjet zcela samostatně a nezávisle na sobě.

Výchozím bodem pro tuto práci je daňová soustava platná v obou zemích k 1. 1. 1993.

Vzhledem k rozsahu analyzované problematiky se v průběhu výzkumu ukázalo jako nezbytné zúžit rozsah komparované problematiky. V zorném poli této disertační práce se nakonec ocitly pouze přímé důchodové daně. Volba právě těchto daní není náhodná. Jedná se totiž o daně, které tvoří tradiční zdroj příjmů veřejných rozpočtů a harmonizační snahy Evropské unie u nich dosud nedosahují takového stupně, jako je tomu u daní nepřímých, u kterých je zesouladění právní úpravy téměř nezbytnou podmínkou pro uplatňování principů volného pohybu zboží a služeb a zamezení daňové konkurence jednotlivých zemí. Další důvod této volby spočívá v tom, že nepřímé daně jsou na rozdíl od daní důchodových k osobě poplatníka daňově neutrální a nezohledňují jeho sociální postavení. A v neposlední řadě je třeba zmínit, že možnosti daňové optimalizace nepřímých daní jsou oproti daním důchodovým značně omezené.

Práce samotná se skládá z šesti kapitol.

První kapitola je zaměřena na seznámení se stavem řešení daného tématu v dostupné literatuře. Literární zdroje syntetizuje podle zaměření, které je pro ně dominující. Kapitola se zabývá problematikou vymezení pojmu daňová soustava, snaží se analyzovat pojem daň a sledovat možná hlediska pro členění daní v daňové soustavě. Pozornosti neujde ani dělení daní podle směřování jejich výnosu. Na grafických schématech přibližuje soustavu daní jak v České, tak ve Slovenské republice.

Druhá kapitola si klade otázku, v čem spočívá význam této práce, jaký cíl sleduje snaha o zpracování zkoumané problematiky. Dotýká se jak cílů daňových poplatníků, tak státních orgánů. V závěru kapitoly je vymezen možný okruh čitateľů této práce.

Ve třetí kapitole je zformulován výzkumný problém a naznačeny cesty a metody, jimiž lze tento problém objasnit. Formulace problému však není dostatečnou zárukou, že v průběhu práce nedojde k myšlenkovému rozmělnění. Z tohoto důvodu je v této kapitole specifikován výzkumný soubor. Po stanovení předmětu výzkumu je třeba zvolit správné metody. Nejdůležitějšími metodami v této práci bude metoda analýzy a metoda komparace. To však neznamená, že do mozaiky poznatků nepřispějí i jiné způsoby bádání. V závěru kapitoly jsou vyspecifikovány základní konstrukční prvky daní, na které bude pozornost zaměřena především.

Čtvrtá kapitola se věnuje historii zdaňování na území obou států a všímá si způsobu zdaňování jejich obyvatelstva včetně jejich politického kontextu. Historický exkurz je

zakončen stavem daňové legislativy ČSFR v závěru roku 1992, tedy v roce, kdy byly schváleny všechny daňové zákony, jejichž účinnost měla nastat od 1. 1. 1993.

Vzhledem k rozsahu práce nebylo možné vyčlenit samostatné kapitoly pro individuální analýzu všech daní v obou státech, proto následující kapitola obrací pozornost již ke komparaci důchodových daní. Analýza legislativního vývoje zdanění příjmů na území dvou nových svébytných států a jejich následná komparace v úvodu kapitoly se má stát základem pro uvedení do problematiky celé výzkumné práce, protože v obecné rovině postihuje vývoj výzkumného souboru v průběhu celého sledovaného období. Po deskripci a srovnání vývoje daňové legislativy obou zemí jsou analýze podrobeny jednotlivé konstrukční prvky DPFO. Ve vlastním výzkumu je důraz kladen na porovnání institutů nezbytných pro dodržení všech zákonných požadavků kladených na poplatníky daně a rovněž nezanedbatelných pro vhodnou daňovou optimalizaci. Rozbor jednotlivých prvků daní je uskutečněn v jejich historickém, a mnohdy i politickém vývoji. Ve snaze o podání co nejpřesnějšího a nejvěrnějšího obrazu vývoje srovnávané problematiky bylo nezbytné v práci jednotlivým prvkům věnovat takový prostor, aby vzájemná komparace vedla k nezkresleným výsledkům výzkumu. Z tohoto důvodu musel být rozsah práce znovu korigován a v závěru kapitoly jsou zveřejněny pouze nejdůležitější výsledky komparace DPFO, ačkoli vědecký výzkum u této daně byl vykonán ve stejném rozsahu jako tomu bylo u DPFO.

V závěrečné kapitole je pozornost přenesena ke zdanění příjmů FO i PO v celosvětovém měřítku. Do popředí se dostává otázka srovnání sazeb důchodových daní v jednotlivých zemích, dále otázka daňové konkurence a daňových rájů. Největší prostor je však věnován otázce daňové kooperace a harmonizace daňových soustav zemí EU, včetně jejich implementace do národních legislativ v obou zemích. Zásadní otázkou této kapitoly je ovšem vyhodnocení výsledků práce prostřednictvím verifikace nastolených hypotéz. Během výzkumu se do popředí dostalo několik otázek, na něž neexistuje jednoznačná odpověď a jejichž konkrétní způsob řešení závisí na rozhodnutí kompetentních osob. Tuto problematiku předkládáme k diskusi, neboť mohou přispět jak k harmonizaci či zvýšení sociálního rozměru při řešení problematiky zdanění příjmů, tak k přitažlivosti daňové soustavy obou zkoumaných daňových soustav. V závěru jsou shrnuty výsledky, ke kterým jsme během práce dospěli. Jsou zde podtrženy základní rozdíly ve vývoji zdaňování v obou zemích a zdůrazněny závěry, jichž bylo při výzkumu dosaženo. Nechybí ani naznačení směrů dalšího možného vývoje daňových soustav obou zemí.

1 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÍ PROBLEMATIKY V TUZEMSKU I V ZAHRANIČÍ

Pro správné vymezení postavení daní z příjmů v hierarchii daní uplatňovaných v jednotlivých zemích je vhodné nejprve definovat pojem daňová soustava. Tento termín lze chápat jednak v jeho užším pojetí jako platby do veřejných rozpočtů nesoucích označení daň, jednak v jeho širším pojetí, kdy pod pojem daňová soustava spadají, mimo daně tvořící daňovou soustavu v užším smyslu slova, rovněž cla a odvody na sociální a zdravotní pojištění.

Daňová soustava spolu se souborem nástrojů a metod, prostřednictvím nichž dochází k výběru daní od daňových subjektů na daném státním území, se nazývá daňovým systémem dané země. Z toho vyplývá, že daňová soustava je podmnožinou daňového systému, přičemž elementárním prvkem daňové soustavy je daň.

„Daň je jedním z nejvýznamnějších společenských fenoménů. Sdružuje v sobě ekonomické, právní, sociální, sociologické, morální, etické i psychologické aspekty.“¹

Ačkoliv daně mají bohatou historii a jsou spjaty s rozvojem státu, tento pojem v českém ani slovenském právním řádu není vůbec definován. Kubátová² upozorňuje na skutečnost, že ačkoli se jeví, jako by bylo celkem jasné, co je to daň, ve skutečnosti tento pojem není chápán jednoznačně a z těchto rozdílů plynou mnohá nedorozumění. Na tentýž problém upozornil již Funk,³ který uvádí, že „i v berním právu jednotlivých států jsou patrné obtíže obecné, vyčerpávající definici pojmu daň a taková definice je podána pouze v § 1 německého říšského řádu o dávkách.“⁴ Pojem daň se vyskytuje téměř v každém díle z oboru ekonomie či hospodářského práva, avšak pouze v literatuře specializující se na daňovou problematiku z hlediska právního či makroekonomického bývá analýze tohoto pojmu věnována pozornost. Samotné zavedení daně bylo v právním řádu ČSFR umožněno

¹ BABČÁK V. 2012. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : Epos, 2012. s. 24. ISBN: 978-80-8057-971-5.

² KUBÁTOVÁ K. 2005. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. Praha : ASPI, a.s., 2005, s. 9. ISBN: 80-7357-092-0.

³ Přednáška při příležitosti uvedení do rektorského úřadu – viz násl. odkaz

⁴ FUNK V. 1939. Daň a její zákonitost. In *Obzor národohospodářský XLIV. (1939)*. [on line] Praha : Pražská akciová tiskárna. 1939, roč. XLIV, s. 133–142. [cit. 2016.02.15.] Dostupný také z WWW www.bibliothecaeconomica.cz/library/ s. 133

díky Listině základních práv a svobod,⁵ kde je definováno, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zavedl legislativní zkratku „daň“, již se rozumí daně, poplatky, odvody, zálohy a odvody za porušení rozpočtové kázně.⁶ S obdobným chápáním pojmu daně bylo možné se setkat rovněž ve SR. Babčák⁷ uvádí: „V súlade so zákonom o správe daní a poplatkov sa legislatívnou skratkou dane označujú nielen dane podľa osobitných zákonov, ale aj iné platby, ktoré sú príjmov štátneho rozpočtu, resp. rozpočtov obce. Pod túto legislatívnu skratku zaraďuje zákon o správe daní a poplatkov v súčasnosti aj sankčné úroky a úroky, ako aj pokuty a poplatky ustanovené zákonom, ktoré spravuje správca dane.“

Po přijetí Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se této legislativní zkratce dostalo detailnějšího vymezení, kdy z hlediska správy daní je za daň považováno:⁸

- peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek
- peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona
- peněžité plnění v rámci dělené správy,

Přičemž v § 4 Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je stanoveno, že daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

Z vymezení pojmu daně podle tohoto zákona vyplývá, že daň je zde chápána v širším smyslu slova. K definici daně v tomto procesně právním předpise je třeba dodat, že rovněž hmotněprávní předpisy se zabývají vymezením pojmu daň, ovšem daní je v těchto předpisech chápána pouze konkrétní jednotlivá daň, již se daný zákon zabývá. Konkrétně Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, používá tento pojem jako legislativní zkratku pro daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.⁹ Při hlubší analýze zákona lze vysledovat, že tento pojem je mnohdy zavádějící, protože čtenář zákona je nucen sledovat, v jaké části zákona se dané ustanovení nachází, aby mohl vydedukovat, které konkrétní daně se předmětné ustanovení zákona týká. Situaci navíc komplikuje skutečnost, že i v hmotně právních předpisech je možné se rovněž setkat s vymezením

⁵ HL. 2, čl. 11, odst. 5 Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod a Ústavní zákon č. 23/1992 Zb., listina základních lidských práv a svobod, srov. 2 hl. Ústavy SR

⁶ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, § 1, odst. 1

⁷ BABČÁK V. 2008. *Dane a daňové právo na Slovensku II.*, 1. vyd., Košice : Aprilla, 2008. s. 16, ISBN: 978-80-89346-06-6

⁸ viz § 2, odst. 3 Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁹ Viz § 1 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

pojmu daň ve smyslu všeobecného pojetí daně definovaného Zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád,¹⁰ což může v některých případech být i zavádějící. Obdobná nejednoznačnost analyzovaného pojmu se vyskytuje rovněž ve slovenské právní úpravě daní.¹¹ Kupř. v Zákoně č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů, lze bez neustálé kontroly osnovy zákona snadno mezi sebou zaměnit ustanovení týkající se pouze DPFO s DPPO.¹²

Souhrnnou definici daně podává Kubátová:¹³ „Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech,¹⁴ nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností.“¹⁵

Tuto definici dále rozvinula Vančurová,¹⁶ která konstatuje, že daň může nabývat různých forem, proto ji lze nejlépe definovat podle vlastností, které musí splňovat: „Daň je tedy povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.“ S obdobou této definice je možné se setkat i ve slovenské odborné literatuře. Kupř. Babčák¹⁷ uvádí: „Daň možno chápať ako nútenú (povinnú), nenávratnú, neekvivalentnú, neúčelovú a v zásade pravidelne sa opakujúcu peňažnú platbu do štátneho alebo miestneho rozpočtu, ktorej ukladanie a vyberanie vyplýva z právnych noriem najvyššej právnej sily.“

Také Peková¹⁸ uvádí, že daň je povinná, pravidelně se opakující a zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu. K této definici mimo jiné dodává, že je pro ni typické nedobrovolné placení.

Právě tyto souhrnné definice bývají v oblasti ekonomické teorie zmiňovány nejčastěji, protože v sobě syntetizují základní vlastnosti daní, a to především povinnost, zákonnost, nenávratnost, neekvivalentnost a neúčelovost.

Medved¹⁹ charakterizuje daň z více pohledů jako:

¹⁰ V zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se jedná např. o § 25, odst. 1, písm. r

¹¹ Např. v Zákoně č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů, bez neustálé kontroly osnovy zákona lze snadno mezi sebou zaměnit ustanovení týkající se daně z příjmů fyzických osob s ustanovením platným pouze pro daň z příjmů právnických osob

¹² Srov. kupř. § 9 a § 13, resp. § 34 a § 42 Zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů

¹³ KUBÁTOVÁ, K: 2003. *Daňová teorie a politika*. 3. přepr. vyd., Praha : ASPI Publishing, 2003. s. 16. ISBN 80-86395-84-7.

¹⁴ např. každoroční placení daně z příjmů

¹⁵ např. při každém převodu nemovitosti

¹⁶ VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. 2014. *Daňový systém ČR 2014*, Praha : 1. VOX, 2014. s. 9. ISBN: 978-80-87480-23-6.

¹⁷ BABČÁK, V. 2012. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : Epos, 2012. s. 25. ISBN: 978-80-8057-971-5.

¹⁸ PEKOVÁ, J. 1997. *Majetkové daně v daňové soustavě ČR*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, 1997. s. 9. ISBN: 80-85963-41-8.

- „povinnú, zákonom určenú, spravidla sa opakujúcu platbu, ktorú odvádzajú fyzické a právnické osoby štátu v určenej výške a stanovenom termíne
- povinnú, zákonom ustanovenú platbu vyberanú štátom, obcami alebo inými verejnoprávnymi subjektami na úhradu verejných potrieb, a to vo vopred určenej výške a s vopred určeným termínom splatnosti
- transfer finančných prostriedkov od súkromného sektora k verejnému sektoru“

Podľa Širokého²⁰ je daň povinnou, zákonom predem stanovenou částkou, ktorou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.

Široký ďalej zmiňuje, že daň je právnym vzťahom záväzkovým a synalagmatickým²¹ a dotýka sa i existence negativní daně,²² jíž si všímá také Medved'.²³

Z hľadiska makroekonomického lze na daně pohlížet i ze zcela odlišného úhlu. Koišová²⁴ uvádí, že „dane sú dôležitým ekonomickým nástrojom štátnej makroekonomickej regulácie ponuky a dopytu a dôležitým ekonomickým nástrojom ovplyvňovania rôznych aktivít podnikateľských subjektov a obyvateľstva.“

Grůň²⁵ z hľadiska právni vědy zase podává následující definici: „Daň je teda finančnoprávnym inštitútom, ktorý treba posudzovať a skúmať z hľadiska jeho historického vývoja. Vo svojej podstate predstavuje nútené odňatie časti národného dôchodku, ako aj osobných dôchodkov na zabezpečenie štátnych potrieb.“ Tohoto rozměru daní se dotýká rovněž definice Mezinárodní federace účetních.²⁶ „Daně lze považovat za ekonomické užitky či využitelný potenciál povinně placený nebo splatný subjektům veřejného sektoru v souladu s právními předpisy a nařízeními vytvořenými za účelem zabezpečení vládních příjmů.“

S pojmem daně je úzce spojen pojem poplatků, ba dokonce někdy tyto pojmy bývají považovány za synonyma. Zásadní odlišnost mezi daní a poplatkem uvedl Engliš, když

¹⁹ MEDVEĎ, J. – NEMEC, J. a kol. 2007. *Základy veřejných financí*. Bratislava : SPRINT – vfra, 2007. s. 166. ISBN: 978-80-89085-84-2.

²⁰ ŠIROKÝ J. 2003. *Daňová teorie : s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN: 80-7179-413-9.

²¹ vzájemně podmíněným – srov. CINKAJZL V. 1998. *Ono se řekne daň*. DHK, 1998, č. 14 – 15, ISSN: 1210-6739

²² Koncepcie navrhovaná americkým ekonomem Miltonem FRIEDMANEM 1994 v díle *Kapitalismus a svoboda*. Praha : H&H, 1994. s. 166. ISBN: 80-85787-33-4.

²³ MEDVEĎ, J. *Daňová teória a daňový systém* 2009, 1. vyd. Bratislava : Sprint dva, 2009. s. 14, ISBN:978-80-89393-09-1.

²⁴ KOIŠOVÁ, E. 2006. *Podnikové financie*. Trenčín TU, 2006. s. 43. ISBN: 80-8075-126-9.

²⁵ GRŮŇ, L. 2001. *Dane včera, dnes a zajtra*. Bratislava : EUROUNION, 2001. s. 30. ISBN: 80-8898-428-9.

²⁶ International Public Sector Accounting Standard Revenue from Non Exchange transactions (Taxes and Transfers), s. 6, International Public Sector Accounting Standards Board International Federation of Accountants 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York, New York 117, USA

poplatek definuje jako „cenu za určité státní činnosti, zatímco daně jsou považovány za platby neekvivalentní. Odlišností je i skutečnost, že daně mívají charakter spíše periodický, zatím co poplatky bývají vybírány většinou jednorázově.“²⁷ Výstižnou analýzu rozdílů mezi daní, poplatkem a půjčkou podává Kubátová.²⁸

Sojka a Konečný daň definují jako „zákonem stanovenou platbu vymáhanou státem od různých ekonomických subjektů.“²⁹

Peková³⁰ při definici daně rozlišuje přístup současný a historický. Z hlediska současnosti za daň označuje „povinnou, pravidelně se opakující a zákonem stanovenou platbu do veřejného rozpočtu.“ Z historického hlediska daní rozumí „cenu za veřejné služby (statky), které stát (dříve panovník apod.) pro různé subjekty zajišťuje, neboť tyto veřejné statky nemohou být zajišťovány a poskytovány prostřednictvím tržního systému v důsledku tržního selhání.“ Obdobný názor má Thomas M. Cooley³¹ „Daně jsou definovány jako nucený poměrný příspěvek osob a majetku vybíraný mocí státu na podporu vlády a veřejných potřeb.“

Babčák³² ve své definici podtrhuje skutečnost, že daně jsou vždy ukládány bez souhlasu subjektu, vůči němuž daňová povinnost směřuje. „Daň představuje ekonomicko-právní institut, kterým sa mocensky odníma časť príjmov iných dôchodkov fyzických a právnických osôb na zabezpečenie úhrady štátnych a iných verejných potrieb.“ A dále: „Je to povinná, zákonom určená platba do štátneho alebo miestneho rozpočtu, ktorá sa platí v určitej výške a v určitom termíne.“

S velmi zajímavým názorem jsme se setkali u Karla Havlíčka Borovského:³³ „Daně tedy v rozumném a užitečném smyslu, jsou příplatky jednotlivých občanů na veřejné a potřebné výlohy státu. Potřebné výlohy státu nemohou však býti jiné, než bez kterých by občanům buď škoda povstala, neb z kterých patrný užitek mají. Z toho zde právě řečeného vysvítá,

²⁷ BAKEŠ M. 2006. *Finanční právo*. 4. aktualiz. vyd., 2006, Praha : C. H. Beck, 2006. s. 97. ISBN: 80-7179-431-7.

²⁸ KUBÁTOVÁ K. 2005. *Daňová teorie : Úvod do problematiky*. Praha : ASPI, a.s., 2005, 112 s. ISBN: 80-7357-092-0.

²⁹ SOJKA M. - KONEČNÝ B.: *Malá encyklopedie moderní ekonomie*, 3.dopl. vyd., Praha : Libri, s. 92. ISBN: 80-85983-78-8.

³⁰ PEKOVÁ J. 1997. *Majetkové daně v daňové soustavě České republiky*, 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, 1997. s. 9. ISBN: 80-85963-41-8.

³¹ COOLEY T. M. 2003. *Treatise on the Law of taxation*. The Law book Exchange, Ltd., Clark New Jersey : 2003, s.1, ISBN: 1-58477-382-0.

³² BABČÁK V. 2012. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : Epos, 2012. s. 24. ISBN: 978-80-8057-971-5.

³³ BOROVSKEÝ K. H. 1850. *Články ze Slovana 1850 – 1851*. [online]. Slovan 4. 9. 1850 [cit. 2016.02.15.] Dostupné na internetu: <http://texty.citanka.cz/havlicek/sl1-40.html>

že malé daně nejsou vždy štěstí pro občany a že velké daně nejsou vždy neštěstí. Přejde vždy jen na to, kterak se jich užívá.“

Daně tvoří nejdůležitější složku příjmů státního rozpočtu. Povinnost platby daně lze na daném území státu uložit pouze prostřednictvím zákona. Zákonné požadavky lze blíže specifikovat prostřednictvím nižších právních norem, jimiž mohou být nařízení vlády, případně vyhlášky či opatření, směrnice nebo pokyny. Daňové zákony bývají častokrát novelizovány, a to především z důvodů sociálněekonomických. Zásadní změny daňových zákonů, jejichž cílem je zabezpečit vyšší ekonomický růst a spravedlivější výběr daně, se nazývají daňovými reformami.

„Aby změny daňové legislativy byly považovány za daňovou reformu, musí být splněn alespoň jeden z následujících znaků:

- významná změna daňového mixu
- zamýšlená změna daňové incidence
- zavedení nových daní nebo rušení stávajících z hlediska příčin k nim vedoucích“³⁴

Daně lze členit podle různých kritérií:

Tab. č. 1: Dělení daní

Kritérium členění	Typ daně
podle způsobu určení daňové povinnosti	repartiční (kontingenční) sazbové (kvótní)
podle daňového subjektu	placené fyzickou osobou placené právnickou osobou
podle způsobu určení daňového základu	osobní daně reálné daně
podle dopadu daně	přímé daně nepřímé daně
podle daňové báze (objektu zdanění)	důchodové majetkové transakční univerzální selektivní s daňovouází člověka
podle rozpočtového určení	státní místní

Zdroj: vlastní, srov. MEDVEĎ J. a kol. 2009. *Daňová teória a daňový systém*. 1. vyd. Bratislava : Sprint dva, 2009. s. 16 ISBN: 978-80-89393-09-1 a BAKEŠ M. 2006. *Finanční právo*. 4. aktualiz. vyd. Praha : C. H. Beck, 2006. 771 s. ISBN: 80-7179-431-7.

³⁴ Komora daňových poradců ČR. VANČUROVÁ A. Daňové reformy ČR. [on-line] 2006-2015 [cit. 2016-02-15]. Dostupné na www: <http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/vancurova.pdf>

Daňová soustava jak České, tak Slovenské republiky se již tradičně³⁵ dělí daně na dvě základní skupiny:

1) daně přímé

2) daně nepřímé

Daně přímé doléhají na poplatníka daně přímo a je přesně specifikována osoba, jejíž příjmy nebo majetek jsou podrobeny dani. Poplatník daně je povinen daň ve prospěch správce daně přiznat a zaplatit.³⁶ Podskupinou daní přímých jsou daně důchodové.

Daně nepřímé jsou zahrnuty v cenách výrobků a služeb. Poplatník daň nepřiznává, ale doléhá na něj při úhradách za poskytnuté zboží a služby. Daň ve prospěch správce daně odvádí vždy pod vlastní majetkovou odpovědností plátce daně. Mezi nepřímé daně patří daně ze spotřeby.

V této práci bude na daňovou soustavu pohlíženo jako na „soubor konkrétních daní uplatňovaný v dané zemi v příslušném zdaňovacím období, jimž je kalendářní, resp. daňový rok,³⁷ resp. v souladu s § 1 Zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní,³⁸ jako na „soustavu plateb nesoucích označení daň a odváděných poplatníky ve prospěch veřejných rozpočtů.“ Ve srovnání se Zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, se tedy jedná o užší vymezení pojmu daň, neboť poplatky jsou z tohoto pojmu vyčleněny.

Avšak i zde je třeba provést jistou korekci, neboť velký význam především pro daňový systém uplatňovaný ve SR sehrávají tzv. miestne dane, které tvoří největší podíl příjmů místních municipalit. Většina místních daní ve smyslu slovenské právní úpravy do užšího vymezení daňové soustavy v ČR vůbec nepatří a je označována jako poplatky.

V ČR největší podíl na daňových příjmech obcí představují výnosy z tzv. celostátních daní, které jsou v určitém poměru přerozdělovány ve prospěch municipalit na základě Zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům.³⁹ Tyto daně jsou nazývány daněmi sdílenými. Daně, které jsou ze státního rozpočtu v plné výši přesunuty do rozpočtů obcí, jsou označovány jako daně svěřené. V ČR k těmto daním patří pouze daň z nemovitých věcí. Ve SR místní daně sice rovněž podléhají celostátní zákonné úpravě, ale jsou vybírány lokálně

³⁵ Srov. BRÁF A. 1900. Finanční věda : Přednáška o národním hospodářství, část III. Praha : Fr. Stříbrský. 1900, Dostupné na internetu: www.bibliothecaeconomica.cz/library/ s. 225.

³⁶ V některých případech je tato povinnost naplněna prostřednictvím plátce daně.

³⁷ LÉNÁRTOVÁ, G. *Daňové systémy*. 2004, Bratislava : Vydavateľstvo EKONOM, 2004. s. 91. ISBN: 80-225-1742-9

³⁸ Jednalo se o Federální zákon, který měl ve SR účinnost do 31. 8. 1999 a v ČR do konce roku 2003

³⁹ tzv. zákon o rozpočtovém určení daní

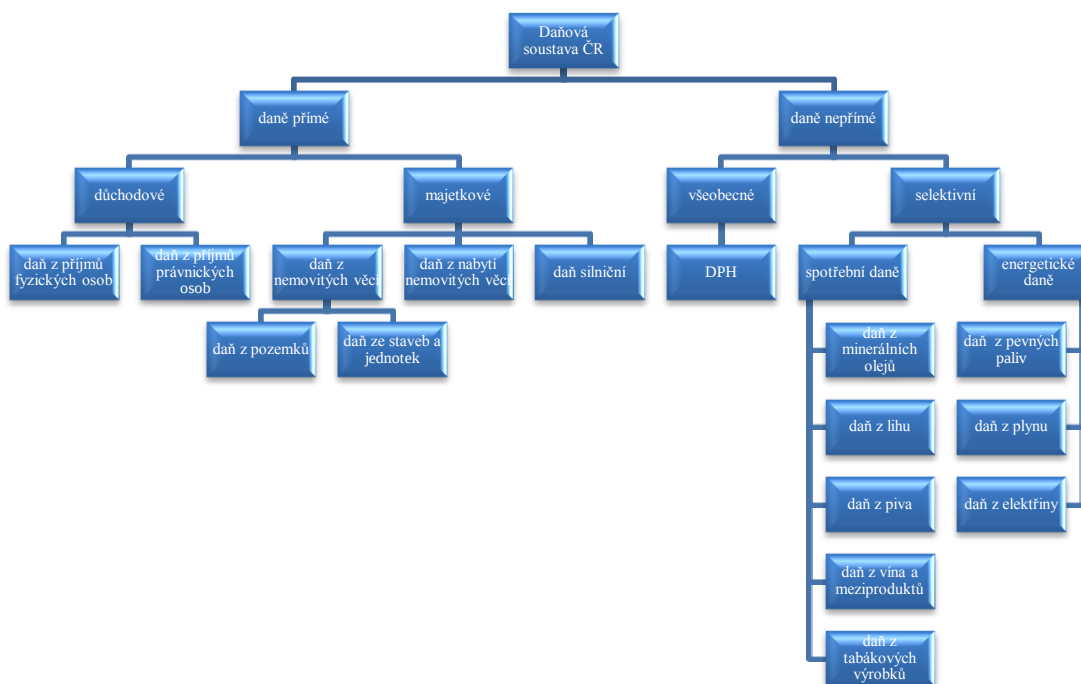
<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.jsp?page=0&nr=243~2F2000&rpp=15#seznam>

jednotlivými místními samosprávami a je v pravomoci obce, zda daná daň bude v obci vybírána a v jaké výši. Daň může být stanovena pouze všeobecně závazným nariadením⁴⁰ a její výše nesmí překročit maximum stanovené zákonnou normou. V případě zavedení těchto daní jsou tyto platby stejně závazné jako celostátní daně.⁴¹ Celostátní výnos daně je potom upraven Zákonem č. 564/2004 Z. z., o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov.⁴²

Pro úplnost je třeba zdůraznit, že nezanedbatelnou součástí příjmů jak státní správy, tak místní samosprávy, jsou i správní poplatky. Ty v ČR v souladu se Zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, a ve SR v souladu se Zákonem č. 145/1995 Zb., o správných poplatkoch, zpoplatňují určité úkony správních orgánů. Výnos z úkonu provedeného orgánem místní samosprávy směřuje do rozpočtu obce, v opačném případě se stává zdrojem státního rozpočtu. Výši výnosu z těchto poplatků však místní samospráva nemůže ovlivnit. Vzhledem k tomu, že jedním ze základních atributů daní je neekvivalenost, a tu správní poplatky zcela jistě nenaplňují, nelze je⁴³ do daňové soustavy zahrnout.

Struktura daňové soustavy v ČR je v roce 2016 následující:

Graf č. 1: Daňová soustava ČR



Zdroj: vlastní zpracování

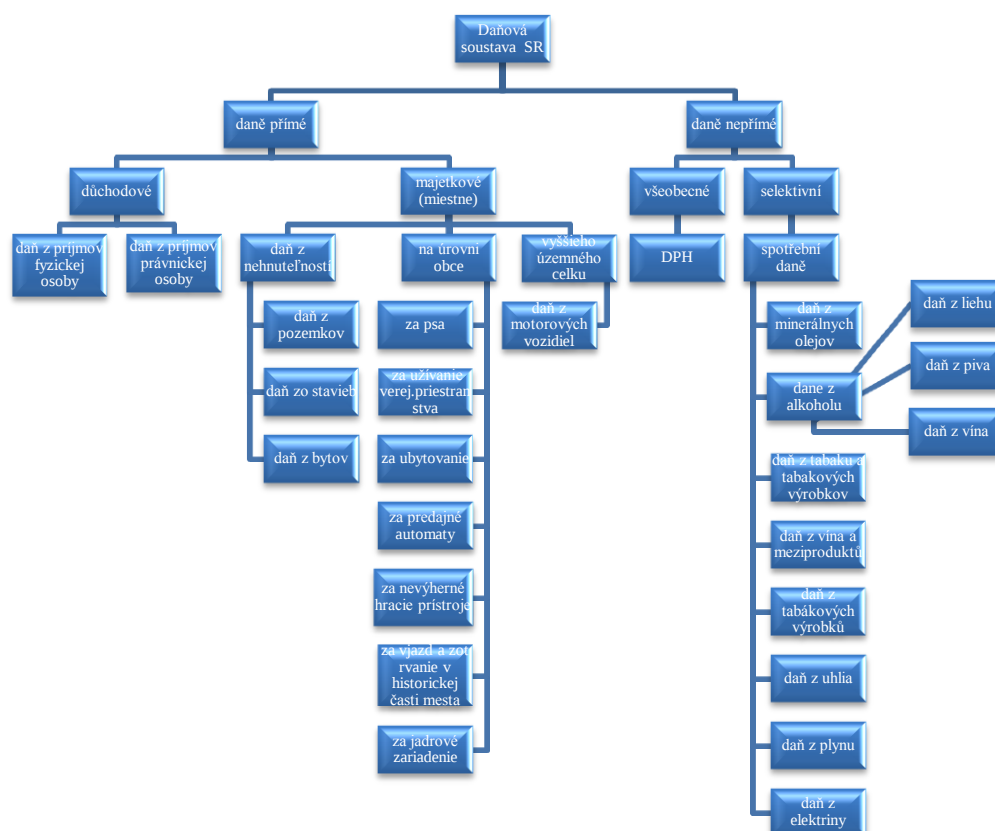
⁴⁰ Překl. obecně závaznou vyhláškou. Vyhláška je v kompetenci obce.

⁴¹ Srov. RADVAN, M. a kol. 2008. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Doplněk a.* Brno : Masarykova univerzita, 2008. s. 463, ISBN: 978-80-210-4732-7.

⁴² <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3516>

⁴³ obdobně jako soudní poplatky

Oproti tomu struktura daňové soustavy ve SR je uspořádána následovně:
Graf č. 2: Daňová soustava SR



Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že daňové příjmy tvoří nejdůležitější zdroj příjmů veřejných rozpočtů, ale i fakt, že dobrá znalost této problematiky je základním předpokladem ke správné daňové optimalizaci daňových subjektů, a tím i ke značné úspoře jejich finančních prostředků, existuje nepřehledné množství monografií, jejichž předmětem zkoumání je daňová soustava té které země. Mnohdy i velmi detailní výsledky výzkumu bývají hojně publikovány, avšak výzkumné práce jsou prováděny pouze izolovaně v rámci jedné konkrétní daňové soustavy a pouze ve velmi omezené míře jsou výsledky výzkumu mezi sebou komparovány.

Při rozboru dostupné literatury však bylo zjištěno, že v oblasti komparace zmíněných daňových soustav byla dosud vydána pouze jedna vysokoškolská učebnice.⁴⁴ Tato

⁴⁴ PAULIČKOVÁ A. - BAKEŠ, M. 2007. *Finančné právo na Slovensku a v Čechách*. EURONION, 2007. 338 s. ISBN: 978-80-88984-99-3.

učebnice se skládá ze dvou částí, které se izolovaně zabývají rozbořem daňové soustavy dané země bez kritického porovnání prvků daňových soustav mezi sebou.

Jak již bylo naznačeno, v obou zemích se však vyskytuje nepřehledné množství odborné literatury zabývající se samostatně analýzou daňové soustavy jednoho z uvedených států. Dle našeho názoru lze tyto zdroje systematicky rozdělit do několika skupin:

- 1) **makroekonomický pohled** - monografie, učebnice a vysokoškolská skripta zabývající se daňovou soustavou jako celkem. Nosnými tématy se stávají otázky důvodu zdaňování a jeho historie, náhledu jednotlivých ekonomických škol na zdaňování, srovnávání definic stěžejních daňových institutů u jednotlivých ekonomů. Dále je pozornost věnována otázkám spravedlnosti zdaňování, míry a efektivity zdanění, daňového klínu apod. V neposlední řadě do této skupiny lze zařadit i literaturu zabývající se veřejnými financemi,⁴⁵ kde se do popředí dostává příjmová stránka státního, resp. místních rozpočtů. Problematice zdaňování z tohoto pohledu se věnuje především Kubátová, Široký, Lénártová, Medved', Nemec, Vačurová a Láchová.
- 2) **mikroekonomický pohled** – monografie, příp. odborné publikace několika autorů, vycházející z pozice daňových subjektů. Pozornost je zaměřena na analýzu jednotlivých daňových institutů nezbytných pro správné zdanění v souladu s daňovou optimalizací. V tomto případě autoři většinou analyzují určitá ustanovení zákona, která následně doplňují o znění příslušných částí vyhlášek, metodických usměrňování, pokynů apod. Všechny předložené informace posuzují v jejich vzájemné interakci, která vyústí v následné hledání řešení optimálního zdanění příjmů.

Nelze opomenout, že zvláštní podskupinu v rámci této oblasti tvoří i odborné publikace zabývající se způsobem vedení účetní evidence. Ačkoliv účetnictví v obou sledovaných zemích tvoří relativně samostatný okruh, z důvodu sestavení účetní závěrky se v rámci uzávěrkových operací tento okruh propojuje s oblastí daňovou. Pro tento typ literatury je tudíž typická nezbytná analýza postupu vedoucího k vyčíslení a zaúčtování daňové povinnosti,⁴⁶ která následně vyústí ke stanovení výsledku hospodaření netto. Autory tohoto typu literatury bývají často daňoví poradci. Kupříkladu lze uvést Jaroše, Pilařovou, Bendu, Sedlákovou, Baštincovou nebo Jarinkovičovou, Pastierika a Sekerovou.

⁴⁵ jejich makroekonomickými funkcemi, rozpočtem

⁴⁶ což se neobejde bez znalosti daňových zákonů

3) **pohled právní** – jedná se o tzv. daňové právo,⁴⁷ které je považováno za pododvětví práva finančního⁴⁸ spadajícího do oblasti veřejného práva. Samotný pojem daňové právo je zde vymezen v jeho širším pojetí, tedy včetně poplatků, cel a dalších povinných plateb.⁴⁹ Daňové právo se zabývá platnými právními normami upravujícími daňové řízení a jednotlivé druhy daní, všímá si pramenů daňového práva, analyzuje zásady právní konstrukce daní, jednotlivé prvky daňově právního vztahu apod. Na daňové zákony je pohlíženo jako na primární právní akty, na něž následně navazují sekundární právní akty. Těmi mohou být nařízení vlády, opatření, vyhlášky ministerstev, obecně závazné vyhlášky nižší územní samosprávy. Sekundární právní akty jsou sice rovněž považovány za závazné právní předpisy, ale k jejich deklaraci je nezbytné zplnomocnění zákonem. Pozornosti v rámci tohoto pohledu neuniká ani právní opora nezbytná pro zamezení dvojího zdanění, a to především z důvodu zatížení téhož předmětu zdanění dvěma či více daněmi. K autorům zabývajícím se touto problematikou patří Bakeš, Babčák, Jánošíková, Králik, Paulíčková, Tomažič apod.

4) **pohled mezinárodního srovnání**⁵⁰ – daňová soustava bývá komparována s daňovými soustavami ostatních zemí. Ke komparaci bývají voleny především země určitého hospodářského uskupení, a to především členských zemí EU, OECD, G20, V4 apod. Velká pozornost bývá věnována smlouvám o zamezení dvojího zdanění, harmonizaci a kooperaci v oblasti daní. Na druhé straně v tomto druhu literatury bývají často diskutována témata zabývající se daňovou konkurencí či škodlivými dopady existence daňových rájů. Ačkoli je problematice daňových rájů v tomto typu literatury věnován dostatečný prostor, pro samotný pojem daňový ráj v odborné literatuře neexistuje jednoznačná definice. V odborných kruzích se však daňovými ráji nazývají tzv. offshore a onshore centra. Široký⁵¹ tyto pojmy definuje následovně: „Offshore centra jsou země, jejichž zákony a tradice a v některých případech i smluvní ustanovení umožňují snížení celkového zatížení, neboli jsou to oblasti s privilegovaným daňovým

⁴⁷ Někdy se nazývá daňové a poplatkové právo

⁴⁸ Do finančního práva patří rozpočtové právo, měnové právo, devizové právo, právo finančního trhu, právo směnečné a šekové, veřejné bankovní právo, pojišťovnické právo, finanční právo procesní apod.

⁴⁹ Někdy bývá označováno jako daňové a poplatkové právo

⁵⁰ Je diskutabilní, zda tento druh literatury vůbec vyčlenit jako samostatnou skupinu, protože k analýze mezinárodního zdanění přistupuje z pohledu makroekonomického, mikroekonomického či právního, a proto je možné jej také rozvrhnout mezi výše uváděné skupiny.

⁵¹ ŠIROKÝ, J. 2003. *Daňová teorie : s praktickou aplikací*, 2003, 1. vyd. Praha : C. H. Beck, s. 229. ISBN: 80-7179-413-9.

režimem. Daňovými ráji jsou rovněž onshore centra, kdy země v rámci svého území vyčlení pouze určitou část území, popř. typ ekonomické aktivity, které daňově zvýhodní.“ Tato definice prakticky odpovídá i terminologii používané poradci v oblasti offshore,⁵² kteří za daňový ráj považují „jakýkoli stát, který nabízí nějaké skupině podnikatelů výrazné daňové výhody.“ V této oblasti publikuje především Nerudová, Široký a Lénártová.

Problematika Komparace českého a slovenského daňového systému však bývá často diskutována na různých vědeckých konferencích, jejichž diskusní příspěvky bývají zveřejňovány ve sbornících, či je možno se s ní setkat ve formě vědeckých článků zveřejněných v odborných ekonomických časopisech. Většinou se však jedná pouze o porovnávání určitých konkrétních institutů. V ucelené formě, což z hlediska rozsahu není ani možné, rovněž téma zpracováno není.

Pro úplnost je třeba zmínit, že díky finančnímu dopadu daní na téměř všechny občany dané země, bývá téma komparace daňových soustav v ČR a ve SR mnohdy analyzováno v hromadných sdělovacích prostředcích. Z důvodu častých nepřesností, zkreslení údajů a chybovosti nelze tyto zdroje považovat relevantní prameny informací pro vědeckou práci.

Vzhledem k výše uvedenému, a především z důvodu objektivity a právní závaznosti budou v této práci přednostně za základní studijní literaturu u obou států považovány daňové zákony z let 1993 - 2016 v platném znění. Vzhledem k častým novelizacím zákonů i v průběhu jednotlivých let, resp. zpětné účinnosti jednotlivých opatření, nebylo při analýze vždy možné dopracovat se ke skutečné účinnosti daných ustanovení zákona. Proto byl za směrodatný považován stav k 1. 1. daného kalendářního roku. Tuto skutečnost je třeba zdůraznit z důvodu možné časové odchylky⁵³ od účinnosti daného opatření.

⁵² http://www.akont.cz/sk/nase-znalosti/prispevky.html/83_304-danove-raje-rozhovor-cesky-rozhlas/0

⁵³ ±1 rok

2 CÍL PRÁCE

Práce si klade za cíl porovnání daňových soustav dvou nezávislých zemí České republiky a Slovenské republiky, jejichž historický, politický a ekonomický vývoj se 70 let utvářel jednotně. Přestože si tyto státy před 27 lety zvolily nezávislé řízení svých zemí, obě tyto země se již po deseti letech své samostatné existence znovu setkaly v rámci Evropského společenství, které se snaží především v ekonomické oblasti o společnou koordinaci jednotlivých členských států. V rámci hospodářské spolupráce se tyto země usilují nejen o měnovou unii, ale rovněž se snaží koordinovat a harmonizovat daňové systémy svých zemí. Vzhledem k volnému pohybu zboží a pracovních sil se totiž koordinace a harmonizace daňových systémů stává nezbytností, protože napomáhá omezovat konkurenci mezi daňovými systémy jednotlivých zemí. Přestože z principů kapitalismu vyplývá, že konkurence napomáhá rozvoji společnosti, v oblasti daňové problematiky to může být právě konkurence, která bude působit velmi destruktivně. Daně totiž nejsou placeny na základě tržního mechanismu, ale jsou určeny především k tomu, aby stabilizovaly oblasti, v nichž tržní mechanismus selhává.

Parciálním cílem první kapitoly se stává snaha o utřídění základních pojmů z oblasti zdaňování nezbytných pro tuto práci a získání dostupných informací z literárních zdrojů zabývajících se zdaňováním příjmů v České republice a Slovenské republice. Tato kapitola si pak klade za cíl specifikovat hlavní důvod volby tématu vědecké práce.

Protože k dosažení hlavního cíle vede dlouhá cesta, je třeba stanovit dílčí cíle jako záchytné body, aby nedošlo k odchýlení vědeckého bádání nesprávným směrem. K tomu má přispět i správná formulace výzkumného problému, stanovení hypotéz a volba vhodných metod zkoumání v kapitolách 2 a 3.

Avšak hlavního cíle nelze dosáhnout ani bez analýzy dějinného vývoje jak politického, tak ekonomického. Parciálním cílem čtvrté kapitoly je proto snaha o zdůraznění historických mezníků ovlivňujících vývoj daňových systémů obou zemí. Záměrem tohoto historického exkurzu je dostat se k nejzazšímu místu při tvorbě společné daňové politiky v rámci České a Slovenské federativní republiky. Toto místo je považováno za výchozí bod, od něž se bude odvíjet vlastní výzkum této práce.

V páté kapitole bude pozornost přesunuta k vývoji legislativní úpravy důchodových daní. Parciálním cílem této části je skrze proměny zákonných úprav u již dvou samostatných států dospět až k odlišné struktuře zákonné úpravy v současnosti, což má čtenáře vést

ke snadnější orientaci v daňových zákonech obou zemí a k pochopení logického uspořádání jednotlivých ustanovení zákona. Parciálními cíli druhé podkapitoly je jednak analýza jednotlivých daňových institutů u DPFO v jejich samostatném historickém vývoji v daném státě, jednak jejich vzájemná komparace mezi oběma státy. Parciálním cílem třetí podkapitoly je snaha upozornit na nejdůležitější odlišnosti konstrukčních prvků DPPO na základě výsledků provedené analýzy, jejíž detailní výsledky však vzhledem k rozsahu nebudou v práci uvedeny. Parciálním cílem čtvrté podkapitoly je poukázat na skutečnost, že ačkoli se daňové soustavy obou zemí vyvíjejí nezávisle na sobě, nevyvíjejí se svévolně a izolovaně, ale jsou nuceny reagovat na mnohé podněty díky celosvětové globalizaci. Zásadní význam pro obě země mají iniciativy EU usilující o kooperaci a harmonizaci členských zemí jak v oblasti nepřímých, tak v oblasti přímých daní. Proto lze za parciální cíl této podkapitoly označit rovněž vliv harmonizačních snah EU na zákonnou úpravu daní z příjmů v obou sledovaných zemích.

Kapitola šestá si kromě ověření platnosti nastolených hypotéz klade za cíl také snahu podnítit diskusi o kritickém zhodnocení zákonných úprav daně z příjmů v obou zemích a upozornit na problematické otázky ústící k hledáním cest k optimálnímu používání daňových institutů.

Snahou ekonomických subjektů je minimalizace daňové povinnosti, a proto v případě konkurence jednotlivých států v daňové oblasti lze předpokládat odliv ekonomických subjektů ze země s vyšší daňovou povinností, příp. snahu o optimalizaci daňových povinností prostřednictvím změny daňového rezidentství. Z těchto důvodů se spolupráce a koordinace daňových systémů u jednotlivých integrujících se zemí jeví zcela nezbytnou.

Především vzhledem k teritoriální a jazykové blízkosti České a Slovenské republiky daňová konkurence mezi oběma zeměmi by mohla mít velké negativní dopady na výnosy z daní v zemi s nepříznivější daňovou zátěží. Mimo to by se otvíral prostor daňovým subjektům k obcházení daňových povinností a využívání skulin v daňových zákonech. Disertační práce má upozornit na rozdíly vyplývající z legislativních úprav důchodových daní a otevřít tak prostor pro diskusi o změně či upřesnění nejasných míst v daňových zákonech obou zemí, příp. napomoci vytváření bilaterálních daňových smluv mezi uvedenými státy.

Disertační práce však rovněž může posloužit širokému okruhu podnikatelských subjektů jak České republiky, tak Slovenské republiky, příp. studentům středních a vysokých škol, k rychlejší orientaci v legislativní úpravě daní v partnerské zemi.

3 METODIKA PRÁCE A METODY ZKOUMÁNÍ

3.1 Výzkumný problém

Práce se bude zabývat řešením otázky, nakolik se způsob zdaňování příjmů v ČR a SR od sebe odlišuje po více než čtvrt století samostatné existence obou zemí a zda lze i nadále v oblasti zdaňování vysledovat společné znaky, které se odvíjejí od původní jednotné federální daňové legislativy. Na základě průzkumu jednotlivých prvků daní bude rozebráno, v čem spočívají základní odlišnosti daňové zátěže poplatníků obou států a zda změna principů zdaňování příjmů jednoho státu vyvolává adekvátní odezvu v daňové soustavě země druhé. Práce se rovněž dotkne otázky, která z obou daňových soustav se při zdanění příjmů jeví jako sociálně spravedlivější a zda existuje reálný předpoklad, že v budoucnu dojde k opětovnému sjednocení principů zdaňování příjmů obou zemí v rámci Evropské unie.

3.2 Formulace hypotéz

Z takto nastolených otázek lze formulovat hypotézy určující směr výzkumu provedeného v rámci této práce:

Hypotéza č. 1:

Zdaňování příjmů obou zemí se od sebe ani po téměř dvacetiletém samostatném vývoji zásadně neodlišuje

Hypotéza č. 2:

Vývoj daňové soustavy v České republice se vyvíjí analogicky vývoji daňové soustavy Slovenské republiky

Hypotéza č. 3:

Daňový systém Slovenské republiky je sociálně spravedlivější

Hypotéza č. 4:

Je zřejmé, že v rámci Evropské unie zákonitě dojde ke sjednocení pravidel pro zdaňování příjmů obou zemí

3.3 Výzkumný soubor

Platnost všech hypotéz bude postupně v průběhu výzkumu verifikována, a to na základním výzkumném souboru, jímž se chápou daňové zákony upravující zdanění příjmů v rámci daňové soustavy České republiky a v rámci daňové soustavy Slovenské republiky, a to včetně jejich vývoje od roku 1993 do 2015. Výzkum bude prováděn výběrem – budou postupně srovnávány jednotlivé konstrukční prvky daní z příjmů a sledovány jejich základní rozdíly jak ve věcných, tak historických souvislostech.

3.4 Metody zkoumání

Při práci byly využity především tyto metody zkoumání:

a) metoda deskripce

popis zkoumaných jevů patří k platformě, na níž je možné postavit vědecké bádání
Tato metoda je použita v celé práci, své uplatnění najde především v kapitole 4 a 5, v nichž je podán přehled vývoje zdaňování na území ČR a SR ve všeobecnosti (kapitola 4) a daní z příjmů, a to jak v ČR a SR, tak ve světě (kapitola 5).

b) metoda syntézy

jednotlivé poznatky jsou tříděny do společných skupin
Metoda je využita především v kapitole 1 v členění literárních zdrojů zabývajících se daňovou problematikou.

c) metoda analýzy

jednotlivá ustanovení daňových zákonů obou zemí byla postupně samostatně rozebírána a zkoumána v jejich historických souvislostech
Patří ke dvěma nejdůležitějším metodám používaným v této práci. Nejčastěji je aplikována při rozboru jednotlivých daňových institutů (kapitola 5), dále kupř. v kapitole 1 při hledání odpovědi na definici pojmu daň.

d) metoda komparace

analyzovaná ustanovení srovnatelných zákonů byla následně porovnávána a zjištěné rozdíly byly zaznamenávány
Nejdůležitější metoda aplikovaná následně po metodě analýzy, bez ní by nebylo možné dosáhnout cíle práce, ani odpovědět na výzkumný problém. Je vůdčí metodou kapitol 5 a 6.

e) metoda indukce

z analýzy a komparace jednotlivých ustanovení zákonů byly vyvozovány obecné závěry

Tato metoda je využívána především v kapitole 6, kupř. při hledání odpovědi na ověření pravdivosti položených hypotéz.

f) metoda dedukce

byla využita např. při srovnání dopadu jednotlivých zákonů na různé sociální skupiny obyvatelstva

Typickým příkladem použití této metody je vyvození závěrů na základě informací získaných z odpovědí MF ČR a MF SR (kapitola 6) nebo odpověď na otázku, zda by nebylo vhodné zrušit DPPO (kapitola 6).

g) historicko-logický přístup

daňové zákony byly prozkoumány rovněž z hlediska historického vývoje, v případě jednotlivých novelizací zákona byly sledovány záměry provedených legislativních úprav a jejich dopad na jednotlivé sociální skupiny obyvatelstva

Práce mimo jiné obsahuje množství tabulek doplněných o grafické přehledy, v nichž je sledován vývoj jednotlivých veličin v průběhu sledovaného období 1993 – 2016.

h) systematický přístup

jednotlivé instituty používané v obou státech jsou popsány

Navíc tento přístup je dle našeho názoru nití spojující jednotlivé kapitoly. Od obecné definice daně se v práci přechází k daňové soustavě v ČR a SR, k jejich historickému vývoji, vývoji daní z příjmů na území těchto států, k analýze a komparaci konstrukčních prvků daně seřazených v chronologické návaznosti v závislosti na kompozici daňového přiznání.

Pozornost je zaměřena především na tyto základní konstrukční prvky daní:

- předmět daně, vynětí z předmětu daně a osvobození od daně
- poplatník daně
- základ daně včetně odčitatelných položek od základu daně
- sazba daně a výpočet daně
- slevy na dani
- zdaňovací období, daňové přiznání a splatnost daně
- zálohy na daň
- správce daně

4 HISTORIE ZDAŇOVÁNÍ NA ÚZEMÍ DNEŠNÍCH STÁTŮ ČESKÁ REPUBLIKA A SLOVENSKÁ REPUBLIKA

Obecně je rozšířen názor, že způsob zdaňování v určitém historickém momentu úzce souvisí s politickým uspořádáním. Tento pohled je však značně omezený, neboť na volbě způsobu zdaňování se podílejí mnohé další determinanty, které sice navenek nejsou až natolik znatelné, avšak jejichž působení nelze rozhodně opomenout, neboť právě z nich pramení konečné axiomy jak ekonomické, tak i politické. Jedná se především o názory filozofické a náboženské, které s sebou vývoj naší civilizace během svého vývoje přináší. Ve snaze vyhnout se obrovským zvrátům a turbulencím, ke kterým díky častému střídání politických stran dochází, je vhodné se nejprve zaměřit na vývoj ekonomických názorů a teorií spjatých s hledáním efektivního způsobu zdaňování.

Za výchozí okamžik k nutnosti vzniku daní bývá označován okamžik vzniku státu a potřeba financovat jeho správu. Již ve starověkém Egyptě byly daně odváděny v naturální podobě daně z výtěžků z půdy a řemeslných výrobků. Se zmínkami o placení daní se lze setkat rovněž v Bibli.⁵⁴ V Athénách se pravidelné platby ve prospěch athénskému městského státu prováděly již od 5. stol. př. n. l. Od roku 428 př. n. l. Athénané odváděli přímou daň ze jmění. Čím movitější athénští občané, tím vyšší daň odváděli.

V době vzniku nových států a říší byly daně uvalovány především na obyvatele dobytých území. Plnoprávní občané byli podrobeni dani z nemovitého majetku, příp. výnosu z tohoto majetku. V případě potřeby byla vybírána rovněž daň z hlavy. Ve starověkém Římě se základní složkou příjmů státní pokladny staly příjmy ze získaných provincií. Až po velké daňové reformě za císaře Diokleciána došlo na základě sčítání lidu následnému k zatížení obyvatelstva daněmi.

S rozvojem daní ve starověku docházelo rovněž k rozvoji daňové teorie, která se zpočátku rozvíjela v rámci filozofických a náboženských teorií. Známý jsou Aristotelovy názory k otázce daňové spravedlnosti,⁵⁵ na něž následně ve středověku navázal Tomáš Akvinský,⁵⁶ který sice obhajoval oprávněnost panovníka k výběru daní, avšak prosazoval názor, že zdanění pracovních příjmů by mělo být co nejnižší. „Účelem daní je obecné

⁵⁴ Např. v knize Královské ze 6. stol. př. n. l. je popsáno, proč izraelský národ musel platit pravidelné roční daně asyrskému králi. (2 Kr, 17:4)

⁵⁵ Důležitá je jeho formulace spravedlnosti a to podle dvou kritérií - každému co je jeho, a každému podle jeho možností. Tedy každý musí platit daně, ale ne všichni tu stejnou – viz cb.cz/novak/system/files/Aritoteles.doc

⁵⁶ v díle Summa Theologica

blaho celku ne soukromé blaho občanů.⁵⁷ Touto problematikou se zabýval i Kašpar Klock, který tvrdil, že škoda vznikající z výběru daní musí být menší než užitek z výnosu daní. Thomas Hobbes zformuloval teorii ekvivalence neboli směnnou teorii daňovou. Daň považoval za cenu za vykoupení míru a ochrany života, neboť díky ní státní správa zabezpečuje pořádek a bezpečnost. V této linii úvah pokračuje i Charles de Montesquieu, který daň považuje za platbu občana státu za zabezpečení jeho majetku. Vyslovil rovněž názor, že daňové břemeno by mělo být shora omezeno. François Quesney daňovou teorii obohatil především svou teorií přesunu daně.⁵⁸ „Navrhuje zdaňovat pouze pozemky a jejich rentu. Předmětem daně může být jen čistý produkt, jako jediná daň dostačuje vládě daň z pozemkového výnosu. Uloží-li se daň jiným subjektům než pozemkovým vlastníkům, bude na ně později přesunuta.“⁵⁹ Velkou pozornost si jistě zaslouží názory zakladatele anglické klasické politické ekonomie – Adama Smithe, velkého zastánce přirozeného řádu, který však uznával i nezbytnost státní správy a financování jejích funkcí prostřednictvím daní. Byl zastáncem tzv. směnné teorie daňové. Navrhl daňovou soustavu sestávající s několika druhů daní.⁶⁰ Jeho největším přínosem k daňové teorii jsou však především tzv. daňové kánony,⁶¹ tj. nezbytné zásady k výběru daní. Z hlediska problematiky této práce pak stojí jistě za zmínku jeho názor na zdaňování práce. Smith zastává názor, že mzda by neměla být zdaněna, protože její zdanění následně způsobuje nárůst ceny zboží, do níž se formou nákladů promítá. Odmítavý postoj k daním zastával David Ricardo,⁶² který daň považoval za zlo, které je vyžádané, ale které v žádném případě nemůže přidat na objemu blahobytu ani důchodu národa.⁶³ Vytvořil klasickou teorii daňové přesunu. Obdobně jako Smith však nezbytnost daní spojoval se směnnou teorií

⁵⁷ ZEMAN, F. 1933. *Englišova Malá finanční věda a význam Englišovy teorie pro dogmatiku finanční vědy. Obzor národohospodářský XXXVIII.* Praha : J. Otto, 1933, roč. XXXVIII., s. 90. Dostupné na internetu: www.bibliothecaeconomica.cz/library/

⁵⁸ v dílech Ekonomická tabulka, Teorie daní

⁵⁹ ŠIROKÝ J. 2003. *Daňová teorie : s praktickou aplikací*, 2003, 1. vyd. Praha : C. H. Beck, s. 55. ISBN: 80-7179-413-9.

⁶⁰ tzv. daňový pluralismus

⁶¹ Zásada spravedlnosti – přispívat na správu státu úměrně k výši dosahovaného důchodu

Zásada určitosti – daň musí být jednoznačně vymezena: její výše, splatnost, způsob placení apod.

Zásada pohodlnosti placení – daň má být vybírána způsobem a v období, které poplatníkovi nejvíce vyhovuje

Zásada efektivnosti – náklady spojené s výběrem daní by měly být co nejmenší – viz Smith A: Pojednání o podstatě a původu bohatství národů

⁶² RICARDO, D. *Zásady politické ekonomie a zdanění* . <http://www.econlib.org/library/Ricardo/ricP.html>

⁶³ "Je-li spotřeba vlády, zvětší-li se vybíráním dalších daní, kryta buď zvýšenou výrobou nebo sníženou spotřebou lidu, dopadají daně na obchod a národní kapitál zůstane nedotčen; jestliže se však výroba nezvětší nebo neproduktivní spotřeba všeho lidu nesníží, daně nutně dopadnou na kapitál (tj. bude oslaben fond, určený pro produktivní spotřebu). "(dtto, kapitola 8)

daňovou. Zdaňovat by se podle něj měl zásadně pouze čistý důchod.⁶⁴ Klonil se k názoru J. B. Saye, že nejlepší finanční plán je málo utrácet a nejlepší daň je ta, která je nejmenší.⁶⁵ James Steuart⁶⁶ vystupuje proti daňovým privilegiím šlechty, žádá omezení nepřímých daní, zrušení ostatních poplatků a doporučuje zavedení jediné daně z důchodu (v penězích) a půdy (v naturáliích).⁶⁷ Proti jeho názorům ostře protestoval fyziokrat Pierre de Boisguillebert,⁶⁸ který je přesvědčen, že zdrojem národní bohatství je půda, a proto bojuje za daňovou reformu, která by snížila daň zemědělcům.

John Mc Culloch rozvíjel distribuční funkci daní, je autorem pojišťovací teorie. Považoval daň za pojistnou prémii za docílení ochrany sociálního pořádku, resp. za příspěvek ve prospěch státu za ochranu majetku. John Stuart Mill⁶⁹ si všímal sociálního dopadu daní na poplatníky daně. Zastával názor, že všechny tři výrobní činitele by měly být zdaněny podle stejných principů. Daně by měly plnit redistribuční funkci. Mill je autorem tzv. kapacitní teorie, která zdůrazňuje zásadu platební schopnosti poplatníka. Pomocí principu stejné oběti obhajuje spravedlnost progresivního způsobu zdaňování. Tuto teorii dále rozvinul Arthur Cecil Pigou, zakladatel ekonomiky blahobytu, který tvrdil, že daně mají přispívat k rovnoměrnějšímu rozdělení důchodů. Přesvědčení o oprávněnosti progresivního zdanění zdůvodňoval principem rovné marginální oběti a nejmenší úhrnné oběti. Všichni občané by měli prostřednictvím daní utrpět stejnou újmu, přestože jejich příjmy jsou odlišné. Obhajoval nutnost zdanění negativních externalit a naopak státních subvencí pro původce pozitivních externalit.⁷⁰ Popsal oznamovací efekt daně.

V nově vzniklém Československu se po 1. sv. válce do popředí dostaly myšlenky neoliberální školy, jejichž hlavním nositelem v ČSR byl Alois Rašín. Ústřední myšlenkou byla snaha o vyrovnaný rozpočet a minimalizaci státního aparátu. Státní zásahy neprospívají hospodářství země. Rozsáhlý státní aparát neprospívá zemi, protože odčerpává zdroje ze soukromého sektoru, který by je mohl využít mnohem efektivněji.

⁶⁴ rozdíl mezi příjmy a výdaji

⁶⁵ KUBÁTOVÁ, K: 2003. *Daňová teorie a politika*. 3. přepr. vyd., Praha : ASPI Publishing, 2003. s. 35. ISBN 80-86395-84-7.

⁶⁶ v díle Pojednání o základech politické ekonomie

⁶⁷ FUCHS, K. - LISÝ, J. *Dějiny ekonomického myšlení*. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, dostupné na internetu: <https://is.muni.cz/elportal/?id=837102>. ISSN 1802-128X. 2009

⁶⁸ v dílech: Zevrubná zpráva o Francii za nynější vlády, Stav Francie

⁶⁹ v díle: Zásady politické ekonomie s některými aplikacemi v sociální filosofii

⁷⁰ Tzv. Pigouova daň a Pigouova subvence

I přes nesporné úspěchy při stabilizaci československé ekonomiky, Rašín podceňuje dopad svých reforem na sociálně nejslabší vrstvy obyvatelstva.⁷¹

Reakcí na velkou hospodářskou krizi 30. let 20. stol. je odvrácení se od dosavadních ekonomických teorií a podpora myšlenek Johna Maynarda Keynesa, který zdůrazňoval nezbytnost fiskální politiky,⁷² jejímž hlavním úkolem je rozhýbání ekonomiky prostřednictvím zvyšování poptávky a stimulace investic. Právě progresivní zdanění může v tomto procesu sehrát významnou úlohu. „Progresivní daně zvyšují sklon ke spotřebě přerozdělením důchodů ve prospěch příjemců nižších důchodů. U nižších důchodů je totiž sklon ke spotřebě vyšší než u důchodů vysokých. Progresivní zdanění spolu se systémem sociálního pojištění odčerpává ze soukromého sektoru relativně větší podíl důchodů v době konjunktury než v krizi. Tlumí proto výkyvy v efektivní poptávce soukromého sektoru.“⁷³

V Československu se svými názory vystoupil Karel Engliš, který se stal obhájcem tzv. teleologické hospodářské teorie.⁷⁴ Na základě empirických prostředků definoval účel státního hospodářství – účel obranný, vzdělávací a zdravotní. Všechny prostředky a účely musí směřovat k péči o člověka. Státní hospodářství chápal jako pole, na kterém se pěstuje solidarismus. Stát má pečovat o celek a pomáhat slabším.⁷⁵ Navrhl novou daňovou soustavu. Do centra postavil majetek, z něhož pramení výnos a na druhé straně důchod. Předmětem zdanění má být výnos a spotřební akty. Majetek však pouze mimořádně, mohlo by to ohrozit budoucí hospodářskou činnost.⁷⁶

Odpovědí na stagnaci keynesiánské hospodářské politiky⁷⁷ byl návrat k neoklasické ekonomii a snaha o ozdravení společnosti. Významnou osobností, která ovlivnila vývoj ekonomického myšlení, byl Milton Friedman, který navrhl sloučit osobní důchodovou daň se sociálními transfery, čímž zavedl pojem tzv. negativní důchodové daně.⁷⁸ V rámci neoklasického proudu vznikla tzv. teorie strany nabídky, která zastánci této teorie usilovali

⁷¹ 5. 1. 1923 je na něj spáchán atentát

⁷² v díle: Obecná teorie zaměstnanosti, úroků a peněz 1936

⁷³ KUBÁTOVÁ K. 2005. *Daňová teorie : Úvod do problematiky*. Praha : ASPI, a.s., 2005, s. 25. ISBN: 80-7357-092-0.

⁷⁴ Poznávání a chápání všech ekonomických procesů je uspokojivé pouze za podmínky sledování zájmů všech subjektů. Ekonomické procesy budou racionální pouze tehdy, budou-li usměrňovány s ohledem na zájmy subjektů

⁷⁵ Známým je jeho příklad o soumarech: Mají-li soumaři přepravit náklad, je dobré zátěž rozložit mezi ně tak, aby všichni vydrželi cestu. Pokud jeden z nich po cestě zdechne, přitíží se všem – zbylí si musí náklad rozdělit, což pro některé může mít fatální následky. Je možné, že se nakonec náklad nepodaří přepravit.

⁷⁶ Srov. <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d42644v53708-karel-englis-reformator-rozpocetove-a-danove-politiky-prvni/>

⁷⁷ Důsledkem dlouhodobého působení státu na ekonomický vývoj společnosti byla inflace

⁷⁸ FRIEDMAN, M. 1994. *Kapitalismus a svoboda*. 1. vyd. Praha : H&H, 1994. s. 166. ISBN: 80-85787-33-4.

o uvolnění poplatníků od nadměrné daňové zátěže. Obhájcem této teorie se stal Arthur B. Laffer, který tuto problematiku znázornil pomocí křivky⁷⁹ vyjadřující závislost daňového výnosu na míře zdanění. Pomocí této křivky lze dokázat platnost zákona klesajících výnosů. Zvyšováním sazby daně daňové výnosy rostou pouze po určitou hranici, jejímž překročením z důvodu demotivující sazby daně výnosy z daní postupně klesají. Z toho Laffer vyvodil závěr, že snížením daňové zátěže dochází k vyšší pracovní aktivitě, k úsporám a následným investicím, což vede ke zvýšení daňových výnosů.

Současné daňové teorie i nadále za nejdůležitější daňové principy považují princip prospěchu a princip platební schopnosti. James Mirrlees, William Vickrey obdrželi Nobelovu cenu za poznatky o vlivu daňového systému na rozhodování jednotlivce. Do popředí se však dostává i princip nedistorzních daní, tj. aby daně nebyly příčinou distorze v cenách statků a výrobních faktorů.⁸⁰ Důraz je kladen na efektivnost zdanění a snižování administrativních nákladů. V současnosti rovněž probíhá výzkum vlivu daní na zeslabování cyklického charakteru hospodářství. Za přínos v této oblasti získali Nobelovu cenu Finn Erling Kydland a Edward Christian Prescott. Další nositelé Nobelovy ceny Roger Bruce Myerson, Leonid Hurwicz, Erich Stark Maskin se zaměřili na výzkum optimalizace daňových systémů a jeho struktury. V popředí zájmu současného výzkumu zůstává i teorie společenského blahobytu.

4.1 Předchůdci daní na území Čech a Slovenska

Nahlédneme-li do historie obou států, narazíme na několik historických mezníků, které předurčily vývoj daňových soustav, resp. celého daňového systému, obou zemí.

První zmínky o daních na území dnešní ČR pocházejí z období vlády knížete Václava, kdy vznikl první **celní regál**. Avšak nebyla to daň v pravém smyslu slova, neboť se jednalo o dobrovolnou naturální platbu svobodných občanů. Daň v dnešním pojetí - jako povinná platba - byla zavedena až v 10. stol. za vlády Boleslava I. Jednalo se o tzv. **daň z míru**, ve prospěch jíž plynuly příjmy svobodných rolníků.⁸¹ Daně v této době byly vybírány nepravidelně a převážně v naturální podobě, resp. mohly mít podobu vykonávání různých činností, např. poskytnutí noclehu a péče o panovníka, jeho koně či družinu, vojenská

⁷⁹ Tzv. Lafferova křivka

⁸⁰ Srov. STEJSKAL, J. 2008. *Daňová teorie a politika: I. díl*. Pardubice, 2008. s. 22. ISBN: 978-80-7395-097-2.

⁸¹ Ročně činila 12 denárů z rádlu, tj. cca 8,5 ha půdy. Srov. STARÝ, M. 2009. *Dějiny daní a poplatků*. Praha, 2009. s. 55 ISBN: 978-80-87109-15-1.

služba, pomoc na stavbách apod. Za jistou formu daně, která byla vybírána pravidelně, lze považovat **církevní desátek**, jehož výběr zajišťoval panovník a velmožové, kteří orgánům církve poskytovali pouze část jeho výnosu a jako zakladatelé příslušných kostelů si zbytek výnosu církevního desátku ponechávali ve svůj prospěch.

První náznaky daně z příjmů na území České republiky v sobě obsahovaly **tzv. kontribuce**. Měly charakter majetkových a výnosových daní, které se však neodvíjely od příjmu, ale byly stanoveny pouze na základě prostředků k jejich dosažení (počet tovaryšů, výměra pozemku, počet oken apod.) V polovině 13. stol. je historicky doložen i výběr **zvláštních daní**. Původně se jednalo o platby vybírané v mimořádných situacích určených na pomoc knížecímu rodu,⁸² postupně se však z nich staly pravidelné každoroční daně. Zvláštní daní byla rovněž **tzv. židovská daň** hrazená příslušníky židovského národa panovníkovi za poskytování ochrany. Výběr daní v raném středověku byl uskutečňován úředníky tzv. hradské soustavy, v jejichž čele stál kastelán, následně pomocí viliků (vladařů) a hradských komorníků. Tito výběrčí daně si část výnosu z daní mohli ponechat jako odměnu, zbytek byl odváděn ve prospěch panovníka. Za vlády Václava II. se tento systém výběru daně rozpadl a správu daně zajišťovali kolektoři (výběrčí) daní a písaři (notáři). Obdobně jako jinde ve světě zůstaly církve a šlechta od daní osvobozeny.

Na území dnešní SR se Maďaři po porážce na řece Lechu začali usazovat v podunajských nížinách. První daň byla vybírána **od vlastníků půdy** prostřednictvím tzv. županů. Hornická města byla povinna odvádět stanovenou část vytěžené rudy, **tzv. urburu**.⁸³ Z historických pramenů je doloženo, že již na počátku 12. stol. docházelo k tzv. třetinové participaci, což znamenalo, že výnos z daní si z 1/3 ponechali župani a zbylé dvě třetiny spravoval pro panovníka nejvyšší daňový úředník – taverník. Protože výnos z této daně nepostačoval, byla zavedena **tzv. daň z hlavy**. Daň se vztahovala na vojáky žijící mimo královské území a na cizince. Během válečných období byla vybírána mimořádná válečná daň, tzv. collecta, z níž se ve 20. letech 13. stol. postupně stala pravidelná daň s roční periodicitou.⁸⁴

⁸² Při korunovaci krále, při svatbě, narození dcery nebo při dobytí dalšího území

⁸³ Srov. MARSINA R., ČIČAJ V., KOVÁČ D., LIPTÁK E. 1992. *Slovenské dejiny*. Martin : Matica slovenská, 1992. s. 47.

⁸⁴ Srov. MARSINA R., ČIČAJ V., KOVÁČ D., LIPTÁK E. 1992. *Slovenské dejiny*. Martin : Matica slovenská, 1992. s. 49.

Adekvátně k dani z oken, která byla vybírána v Čechách, byla na Slovensku vybírána daň z vrat, **tzv. porta**. Za vlády Karla Roberta se mimo pozemkové daně začalo vybírat také **královské clo** a **tzv. monopoly**, které byly svázány s těžbou kovů, solí apod.

4.2 Daňová soustava v období vrcholného feudalismu

Významné změny doznala daňová soustava na území ČR až v roce 1517, kdy byl na stavovském sněmu schválen Berní předpis, jímž byla stanovena všeobecná daň z majetku a z výnosu kapitálu. Tyto daně jsou považovány za předchůdce české daňové soustavy. Úměrně s růstem potřeb států, a rovněž i zadluženosti panovníků, se jednak rozšiřuje soustava daní, jednak roste okruh poplatníků daní. Začal se zdaňovat taktéž majetek královských, panských i rytířských měst a rovněž majetek církevní. V roce 1522 se daňová soustava skládala z těchto daní:⁸⁵

přímé daně:

- majetková
- z hlavy
- z příjmů

nepřímé daně:

- akcíz z piva
- akcíz z vína

cla

V roce 1534 sněm majetkovou daň nahradil daní z prodeje movitých statků. Jednalo se vlastně o daň z obratu, která nejvíce postihovala měšťany a poddané závislé na nákupu zboží pro uspokojování základních životních potřeb. Vytrvalé protesty měst nakonec způsobily, že daň byla zrušena.

Mimo **daň důchodovou** - skládající se z daně z kapitálu stanovené pevnou částkou a z daně z peněz uložených na úrok, byl koncem 16. a začátkem 17. století zaveden i **tzv. třicátý** – jednalo se o odvod třicetiny výnosu ze všeho, co bylo v zemi prodáno.

V době vlády Marie Terezie a Josefa II. se z daní staly trvalé a řádné platby. Řádná daň se skládala ze dvou částí:

⁸⁵ Srov. ŠIROKÝ J. 2003. *Daňová teorie : s praktickou aplikací*, 2003, 1. vyd. Praha : C. H. Beck, s. 46. ISBN: 80-7179-413-9.

- a) povinná část – tzv. **militare ordinarium** – předmětem daně byly výtěžky z tzv. půdy rustikální, to znamená půdy v držbě měšťanů a poddaných
- b) dobrovolná část – tzv. **militare extraordinarium** – zdanění podléhala tzv. půda dominikální ve vlastnictví vrchnosti

Po sestavení prvních katastrů za vlády Josefa II. byla řádná daň nahrazena **daní pozemkovou**, která se stala povinnou pro vlastníky půdy jak rustikální, tak dominikální. Josef II. tak zbavil šlechtu a církve výsady osvobození od daně.

Koncem 18. století se objevuje:

- 1) **kontribuční daň reální** - byla uvalena jednak na vlastnictví, resp. držbu, pozemku, jednak na výnosy domů a živností
- 2) **daň úroková** – daň z peněz uložených na úrok
- 3) **daň třídní** – daň z příjmů, která se však počátkem 19. stol. členila na:
 - a. **daň výdělkovou** (zdaňovala příjmy)
 - b. **daň osobní** (daň z hlavy – zdaňováni byli jedinci nad 17 let)
- 4) **daně nepřímé**
- 5) **clo**

Počátkem 19. století přibyla ještě:

6) **daň domovní**

7) **daň potravní**

- uzavřená města: dani podléhal široký okruh potravin
- ostatní místa (venkov): pouze daň z vína, masa a dobytka

Na slovenském území byla za vlády Mateja Korvína uskutečněna velká daňová reforma. Pravidelně byly vybírány: **daň z královských měst** (cenzus), **daň od sedmihradských Sasů**, **daň uherských Židů**, **daň sedmihradských Valachů**. Nelze opomenout ani množství příležitostných daní, náhrad, poplatků nebo povinných darů, k nimž patřila např. **daň Sikulů** nazývaná pečení vola, která se platila u příležitosti korunovace krále, při jeho svatbě nebo při narození nástupce trůnu. Nadměrná daňová zátěž vedla až ke vzpouře sedmihradské šlechty. Za Matějova nástupce byl zvolen český král Vladislav II., který přislíbil návrat k předchozím daňovým poměrům. Po bitvě u Moháče r. 1526 se Uhry dostaly pod nadvládu Turků, avšak území Slovenska se dostalo do správy Habsburků. Ti v Prešpurku založili královskou komoru, jejímž prostřednictvím prováděli kontrolu výběru daní na celém území Uherska. Pokrok ve výběru daně však spočíval v tom, že všechny daně musely být nejdříve schváleny uherskými stavy. Marie Terezie výpadky státní

pokladny regulovala mimo jiné i výběrem kontribučních daní z Uherska, avšak výnos z těchto daní nebyl příliš vysoký, protože jako vděk za pomoc, kterou jí Uhry poskytly v sedmileté válce, byla uherská šlechta od kontribucí osvobozena. Marie Terezie se snažila rovněž o regulaci neúměrné daňové zátěže. Vytvořila funkci tzv. rychtáře, který vybíral daně a odváděl je šlechtě, která si část daní ponechala a zbytek odvedla panovníci. Za vlády Josefa II. došlo k velké pozemkové reformě. Josef II. sestavil katastry půdy a nastolil její všeobecné zdanění, a to i na území Uherska, čímž šlechta ztratila svá privilegia. „Osvícenský Josef II. určil, že 70 % příjmu musí poddaným zůstat na výživu rodiny, výrobní náklady, církevní, stoliční⁸⁶ a jiné výdaje. Až následně bylo možné vybírat daně a odvody.“⁸⁷ Po Josefově smrti uherská šlechta soupisy půdy zničila.

4.3 Daňová soustava v období kapitalismu

V revolučním roce 1848 došlo ke zřízení Rakouského ministerstva financí⁸⁸ a velké daňové reformě. Vznikla **tzv. osobní daň z příjmů**, která rozdělila plátce daně do čtyř tříd:

- a) první třída** – hlava rodiny platila daň za všechny členy domácnosti nad 16 let (daň z hlavy)
- b) druhá třída** – majitelé domů a pozemků
- c) třetí třída** – obchodníci, živnostníci, průmyslníci, příslušníci svobodného povolání – pevná sazba z čistého výtěžku ze své činnosti (výdělková daň)
- d) čtvrtá třída** - zaměstnanci – služební platy převyšující nezdanitelné minimum byly zdaněny progresivní sazbou

Revoluční rok 1848 znamenal konec Rakousko-Uherskému dualismu a byl nahrazen říšskou unifikací. Původní daně byly na území Slovenska nahrazeny **novou pozemkovou daní**, byla zrušena Židovská daň a došlo k zavedení výnosové daně - **daně z příjmů**.

Po rakousko-uherském vyrovnání se odlišnost daňových soustav Rakouska a Uherska ještě více prohloubila.

Dopady zákonných úprav přímých daní provedené v Uhersku v letech 1868 a 1875 nebyly nijak výrazné a ve srovnání s reformou z roku 1896 neměly žádný podstatný vliv na zdanění obyvatelstva. V roce 1896 totiž v Rakousku - Uhersku proběhla poslední

⁸⁶ Stoliční daní byly zdaněny platy župních daňových úředníků.

⁸⁷ GRUŇ, L. 2004. *Vybrané kapitoly z historie daní, poplatků a cla*. Olomouc: Univerzita Palackého, 2004. s. 83. ISBN: 80-244-0867-8

⁸⁸ Do roku 1867 společně rovněž pro Uhersko. Po Rakousko-Uherském vyrovnání do jeho kompetence spadaly pouze záležitosti na území Rakouska

daňová reforma, a to pod vedením významného rakouského ekonoma Böhm – Bawerka. V platnost vstoupil Zákon o osobních daních přímých. Po této reformě soustavu daní tvořily:

1) výnosové daně

- **všeobecná daň výdělková** – výnosy výrobních a obchodních živností jednotlivců a osobních společností
- **výdělková daň podniků veřejně účtujících** – výnosy právnických osob
- **rentová daň** – výnosy cenných papírů (většinou srážkovou daní)
- **daň z vyššího služného** – služební požitky nad 6 400 K

Poprvé v historii se objevila možnost odpočtu výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů

2) důchodové daně

- **osobní daň z příjmů** – daň postihující fyzické osoby, základem daně byl čistý důchod domácnosti, avšak pouze důchod nad minimální hranici, který byl zdaňován progresivní sazbou od 0,6 % do 5 %.

3) daň pozemková

4) daň domovní (základem daně buď nájemné, nebo počet místností)

5) všeobecná daň potravní

6) daně spotřební (spotřeba alkoholických nápojů, piva, minerálních olejů, tabáku, cukru, čaje, kakaa a petroleje)

7) cla

Tato daňová soustava tvoří základ všech dosavadních úprav soustavy daní provedených na území České a Slovenské republiky v pozdějším období.

V průběhu 1. světové války, od roku 1916, byla v Rakousku vybírána **tzv. válečná daň**, jíž podléhaly zisky realizované podnikatelskými subjekty během válečného období. U této daně se výše daňové povinnosti mimo dosažených příjmů odvíjela od progresivně stoupající sazby daně.⁸⁹ V Uhersku v témže období došlo jednak k zavedení nových daní, včetně zdanění válečných zisků, jednak ke zvýšení daňových sazeb.

⁸⁹ minimální daňová sazba byla 5 % a maximální daňová sazba až 45 %

4.4 Daňová soustava v meziválečném období

Po 1. světové válce a vzniku samostatného Československa bylo již v roce 1918 zřízeno Ministerstvo financí Československé republiky. Jeho prvotní snahou bylo zajistit kontinuitu práva Rakouska-Uherska s novým československým právním řádem, a to Zákonem č. 11/1918 Sb. Z. n., o zřízení samostatného státu československého. Tímto recepčním zákonem⁹⁰ byl převzat do československého právního systému rovněž rakousko-uherský daňový systém. Ten však byl založen na právním dualismu Rakouska – Uherska, proto na Slovensku a v Podkarpatské Rusi byly uplatňovány odlišné právní obyčeje než v Českých zemích.⁹¹ Dlouho připravovaná reforma proběhla až v roce 1927 a v podstatě převzala úpravu rakouskou, kterou částečně zdokonalila a upravila novými sazbami.

Daňovou soustavu, která vstoupila v platnost od 1. 1. 1928, tvořily:⁹²

A. **přímé daně** (tzv. soustava daní přímo vyměřovaných):

1) **důchodové**

- a) **daň důchodová** – předmětem daně: veškeré příjmy fyzické osoby (příp. celé její domácnosti) nad daněproště minimum, progresivní sazba daně (1 % – 29 %)

2) **výnosové**

- a) **všeobecná daň výdělková** – předmětem daně: výnosy individuálního podniku - PO mínus daňově uznatelné výdaje, progresivní sazba daně (2,5 % – 4 %)
- b) **zvláštní daň výdělková** – předmětem daně: výnosy akciových, komanditních společností, těžařských podniků, bank, pojišťoven, železnice, výrobních společenství, zahraničních společností. Základ daně: čistý výtěžek dle údajů podvojného účetnictví. Sazba daně – 8 %
- c) **pozemková daň** – platil vlastník pozemku zapsaný v pozemkovém katastru. Základ daně: u půdy – 16 x čistý katastrální výtěžek (u lesa – 20 x). Sazba daně: 2 %
- d) **domovní daň** se skládala z:
- **daně činžovní** – předmětem daně: pronajaté budovy a budovy měst a větších obcí, kde byly budovy zpravidla pronajímány

⁹⁰ Autorem byl Alois Rašín

⁹¹ Srov. VOJÁČEK L., SCHELLE K.: 2007, 1. Vyd. Ostrava : KEY Publishing s. r. o., Ostrava, s. 28. ISBN: 978-80-87071-43-4.

⁹² Srov. ŠIROKÝ J. 2003. *Daňová teorie : s praktickou aplikací*, 2003, 1. vyd. Praha : C. H. Beck, s. 30 ISBN: 80-7179-413-9.

- **daně třídní** – předmětem daně byl počet a velikost obytných místností nebo počet podlaží v ostatních obcích
- e) **daň rentová** – předmětem daně: příjmy osob (fyzických i právnických) z majetkových předmětů a práv nezdaněné jinou výnosovou daní.
Sazby daně 1 %, 3 %, 4 %, 6 % a 10 %.
- f) **daň z tantiém** – předmětem daně: odměny členů orgánů akciové společnosti.
Sazba daně 10 %
- g) **daň z vyššího služného** – předmět daně: příjem nad stanovenou roční hranici platu (mzdy) FO. Sazba daně 3 %.
- h) **daň z obohacení** -
- **daň dědická**
 - **daň darovací**
- výše daně – závislá na nabyté hodnotě a příbuzenském vztahu.
Sazba daně -progresivní od 2 % do 55 %.

B. nepřímé daně (tzv. soustava daní nepřímo vyměřovaných):

- 1) **daň z obratu** – dani podléhal převod zboží, služeb a práv v tuzemsku, dovoz zboží ze zahraničí (mimo zboží podléhající přepychové dani). Převody peněz a cenných papírů byly od daně osvobozeny.

Sazba daně: výrobky sloužící k obživě 1 %, ostatní dodávky 2 %

- 2) **přepychová daň** – předmětem daně dodávky a dovoz přepychových předmětů včetně poživatin (např. fíky, pistácie, banány, kožešiny, luxusní nábytek, zlaté předměty apod.)

3) akcízy

a) spotřební daně nápojové

- alkoholické nápoje (pivo, líh, šumivá vína)
- jiné nápoje (sodová minerální voda)

b) spotřební daně na jiné potraviny

- daň z cukru
- daň z masa
- daň z droždí
- potravní daň na čáře (při dovozu potravin do měst: Praha, Bratislava a Brno)

c) spotřební daně na jiné spotřební předměty

- daň ze zapalovadel
- daň z elektrických zdrojů
- daň z minerálních olejů
- daň z uhlí
- daň z vodní síly
- daň z motorových vozidel

V ceně zboží, na něž měl stát monopol,⁹³ byl zahrnut rovněž **akcíz**.

Dále byly odváděny státní **regály ze specifických činností**:

- regál loterijní
- regál mincovní
- regál poštovní

Hospodářská krize 30. let způsobila, že výnosy z přímých daní prudce klesly. Z tohoto důvodu byly k některým přímým daním zaváděny **tzv. přírážky**. U nepřímých daní došlo k **osamostatnění některých spotřebních daní**⁹⁴ a došlo ke zvýšení jejich sazeb a zavedení některých nových spotřebních daní.⁹⁵ V roce 1936 byly zavedeny **mimořádné daně** mimo zboží podléhající přepychové dani z dividend a některých cenných papírů pevně zúročitelných. Z důvodu válečného ohrožení byl v roce 1934 zaveden **tzv. branný příspěvek**, který musely hradit všechny FO od 25 do 50 let, které nevykonávaly vojenskou službu déle než 12 měsíců bez ohledu na pohlaví. V roce 1937 byl uzákoněn **příspěvek na obranu státu**, který odváděly PO.⁹⁶

Po zřízení Protektorátu Čechy a Morava a Slovenského štátu byla dosavadní daňová legislativa zachována, výnosy jednotlivých daní byly regulovány pouze systémem přírážek. Během války došlo ke zrušení přepychové daně. Potravní daň na čáře byla však v Čechách a na Moravě zrušena až v roce 1942 a na Slovensku dokonce až v roce 1944.

⁹³ tabák, sůl, výbušniny, umělá sladidla apod.

⁹⁴ např. daň z piva, daň z limonád apod.

⁹⁵ z umělých jedlých tuků apod.

⁹⁶ jednalo se o přírážku ke stávajícím daním.

4.5 Daňová soustava v období socialismu

I po válce stávající daňový systém zůstal zachován. Pouze z důvodu získání potřebných zdrojů na odstranění škod způsobených válkou byla Zákonem č. 134/1946 Sb., o dávce z majetkového přírůstku a o dávce z majetku, zavedena tzv. **milionářská daň**.

Z důvodu získání dodatečných zdrojů státního rozpočtu určených na pomoc rolníkům postiženým suchem, byla Zákonem č. 200/1947 Sb., o dani z předmětů zbytné potřeby, stanovena tzv. **přepychová daň**, která sazbami 10 % až 100 % z prodejní ceny⁹⁷ zatěžovala spotřebu luxusních předmětů. Zdanění zisků podniků probíhalo prostřednictvím sazby daně ve výši 0,5 % až 10 % hrubých tržeb. Výnos této daně byl určen do všeobecného cenového vyrovnávacího fondu. Taktéž mzdy zaměstnanců byly v souladu se Zákonem č. 109/1947 Sb., o **dani ze mzdy**, zdaněny progresivní sazbou daně, která u nejvyšších příjmových kategorií dosahovala maximální hranice až 85 % hrubé mzdy.⁹⁸

Po politických událostech z února 1948 došlo k zásadní daňové reformě. Daně již nepatřily mezi základní nástroje řízení socialistického státu,⁹⁹ neplnily své původní funkce, do popředí se dostaly především funkce fiskální, přerozdělovací a třídní. Zákonem č. 49/1948 Sb., o zemědělské dani, byla zavedena **zemědělská daň** postihující cca 15 % nejmajetnějších rolníků. Obdobnou funkci plnila rovněž **daň živnostenská** zavedená Zákonem č. 50/1948 Sb., o živnostenské dani. Stávající daň z obratu spolu se spotřebními daněmi byla Zákonem č. 283/1948 Sb., o všeobecné dani, nahrazena tzv. **všeobecnou daní**, později přejmenovanou na **všeobecnou nákupní daň**.¹⁰⁰ Zákon č. 294/1948 Sb., o **zvláštní dani z úroků a úsporných vkladů**, zdaňoval úroky z úsporných vkladů na vkladních knížkách a vkladních listech. Sazby daně z příjmů byly několikanásobně nižší než z kapitálových příjmů. V roce 1949 byly zrušeny daňové úřady a správu daní začaly vykonávat národní výbory. Od roku 1950 se vyskytovala **daň z literární a umělecké činnosti** a **daň ze samostatné činnosti** dopadající na svobodná povolání. Ačkoli výnos všeobecné nákupní daně tvořil více než polovinu rozpočtových příjmů, byla tato daň v roce 1952 nahrazena **dání z obratu**, která postupně sehrávala stále větší postavení při zdanění zisků podniků, družstev i jednotlivců.

⁹⁷ Viz příloha Zákona č. 200/1947 Sb., o dani z předmětů zbytné potřeby dostupné z www.zakonyprolidi.cz/cs/1947-200/zneni-0#prilohy

⁹⁸ Viz příloha č. 6 Zákona č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy, dostupné z www.zakonyprolidi.cz/cs/1947-109/zneni-0#prilohy

⁹⁹ Řídící úlohu v ekonomice socialistických zemí převzal centrem stanovený plán

¹⁰⁰ Srov. www.psp.cz/eknih/1948ns/tisky/t0373_00.htm

Nová daňová reforma se uskutečnila k 1. 1. 1954. Daňová soustava se dělila na dvě základní větve:

a) daně placené podnikovou sférou

b) daně placené obyvatelstvem

Sazby daně byly diferencovány podle druhů vlastnictví a jednotlivých odvětví národního hospodářství. Docházelo k narušování zásad spravedlnosti a neutrality zdaňování. Sociálně neúnosným se stalo zdanění soukromého podnikání, a to z důvodu snahy o jeho naprostou likvidaci.

U daní placených obyvatelstvem sehrávala nejdůležitější úlohu **daň ze mzdy**. Míra zdanění¹⁰¹ se odvíjela od druhu příjmu a sociálních hledisek – věk, pohlaví, rodinný stav, počet dětí, odbojářská činnost apod. Mimoto zaměstnavatelé hradili **odvody z mezd** ve výši 50 % hrubých mezd. U zdanění FO se nevyskytovaly žádné odpočty ze ZD ani slevy

na dani. Z důvodu snahy o budování silného sociálního státu byla proklamována likvidace chudoby, a tudíž hranice daněprostého minima u daně ze mzdy byla stanovena na 200 Kčs.

U družstev byla znovu uplatňována předválečná **důchodová daň**.¹⁰² Došlo taktéž k znovu zavedení **daně z obrátu**¹⁰³ a podniky socialistického sektoru platily **daň z výkonů**.¹⁰⁴

Největší podíl na rozpočtových příjmech sehrávaly daně placené hospodářskou podnikovou sférou. Národní podniky a státní organizace prováděly **odvody ze zisku**. Od roku 1966 byly podniky povinny uskutečňovat odvody 18 % z hrubého zisku po odpočtu **odvodu ze základních prostředků**, tj. 6 % ze zůstatkové ceny dlouhodobého majetku, který nebyl uveden do provozu, a **odvod ze zásob**, tj. 2 % včetně nákladů příštích období a nedokončené výroby.

Uvedený způsob zdanění se však v praxi neosvědčil, proto v roce 1970 byla soustava odvodů podniků nahrazena **soustavou podnikových daní**, které se odvíjely od výše zisku a byly v kompetenci obou republik. Zdanění podniků se mnohdy pohybovalo až kolem 70 – 90 %. Ve vládním návrhu na rok 1989 odvody z hospodářství činily cca 91,19 %¹⁰⁵ celkových příjmů státního rozpočtu. Tak vysoké daňové zatížení působilo na management

¹⁰¹ Sazba daně se pohybovala v rozmezí cca 15 % - 30 %

¹⁰² Srov. Zákon č. 161/1945 Sb., jímž se mění některá ustanovení o dani důchodové. Dostupné z www.zakonyprolidi.cz/cs/1945-161/zneni-0

¹⁰³ Srov. Zákon č. 31/1946 Sb., o dani z obrátu. Dostupné z www.zakonyprolidi.cz/cs/1946-31/info a www.zakonyprolidi.cz/cs/1952-73/info

¹⁰⁴ Srov. Zákon č. 74/1952 Sb., o dani z výkonů. Dostupné z www.zakonyprolidi.cz/cs/1952-74/zneni-0

¹⁰⁵ Vlastní výpočet dle Návrhu státního rozpočtu československé federace na rok 1989 z prosince 1988. Dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1986fs/tisky/t0120_00.htm

podniků značně demotivačně. Po akumulaci finančních zdrojů ve sr docházelo k jejich následnému přerozdělení formou dotací stanovených na základě plánovaných potřeb, což se projevovalo silnou individualizací ve vztahu státu ke konkrétnímu podniku. **Odvody z odpisů výrobních prostředků** se staly portfoliem pro centrální řízení investiční politiky. Obnova výrobních zdrojů podniku nespočívala na efektivitě jeho podnikatelských aktivit, ale na prosazení jejich potřebnosti do plánu investic.

Zavedením výrobně-hospodářských jednotek se zisky a ztráty podniků v rámci jednotlivé VHJ vzájemně kompenzovaly. **Ztráty** VHJ jako hospodářského subjektu byly kryty ze státního rozpočtu. Na druhé straně vláda byla oprávněna VHJ zavést **dodatkové odvody**. Zavedením tohoto středního článku řízení došlo k větší nepřehlednosti systému přerozdělovacích procesů.

Daňová soustava se postupně vyvinula do podoby, kterou měla v roce 1989. V té době daňovou soustavu tvořily následující daně:¹⁰⁶

1) systém odvodů do státního rozpočtu¹⁰⁷ – prováděly je: státní podniky, podniky zahraničního obchodu, akciové společnosti, státní peněžní ústavy

- odvody z objemu mezd
- odvod ze zisku
- odvod z odpisů základních prostředků
- regulační odvody
- cenové odvody

2) důchodová daň – platily ji podniky, které byly založeny národními výbory, družstva, zájmová sdružení občanů a jejich podniky, podniky se zahraniční majetkovou účastí, obchodní společnosti a podnikatelské subjekty zapsané v obchodním rejstříku.

Sazba daně:

- do částky 200 000 Kčs zisku.....20 % ze zisku
- nad 200 000 Kčs zisku55 % ze zisku

K této dani se vztahovala rovněž:

¹⁰⁶ Srov. ŠIROKÝ J. 2003. *Daňová teorie : s praktickou aplikací*, 2003, 1. vyd. Praha : C. H. Beck, s. 34. ISBN: 80-7179-413-9.

¹⁰⁷ Zákon č. 156/1989 Sb., o odvodech do státního rozpočtu. Dostupné z www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?czcz=156&r=1989

- **daň z objemu mezd** – 50 % z objemu mezd, hradila ji většina poplatníků důchodové daně
- **pojistné na nemocenské pojištění** – 10 – 15 % z objemu mezd, odváděli poplatníci důchodové daně, kteří neplatili daň z objemu mezd

3) zemědělská daň – doléhala na uživatele pozemků vedených v evidenci nemovitostí jako zemědělská půda. Sazby daně se odvíjely od bonity půdy, maximálně do výše 3 000 Kčs za 1 ha půdy.

K této dani patřila:

- **daň z objemu mezd a odměn** – 50 % z objemu mezd
- **daň ze zisku** – 50 % ze zisku

4) daň z obratu – představovala stanovené % z prodejní ceny. Do prodejní ceny patřily přímé a režijní náklady, příp. i dovozní přírážka a clo, či další přírážky a srážky odpovídající kvalitativním dotacím apod. včetně zisku a daně z obratu. Existovalo cca 1 000 různých sazeb daně z obratu od –291 % do +83 % z obchodní ceny.¹⁰⁸ Záporné sazby¹⁰⁹ tvořily dotace, které v té době sehrávaly důležitou přerozdělovací funkci státního rozpočtu.

5) daň ze mzdy – byla uvalována na fyzické osoby, které ji odváděly ze svých mezd a platů po odečtu nemocenského pojištění a sociálního zabezpečení. Sazby daně: progresivně klouzavé, maximální sazba 20 % ze mzdy nad 2 400 Kčs. Sazba byla navýšena až o 60 % u bezdětných poplatníků, a to odstupňovaně podle věku a pohlaví poplatníka. Sazba daně byla naopak snížena až o 70 % u poplatníků s více než 2 vyživovanými osobami.

6) daň z příjmů z literární a umělecké činnosti – podléhaly jí příjmy občanů produkujících literární a uměleckou činnost mimo pracovní poměr. Sazba daně: progresivně klouzavá. Minimálně 3 %, u příjmů nad 50 000 Kčs ročně až 33 %.

7) daň z příjmů obyvatelstva – vztahovala se na příjmy občanů z provozování soukromých podnikatelských aktivit, pokud nebyly zdaněny daní ze mzdy, zemědělskou daní nebo daní z literární a umělecké činnosti. Sazba daně: progresivně

¹⁰⁸ ŠIROKÝ, J. 2008. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. s. 46. ISBN 978-80-7400-005-8.

¹⁰⁹ Vyskytovaly se např. u základních druhů potravin, energetických zdrojů, některých druhů papírenského a drogistického zboží.

klouzavá, minimálně 15 %, a to u příjmů do 60 000 Kčs. Maximální sazba daně 55 % se vyskytovala u příjmů nad 1 080 000 Kčs.

8) daň domovní – zdaňovala rodinné domy občanů. Základem daně byla výměra zastavěné plochy. Sazba daně od 5 Kčs do 7,50 Kčs/1 m² se odvíjela od počtu obyvatel v obci. Nejvyšší sazba byla uplatňována v Praze, Bratislavě, Brně a lázeňských městech.

9) státní poplatky – jednalo se o poplatky za určité úkony nebo služby orgánů státního aparátu a obecních úřadů.

Druhy státních poplatků:

- správní poplatky
- notářské poplatky
- soudní poplatky
- arbitrážní poplatky

10) místní poplatky – byly to povinné příspěvky občanů a organizací do rozpočtů obecních úřadů

Druhy místních poplatků:

- lázeňský poplatek
- poplatek za užívání veřejných prostranství
- poplatek ze vstupného
- poplatek z přechodného ubytování
- poplatek ze psů
- poplatek z nájemného

4.6 Daňová soustava od konce 20. století

V Československu byl v roce 1990 zahájen proces přechodu z centrálně plánovaného hospodářství na ekonomiku tržní. Nezbytnou součástí tohoto přerodu se stala rovněž daňová reforma. V tomto období došlo pouze k částečným úpravám daňových zákonů, a to především z důvodu stimulace soukromého podnikání. Z tohoto důvodu byl v roce 1990 přijat zcela nový Zákon č. 38/1990 Sb., o **dani z příjmů obyvatelstva**, jímž byla zavedena řada úlev a odčitatelných položek, dále možnost zrychleného odpisování či možnost uplatnění výdajů procentem z příjmů. Velký význam sehrála rovněž možnost odkladu v placení daní, a to ve výši 60 % v prvním roce podnikání, 40 % v druhém roce podnikání

a 20 % ve třetím roce podnikání. Byla-li tato odložená částka daně použita k rozvoji vlastní podnikatelské činnosti, v níž podnikatel pokračoval nejméně v následujících dvou letech po odkladu platby daně, byl od úhrady této částky daně zcela osvobozen. To se však nevztahovalo na poplatníky, kteří podnikání prováděli souběžně s hlavním pracovním poměrem, příp. ty, kteří při své podnikatelské činnosti pobírali starobní nebo invalidní důchod.

Daň z obratu v tomto přechodném období zůstala zachována, avšak byly zrušeny všechny záporné sazby daně a došlo rovněž k redukci počtu sazeb na 4 sazby, a to: 0 %, 12 %, 22 % a 32 %.¹¹⁰ Tyto sazby byly v roce 1991 upraveny na: 0 %, 11 %, 20 % a 29 %¹¹¹ z prodejní ceny. Tyto úpravy sazeb daně z obratu se však nevztahovaly na alkoholické nápoje, kávu a čaj, cigarety a tabákové výrobky, pohonné hmoty, zlato a šperky.

Mimo těchto úprav lze však konstatovat, že daňový systém se v přechodném období let 1990 – 1992 stále řídil principy uplatňovanými v předchozím období. Současně probíhaly práce na tvorbě nového daňového systému. V roce 1991 byl přijat Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a v průběhu roku 1992 byly postupně schvalovány jednotlivé daňové zákony. Ba dokonce některé z nich byly již během roku 1992 novelizovány, a to ještě před nabytím jejich účinnosti.

Vzhledem k dalšímu politickému vývoji došlo k rozpadu České a Slovenské federativní republiky a ke vzniku dvou svébytných samostatných států. Jelikož však daňové zákony s účinností od 1. 1. 1993 byly schváleny společným federálním parlamentem již v roce 1992, oba státy je až na nepatrné změny převzaly do svých legislativních úprav daní.

Následující graf podává přehled daní uplatňovaných v České a Slovenské federativní republice před daňovou reformou v roce 1993 a přehled daní, které vstoupily v platnost v obou nově vzniklých samostatných státech k 1. 1. 1993 v jejich vzájemné návaznosti.

¹¹⁰ Srov. ŠIROKÝ J. 2003. *Daňová teorie : s praktickou aplikací*, 2003, 1. vyd. Praha : C. H. Beck, s. 36. ISBN: 80-7179-413-9.

¹¹¹ dtto

Graf č. 3: Srovnání daňové soustavy ČSFR před reformou a po reformě

Daně před reformou 1993

Daně po reformě 1993



Zdroj: vlastní, srov. Široký, J.: Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha: Linde Praha a.s., 2006, ISBN: 80-7179-413-9, str. 37

Daňová soustava z roku 1993 je výchozím bodem výzkumné práce.

5 Legislativní úprava daně z příjmů v ČR a ve SR

Původní federální úprava daní z příjmů, byla stanovena Zákonem č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů. Zákon již od svého vzniku legislativně upravoval dvě daně:

a) **daň z příjmů fyzických osob**

b) **daň z příjmů právnických osob**

Stejný obsah zákona převzaly do svých národních legislativ oba nástupnické státy.

Česká republika

Po rozpadu federálního státu došlo v rámci nově vzniklé ČR k rekodifikaci zákona a od té doby je problematika zdaňování příjmů v ČR upravena Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Struktura zákona se během doby existence nepatrně měnila. Zpočátku měl zákon mimo úvodního ustanovení pouze 4 části:

Úvodní ustanovení (§ 1)

1. daň z příjmů fyzických osob (§ 2 - § 16)
2. daň z příjmů právnických osob (§ 17 - § 21)
3. Společná ustanovení – platná pro obě daně (§ 22 - §39)
4. Přechodná a závěrečná ustanovení (§ 41 - 43)

K zákonu byla připojena jedna příloha, a to:

Zatřídění hmotného majetku a nehmotného majetku do odpisových skupin podle doby odpisování.

Se zákonem úzce souvisel Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění ZD z příjmů.

V roce 1995 došlo k úpravě struktury zákona a od roku 1996 až do roku 2013 zákon obsahoval následujících 6 částí:

Úvodní ustanovení (§ 1)

1. daň z příjmů fyzických osob (§ 2 - § 16)
2. daň z příjmů právnických osob (§ 17 - § 21)
3. Společná ustanovení – platí pro obě daně (§ 22 - §38fa)
4. Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů (§ 38g - § 38t)
5. Zmocnění pro Ministerstvo financí (§ 39 - § 39a)
6. Přechodná a závěrečná ustanovení (§ 40 - 42)

Příloha č. 1: Třídění hmotného majetku do odpisových skupin

Příloha č. 2: Postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně

z příjmů fyzických osob¹¹²

Příloha č. 3: Postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob¹¹³

Z důvodu příprav probíhajících od roku 2008 a ústících ke vzniku jednotného inkasního místa se Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, počínaje rokem 2014 skládal z 8 částí, z nichž část šestá podle novely zákona č. 458/2011 Sb. měla vstoupit v platnost od roku 2015:

Úvodní ustanovení (§ 1)

1. daň z příjmů fyzických osob (§ 2 - § 16b)
2. daň z příjmů právnických osob (§ 17 - § 21a)
3. Společná ustanovení – platí pro obě daně (§ 21b - §38fa)
4. Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů (§ 38g - § 38u)
5. Registrace (§ 39 - § 39b)
6. Odvod z úhrnu mezd (§ 39c - § 39o)¹¹⁴
7. Pravomoci vlády a Ministerstva financí (§ 39p - § 39q)
8. Přechodná a závěrečná ustanovení (§ 40)

Vzhledem ke skutečnosti, že od zřízení jednotného inkasního místa bylo nakonec upuštěno, od roku 2015 má Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, následujících sedm částí:

Úvodní ustanovení (§ 1)

1. Daň z příjmů fyzických osob (§ 2 - § 16b)
2. Daň z příjmů právnických osob (§ 17 - § 21a)
3. Společná ustanovení – platí pro obě daně (§ 21b - §38fa)
4. Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů (§ 38g - § 38w)
5. Registrace (§ 39 - § 39b)
6. Pravomoci vlády a Ministerstva financí (§ 39p - § 39q)
7. Přechodná a závěrečná ustanovení (§ 40)

Součástí zákona jsou rovněž přílohy:

1. Třídění hmotného majetku do odpisových skupin
2. Postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska DPFO
3. Postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska DPFO

Slovenská republika

Důchodové daně byly ve SR zavedeny k 1. 1. 1993 ještě v souladu s původním federálním zákonem č. 286/1992 Zb., o daniach z príjmov. V zákoně tyto daně byly pojmenovány jako daň z príjmov fyzických osôb a daň z príjmov právnických osôb.

Zákon se skládal z těchto částí:

¹¹² Účinnost od roku 2001

¹¹³ Účinnost od roku 2001

¹¹⁴ Úprava v souvislosti se zřízením jednotného inkasního místa

Úvodní ustanovení (§ 1)

1. daň z příjmů fyzických osob (§ 2 - § 16)
2. daň z příjmů právnických osob (§ 17 - § 21)
3. Společná ustanovení (§ 22 - § 39)
4. Výběr a placení daní z příjmů (§ 40a - § 56a)
 - první oddíl: Daň z příjmů fyzických osob (§ 40a - § 40j)
 - druhý oddíl: Daň z příjmů právnických osob (§ 40k - § 40m)
 - třetí oddíl: Společná ustanovení pro výběr a placení daní z příjmů fyzických a právnických osob (§ 40n - § 40r)
5. Přechodná a závěrečná ustanovení (§ 41 – 43)

Součástí zákona byla i příloha:

Zatřídění hmotného majetku a nehmotného majetku do odpisových skupin

Po prvním nástupu Mikuláše Dzurindy do čela vlády¹¹⁵ byl tento zákon s účinností od 1. 1. 2000 nahrazen Zákonem č. 366/1999 Z. z., o daniach z príjmov.

V roce 2000 došlo v zákoně k následujícím formálním úpravám:

Všeobecné ustanovení (§ 1)

2. daň z příjmů fyzických osob (§ 2 - § 16)
3. daň z příjmů právnických osob (§ 17 - § 21)
4. Společná ustanovení (§ 22 - § 37)
5. Výběr a placení daní z příjmů (§ 38 - § 56, resp. 56a¹¹⁶)
 - První oddíl: Daň z příjmů fyzických osob (§ 38 - § 48)
 - Druhý oddíl: Daň z příjmů právnických osob (§ 49 - § 51a)
 - Třetí oddíl: Společná ustanovení pro výběr a placení daní z příjmů fyzických a právnických osob (§ 52 - § 56a)
6. Společná, přechodná a závěrečná ustanovení (§ 57 – 58e, resp. 59¹¹⁷)

K zákonu byly přičleněny následující přílohy:

Příloha č. 1: Seznam činností, z nichž nelze příjmy zdaňovat paušální daní¹¹⁸

Příloha č. 2: Zařazení majetku do odpisových skupin

Příloha č. 3: Hmotný majetek určený ke zvláštnímu (progresivnímu způsobu) odpisování klasifikovaný podle Harmonizovaného systému kombinované nomenklatury celního sazebníku pro účely slevy na dani¹¹⁹

Po přijetí zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, mimo změnu v názvu zákona došlo rovněž ke změně názvu obou daní, které byly přejmenovány na daň z příjmů fyzické osoby a daň z příjmů právnické osoby.

Uskutečněním velké daňové reformy se počínaje rokem 2004 struktura zákona změnila následovně:

¹¹⁵ v období od roku 2000 do roku 2003

¹¹⁶ od 1. 1. 2003

¹¹⁷ do roku 2002

¹¹⁸ účinnost od roku 2000

¹¹⁹ dtto

1. Základní ustanovení (§ 1 - § 2)
2. Daň fyzické osoby (§ 3 - § 11)
3. Daň právnické osoby (§ 12 - § 14)
4. Společná ustanovení (§ 15 - § 31)
5. Výběr a placení daně
 - První oddíl: Daň fyzické osoby (§ 32 - § 40)
 - Druhý oddíl: Daň právnické osoby (§ 41 - § 42)
 - Třetí oddíl: Společná ustanovení pro výběr a placení daně (§ 43 - § 50)
6. Společná, přechodná a závěrečná ustanovení (§ 51 - § 54)

K zákonu byla připojena jediná příloha, a to:

Zařazení hmotného majetku do odpisových skupin

Uvedenou strukturu si zákon uchoval až doposud. Za období od roku 2004 až do současnosti se po formální stránce změnil pouze počet jeho příloh.

Přílohami zákona jsou:

Příloha č. 1: Zařazení hmotného majetku do odpisových skupin

Příloha č. 2: Seznam převzatých právně závazných aktů Evropské unie¹²⁰

Příloha č. 3: Seznam států a závislých území členských států, které srážejí daň podle čl. 11 Směrnice Rady č. 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdaňování příjmu z úspor ve formě výplaty úroků¹²¹

Příloha č. 4: Seznam závislých území členských států, které uzavřeli se Slovenskou republikou mezinárodní smlouvu o přijetí opatření rovnocenných s těmi, které jsou ustanoveny ve Směrnici Rady 2003/48/ES z 3. června 2003 o zdaňování příjmů z úspor ve formě výplaty úroků¹²²

Příloha č. 5: Seznam třetích zemí, s nimiž Evropské společenství jménem členských států uzavřelo dohody upravující opatření rovnocenné s těmi, které jsou ustanoveny ve Směrnici Rady 2003/48/ES z 3. června 2003 o zdaňování příjmu z úspor ve formě výplaty úroků¹²³.

Příloha č. 6: Výpočet navýšeného nepeněžního plnění¹²⁴

Se Zákonem o dani z příjmů byl v průběhu jeho vývoje úzce spjat Zákon č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve, Zákon č. 152/1994 Zb., o sociálnom фонде a o zmene a doplnení zákona č. 286/1992 Zb., o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov a v období od roku 2000 do roku 2003 rovněž i Zákon č. 610/1992 Zb., o rezervách pre zistenie základu dane z príjmov a následně Zákon č. 368/1999 Z. z., o rezervách a opravných položkách na zistenie základu dane z príjmov.

Souhrnně lze platnou strukturu zákona přehledně znázornit následovně:

¹²⁰ Účinnost od roku 2005

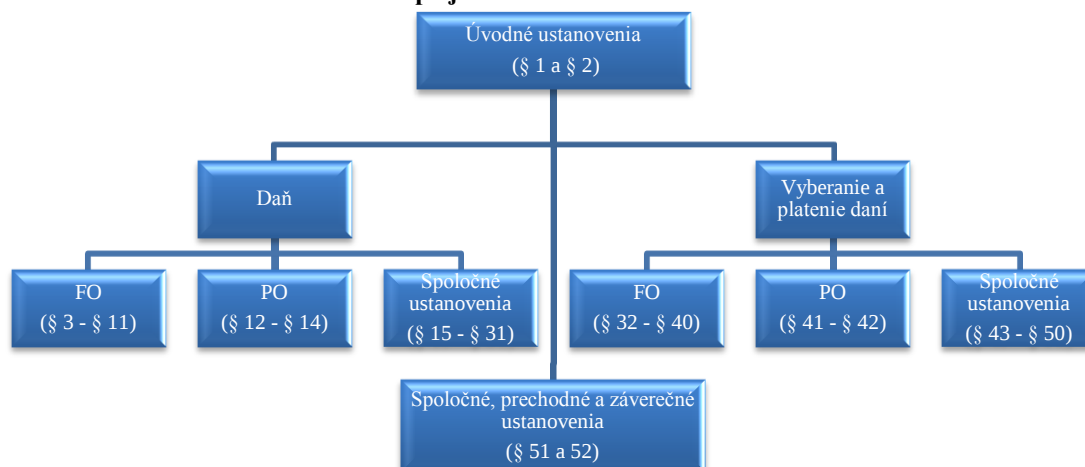
¹²¹ Účinnost od roku 2008

¹²² Účinnost od roku 2012

¹²³ dtto

¹²⁴ Účinnost od roku 2015

Graf č. 4: Struktura zákona o dani z příjmov ve SR



Zdroj: vlastní zpracování, srov. BÁNOCIOVÁ, A. 2011. *Aplikácia daní SR v praxi*. 1. vyd. Košice : Elfa, 2011. s. 97. ISBN 978-80-8086-174-2.

Komparace legislativní úpravy daní z příjmů v ČR a SR

Z legislativních úprav daní v obou sledovaných zemích je dodnes zřejmý společný základ. Sice dnes již není tak markantní jako v legislativní úpravě zákonů do roku 2003, ale i bez předchozích znalostí zákonné úpravy druhé země se lze v komparovaném zákoně velmi rychle zorientovat. Oba zákony se skládají z částí týkajících se pouze FO, dále částí zabývajících se pouze zdaňováním PO. Následně pak obsahují část věnující se společným ustanovením platným pro obě důchodové daně. Jednotlivé části zákona jsou rozděleny na paragrafy, z nichž některé se od sebe odlišují pouze překladem, a to především v části zabývajících se odpisy hmotného majetku. Při podrobnější analýze je však možné mezi oběma právními předpisy vysledovat určité odlišnosti. Zatím co česká úprava zákona až do roku 2013 sledovala pouze zdaňování příjmů fyzických a právnických osob a následně pozornost věnovala společným ustanovením, těžiště zájmu slovenské úpravy se již od roku 2004 mimo zdaňování fyzických a právnických osob zaměřuje i na způsob placení a vybírání daně, což je v ČR řešeno především v rámci Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků¹²⁵ a následně Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Stejnou tendenci vývoje struktury zákona jako na Slovensku vykazuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, až od novely zákona č. 458/2011.

Slovenská legislativní úprava daně z příjmů zachovává obdobnou strukturu, jako mají ostatní daňové zákony na Slovensku. Tato skutečnost je zřejmá především u § 2, v němž jsou definovány základní pojmy. Taková úprava by jistě napomohla ke zpřehlednění zákona i v ČR. Tam jsou totiž základní pojmy definovány uprostřed textu, s nímž

¹²⁵ do r. 2010

v některých případech po několika novelizačních úpravách ztrácejí svou kontinuitu. Přehlednost slovenské úpravy zase narušuje rozdělení páté části zákona na tři oddíly, protože daňový poplatník musí dobře znát strukturu zákona, aby nezaměnil ustanovení týkající se určitého institutu DPFO s ustanovením týkajícím se stejného institutu u DPPO. Přestože v české úpravě se tento problém nevyskytuje a instituty shodné pro obě daně jsou řešeny v rámci společných ustanovení, ani tato úprava se nejeví jako ideální. Ve společných ustanoveních jsou totiž zahrnuta jak ustanovení týkající se obou daní z příjmů, tak ustanovení určená výhradně pro jednu z daní, avšak v hlavičce jednotlivých ustanovení mnohdy toto rozlišení chybí.

Jak bylo výše naznačeno, národní legislativa obou sledovaných zemí člení důchodové daně na:

- a) daň z příjmů fyzických osob**
- b) daň z příjmů právnických osob**

V další podkapitole bude DPFO podrobena analýze, a to jak vertikální, tak horizontální, a následné komparaci. Vzhledem k rozsahu práce bude dále uveden pouze přehled nejdůležitějších diferencí získaných z výsledků vzájemné komparace DPPO.

5.1 Komparace daně z příjmů fyzických osob v ČR a SR

DPFO má v daňových soustavách obou zemí velmi důležité postavení. Jedná se o přímou daň, jíž podléhá největší počet daňových poplatníků. Podle údajů k 31. 12. 2014 je v ČR k této dani evidováno 3 351 558 daňových subjektů¹²⁶ a ve SR 2 921 699 daňových subjektů.¹²⁷ Mimo tyto osoby je daň odváděna rovněž z příjmů zaměstnanců ze závislé činnosti a rovněž těm, jimž byla provedena srážkou. Jejich počet v ČR představuje 1 193 373¹²⁸ osob a ve SR bylo těmito způsoby zdaněno 318 445 osob.¹²⁹

¹²⁶ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu> cit. 3. 9. 2015

¹²⁷ https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/statistiky/registrovane_fo/2015.01.28_reg122014.pdf cit. 3. 9. 2015

¹²⁸ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu> cit. 3. 9. 2015

¹²⁹ https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/statistiky/registrovane_fo/2015.01.28_reg122014.pdf cit. 3. 9. 2015

5.1.1 Předmět daně

Právní úprava předmětu daně z příjmů fyzických osob až do roku 2003 vycházela i nadále ze společného schématu nastoleného Zákonem č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů. Dle uvedeného zákona byl předmět daně definován pomocí pěti skupin příjmů. Toto vymezení předmětu daně se v rámci obou zemí od sebe začalo odlišovat až přijetím Zákona č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů.

Od té doby je předmět daně ve SR rozdělen pouze do čtyř skupin. Tento rozdíl je však pouze formálního charakteru, neboť obsahová náplň součtu DZD zůstává i nadále zachována. Slovenská právní úprava totiž příjmy z pronájmu vykazuje ve stejném DZD jako příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. K další formální úpravě ZD došlo v ČR od roku 2014, a to díky přejmenování jednotlivých skupin příjmů podléhajících DPFO. Souhrnně lze předmět daně v obou zemích vymezit následovně:

„Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou veškeré příjmy mimo těch, které jsou zákonem ze zdanění vyňaty.“¹³⁰

Tab. č. 2: Předmět daně z příjmů fyzických osob v letech 1993 -2016

Úprava platná: v ČR do roku 2012 a v SR do r. 2003:	v ČR od roku 2014:	v SR od roku 2004:
Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky	Příjmy ze závislé činnosti	Příjmy ze závislé činnosti
Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti	Příjmy ze samostatné činnosti	Příjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu ¹³¹
Příjmy z kapitálového majetku	Příjmy z kapitálového majetku	Příjmy z kapitálového majetku
Příjmy z pronájmu	Příjmy z nájmu	
Ostatní příjmy	Ostatní příjmy	Ostatné príjmy

Zdroj: vlastní, srov. § 3, odst. 1 Zákona č. 586/1992 Sb., Zákona 286/1992 Zb., Zákona 366/1999 Z. z. a Zákona č. 595/2003 Z. z.

Příjmy FO podléhající zdanění mohou nabývat různou formu. V obou sledovaných zemích se může jednat jak o příjmy peněžní, tak nepeněžní, či příjmy dosažené směnou.

5.1.2 Vynětí z předmětu daně

Základ DPFO je v právních úpravách obou zemí následně vymezen rovněž negativně. Obsahuje výčet položek, které v souladu se zákonem nejsou považovány za předmět daně.¹³² U obou republik se jedná se např. o příjmy získané nabytím cenných papírů v rámci převodu majetku státu na jiné osoby a dále příjmy z úvěrů a půjček.¹³³

¹³⁰ Srov. VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. 2014. Daňový systém ČR 2014, 12. aktualiz. vyd. Praha : 1. VOX, 2014. s. 159. ISBN: 978-80-87480-23-6.

¹³¹ Použitie diela a umeleckého výkonu definované od roku 2015

¹³² § 3, odst. 4, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 3, odst. 2 Zákona č. 595/2003 Z. z.

¹³³ Od roku 2014 se v ČR v souladu s Občanským zákoníkem místo označení půjčka používá termín zápůjčka

Velké polemiky vyvolává vynětí podílů na zisku (dividendy) ze zdanění¹³⁴, čímž slovenská úprava předchází dvojímu zdanění příjmů, zatím co česká úprava v celém sledovaném období dividendy daní srážkovou daní dle § 36. Ve SR bylo do roku 2010 vedle cestovních náhrad vyňato ze zdanění rovněž kapesné. Česká právní úprava tuto položku považovala za zdanitelný příjem. Naopak v ČR se nepovažuje za předmět daně z příjmů příjem daňového rezidenta ČR pomáhajícího s domácími pracemi za byt a stravu v zemích EU, resp. daňového rezidenta jiného státu EU, který činnost au pair vykonává v ČR a částka hrazená zdravotní pojišťovnou, o niž je překročen limit regulačních poplatků a doplatků na léčiva.¹³⁵ Slovenská právní úprava DPFO rovněž vylučuje z předmětu daně DPH z plátce daně, což sice v právní úpravě ČR zmíněno není, avšak de facto rovněž do základu daně z příjmů nevstupuje.¹³⁶

Obě právní úpravy vyjmenovávají další možnosti vynětí z předmětu daně specifické pro svou národní legislativu, a to v § 3, odst. 4 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 3, odst. 2 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů.

Nelze opomnět rovněž vynětí z předmětu daně vztahující se k příjmům ze závislé činnosti. V obou zemích se jedná především o náhrady cestovních výdajů v zákonem stanovené výši,¹³⁷ pracovní a ochranné pomůcky, pracovní oděvy vč. výdajů na jejich udržování, náhrady za používání vlastního nářadí apod. Shodně se v obou státech vychází buď ze zákonem stanovené výše těchto výdajů, nebo je poplatník povinen prokázat kalkulaci skutečných výdajů.¹³⁸

5.1.3 Osvobození od daně

Po vymezení příjmů v § 3, které nejsou předmětem daně, se český zákon v § 4 zabývá příjmy, které sice předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny. Tento systém byl do zákona vložen již od původního znění zákona a obě země tuto logiku dodržovaly až do roku 2003. Od daňové reformy v SR v roce 2004 byla zákonná úprava osvobození

¹³⁴ Srov. http://www.inst-asa.sk/userfiles/file/publikacie/socialny_stat_a_s_slovensko_kapitola_4.pdf

¹³⁵ Dle Zákona č. 48/1997 Sb., o všeobecném zdravotním pojištění, je limit regulačních poplatků a doplatků stanoven na částky: děti a pojištěnci nad 65 let - 2 500 Kč a ostatní pojištěnci 5 000 Kč

¹³⁶ ČR se vzhledem k praxi fungování DPH opírá o skutečnost, že u plátce DPH vstupuje do základu daně vždy částka bez DPH

¹³⁷ Např. Zákon č. 262/2006 Sb., Zákoník práce, Zákon č. 311/2001 Z. z., Zákoník práce a Zákon č. 283/2002 Z. z., o cestovních náhradách

¹³⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 6, odst. 8 a Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, § 5, odst. 6

od daně přesunuta až za ustanovení týkající se jednotlivých DZD, a proto se nacházejí až v § 9.

V obou zemích jsou po splnění zákonem stanovených podmínek od daně osvobozeny příjmy z prodeje nemovitých věcí. V případě prodeje nemovitých věcí získaných děděním v řadě přímé, je příjem osvobozen od daně v případě, že k jeho prodeji dojde po pěti letech od jeho nabytí. Rozdíl mezi daňovými soustavami obou zemí spočívá v tom, že ve slovenském daňovém systému toto pětileté období začíná od okamžiku nabytí majetku dědicem, zatímco v ČR se do tohoto období započítává rovněž doba, kdy se majetek nacházel ve vlastnictví zůstavitele. Při prodeji nemovitého majetku ve vlastnictví FO nabytého jinými způsoby než děděním se mezi oběma daňovými soustavami vyskytuje rovněž jedna podstatná odlišnost: česká úprava rozlišuje, zda poplatník měl v prodávané nemovitosti své bydliště. Pokud je tato podmínka splněna, prodej nemovitosti je osvobozen od daně po uplynutí 2 let od nabytí. Obdobnou úpravu obsahoval i slovenský zákon o dani z příjmů do konce roku 2010, avšak novelou zákona č. 548/2010 Z. z. byla tato možnost ze zákona vypuštěna. V ČR od roku 2004 postačí, když tuto podmínku splňuje aspoň jeden z manželů a od roku 2005 tento časový test nemusí být dokonce ani dodržen, pokud poplatník daně prokáže, že příjem získaný prodejem nemovitosti použije v období jednoho roku před nebo po obdržení příjmu k nákupu nemovitosti, která bude sloužit k uspokojení jeho bytových potřeb.

Příjem z prodeje nemovitostí a movitých věcí zařazených v obchodním majetku bude v obou státech osvobozen od daně v případě, že od jeho vyřazení z obchodního majetku uplynulo nejméně 5 let. Movité věci nezařazené v obchodním majetku jsou v obou státech osvobozeny od daně. Výjimku v ČR tvoří pouze příjmy z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí, u nichž musí poplatník daně prokázat dodržení časového testu 1 roku vlastnictví. Ve SR takové neomezení není uplatňováno.

V obou soustavách se příjem z prodeje nemovitosti, který není osvobozen od daně, zahrnuje do DZD – ostatní příjmy. Zatím co v ČR se tato položka zahrne do celkového ZD, od něž je možné odečíst položky snižující základ daně a nezdanitelné části základu daně, slovenská úprava od 1. 1. 2011 uzákonila, že od tohoto příjmu nelze provést odečet nezdanitelných částí ZD, neboť v daném případě se jedná pouze o pasivní příjem.

V obou právních úpravách se lze u DZD z příjmů ze závislé činnosti setkat se specifickými případy příjmů, které se opět zcela vylučují ze zdanění nebo jsou od daně osvobozeny. Český zákon navíc podává seznam dalších příjmů osvobozených od daně v § 10 u DZD z ostatních příjmů. Zákonné platby pojistného na sociální a zdravotní pojištění, jak

ze strany zaměstnance, tak ze strany zaměstnavatele, patřily v obou zemích mezi příjmy osvobozené od daně z příjmů. V ČR byl tento systém v rámci daňové reformy v roce 2008 zrušen, o platby sociálního a zdravotního pojištění již v současnosti nelze snižovat ZD. Kontroverzní snahou české vlády ODS byla v letech 2011 – 2012 snaha o zrušení zaměstnaneckých benefitů, především poskytování příspěvku zaměstnavatele na stravování zaměstnanců. V současnosti tento příjem i nadále patří mezi příjmy osvobozené od daně a vláda sociální demokracie o jejich zrušení neuvažuje.

Mezi položkami osvobozených příjmů ve SR se vyskytuje rovněž hodnota nealkoholických nápojů poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci. V ČR je osvobození této položky podmíněno tím, že musí být hrazeno ze sociálního fondu, zisku po zdanění.

Často diskutovanou problematikou v ČR je zdaňování starobních důchodů nad roční stanovenou hranici, a především zdaňování celého starobního důchodu v případě, že příjmy starobního důchodce ze závislé činnosti, podnikání, jiné výdělečné činnosti či pronájmu za zdaňovací období přesáhnou částku stanovenou zákonem. Slovenská úprava tato omezení nezná, starobní důchody nikdy nespádají do zdanitelných příjmů. Omezení příjmů u starobních důchodců se vztahuje pouze na odpočet nezdanitelné části ZD na poplatníka.

V §5, odst. 7 Zákona č. 595/2003 Z. z., je mezi příjmy ze závislé činnosti osvobozenými od daně vyjmenováno rovněž použití rekreačního, zdravotnické, vzdělávacího, sportovního zařízení zaměstnavatele. V ČR jsou osvobozena nepeněžní plnění poskytovaná z FKSP, sociálního fondu nebo fondu ze zisku po zdanění, příp. na vrub nákladů, které nejsou daňově uznatelné. U rekreací a zájezdů zde existuje maximální částka osvobození do roku 2003 ve výši 10 000 Kč a od roku 2004 ve výši 20 000 Kč. Ve SR je použití rekreačního, zdravotnického, vzdělávacího, tělovýchovného a sportovního zařízení poskytnutého zaměstnavatelem zaměstnancům osvobozeno zcela. Ve SR jsou rovněž osvobozeny podíly na zisku vyplacené zaměstnanci bez účasti na základním kapitálu¹³⁹ a odměny za výkon funkce při volbách, referendu apod.¹⁴⁰ Slovenská právní úprava povoluje rovněž osvobození nepeněžního plnění formou produktů vlastní výroby poskytnuté od zaměstnavatele, který se zabývá zemědělskou výrobou, a to maximálně do částky 200 € ročně na zaměstnance od všech zaměstnavatelů.¹⁴¹ V ČR je osvobozena hodnota nepeněžních darů z fondů ze zisku nebo ze zisku po zdanění v maximální částce 2 000 Kč

¹³⁹ Základnom imaní – viz § 5, odst. 7, písm. i Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov

¹⁴⁰ § 5, odst. 7, písm. k Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov

¹⁴¹ Částka nad tuto hranici je považována za nepeněžní příjem

na 1 zaměstnance a v období od roku 1996 do roku 2013 byla osvobozena návratná půjčka zaměstnanci z fondů ze zisku nebo ze zisku po zdanění, a to:

- na bytové účely 100 000 Kč
- k překlenutí tíživé finanční situace 20 000 Kč

V obou zemích jsou osvobozeny od daně příspěvky na starobní důchodové spoření¹⁴² apod.

Příjmy, které nesplnily podmínky pro osvobození, se podle právních úprav obou zemí zahrnují do DZD – ostatní příjmy. Zatím co v ČR se tato položka zahrne do celkového ZD, od nějž je možné odečíst položky odčitatelné od ZD a nezdanitelné části ZD, slovenská úprava od 1. 1. 2011 uzákonila, že od tohoto příjmu nelze provést odečet nezdanitelných částí ZD, neboť se v daném případě jedná pouze o pasivní příjem.

5.1.4 Poplatník daně

Poplatníky DPFO jsou FO, pro něž právní úpravy sledovaných zemí používají sice odlišná označení, avšak jejichž obsahové vymezení je totožné.

Poplatníky daně¹⁴³ jsou:

v ČR	v SR
daňoví rezidenti	poplatník s neomezenou daňovou povinností
daňoví nerezidenti	poplatník s omezenou daňovou povinností

Osoba s neomezenou daňovou povinností (daňový rezident) je FO, která má na území daného státu své bydliště nebo se na tomto území zdržuje déle než 183 dní v roce. Výjimku z tohoto pravidla tvoří osoby, které se na území státu sice zdržují déle než 183 dní v roce, ale pouze za účelem léčení nebo studia. Tato osoba má povinnost na území daného státu zdanit veškeré dosažené příjmy.

Osoba s omezenou daňovou povinností (daňový nerezident) je FO, která nevyhovuje podmínkám rezidentství nebo to o ní stanoví mezinárodní smlouva. Zdanění na území tohoto státu podléhají u poplatníka pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území daného státu. Z důvodu zamezení dvojího zdanění obě právní úpravy však připouští nadřazenost mezistátních smluv, a proto i konkrétní způsob zdanění příjmů mezi smluvními státy může ovlivnit dovětek: „pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění nestanovuje jinak.“

¹⁴² V ČR limit těchto příspěvků vč. příspěvků na životní pojištění dle § 6, odst. 9, písm. p, činí 30 000 Kč ročně.

¹⁴³ § 2 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 2, písm. d-e Zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů

5.1.5 Základ daně

U DPFO je ZD v obou právních úpravách obecně definován jako částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud zákon nestanoví jinak. Až v odst. 2 je stanoveno, že pokud poplatník ve zdaňovacím období dosahuje více druhů příjmů podle § 6 – § 10, ZD je součet DZD. Tato formulace ZD je poněkud zavádějící. Slovenská právní úprava ZD deklaruje jako součet DZD, přičemž důsledně od sebe odděluje příjmy:

- a) aktivní
- b) pasivní

Takové dělení příjmů česká právní úprava dosud nezná.

Co se týká specifikace jednotlivých DZD, SR až do roku 2003 používala stejné rozdělení i shodná číselná označení paragrafů zabývajících se jednotlivými DZD jako ČR. Až po daňové reformě v roce 2004 došlo k redukci DZD z příjmů fyzických osob z původních pěti na čtyři, navíc došlo i k přečíslování daných ustanovení zákona. Jak již bylo naznačeno u předmětu daně, jedná se pouze o formální odlišnost, protože příjmy z nájmu, které v ČR tvoří samostatný DZD, jsou na Slovensku součástí DZD z podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti, z pronájmu a z použití díla a uměleckého výkonu.

Konstrukce základu daně se v SR postupně vyvíjela. Nejprve byla totožná se způsobem tvorby ZD v ČR, postupně se vznikem nových daňových institutů, resp. jejich zrušením, se postup stanovení ZD měnil.

Největší odlišností u příjmů ze závislé činnosti je skutečnost, že v ČR se DZD stává superhrubá mzda, zatím co ve SR se základ daně ze závislé činnosti i nadále snižuje o uhrazené zákonné sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem. V ČR u příjmů ze samostatné činnosti lze odečíst výdaje ve skutečné výši či zákonem povoleným procentem z příjmů, což je možné rovněž ve SR, avšak s tím rozdílem, že do příjmů stanovených pro tyto účely lze započíst pouze tzv. aktivní příjmy.¹⁴⁴ Od výše aktivních příjmů z podnikání a jiné samostatné činnosti ve SR lze odečíst nezdanitelné části ZD. Až poté se přičítají příjmy z pronájmu, z použití díla a uměleckého výkonu a dále příjmy z kapitálového majetku a ostatní příjmy po případné úpravě o zákonem povolenou výši výdajů. V ČR se odčitatelné položky od ZD a nezdanitelné části ZD odčítají od součtu

¹⁴⁴ Blíže viz DZD z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

všech DZD mimo DZD ze závislé činnosti. Srovnání postupu stanovení ZD z příjmů fyzických osob v obou zemích ukazuje následující schéma:

Tab. č. 3: Schéma tvorby upraveného základu daně fyzické osoby v ČR a SR

Česká republika	Slovenská republika
Druh příjmu	Druh příjmu
+ příjmy ze závislé činnosti (§ 6) + sociální a zdravotní pojištění (zaměstnavatel)	+ příjmy ze závislé činnosti (§ 5) - sociální a zdravotní pojištění (zaměstnanec)
+ příjmy ze samostatné činnosti ¹⁴⁵ (§ 7)	+ příjmy z podnikání (§ 6, odst. 1)
+ Příjmy z kapitálového majetku (§ 8)	+ příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 6, odst. 2)
+ Příjmy z pronájmu (§ 9)	- nezdaniitelné části ZD (§ 11)
+ Ostatní příjmy (§ 10)	+ Příjmy z pronájmu (§ 6, odst. 3)
- Odčitatelné položky a nezdaniitelné části ZD (§ 34 a §15)	+ Příjmy z užití díla a užití uměleckého výkonu (§ 6, odst. 4)
= Základ daně po odpočtu nezdaniitelných částí základu daně	+ Kapitálové příjmy (§ 7)
	+ Ostatní příjmy (§ 8)
	= Základ daně po odpočtu nezdaniitelných částí základu daně

Zdroj: vlastní, dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

A. Dílčí základ daně ze závislé činnosti

Původně byly příjmy vyplývající z pracovního poměru v obou zemích v právní úpravě označovány za příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky. Slovenská právní úprava v pojmenování příjmů vypustila samostatné označení „funkčné požitky“ již od roku 2004, neboť tyto příjmy jsou automaticky chápány jako příjmy ze závislé činnosti. ČR stejný krok podnikla až v roce 2014. V současnosti je tedy pro označení příjmů ze zaměstnání v obou zemích používána opět totožná terminologie.

Největší odlišností u DZD ze závislé činnosti je skutečnost, co je považováno za ZD. Právní úpravy obou států od roku 1993 vycházely z úhrnu hrubých mezd zaměstnance za zdaňovací období po odpočtu zákonných plateb pojistného na sociální a zdravotní pojištění ze strany zaměstnance za kalendářní rok, neboť v zákoně o daních z příjmů obou zemí povinné platby pojistného patřily mezi příjmy osvobozené od daně z příjmů. V ČR byl tento systém v rámci daňové reformy v roce 2008 zrušen, o platby sociálního a zdravotního pojištění ze strany zaměstnance již v současnosti nelze snižovat ZD a stávající

¹⁴⁵ Do roku 2013 příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

system tvorby DZD ze závislé činnosti byl nahrazen systémem tzv. superhrubé mzdy. Superhrubá mzda se skládá ze součtu hrubých mezd zaměstnance za zdaňovací období zvýšeným o sociální a zdravotní pojištění, které je povinen hradit zaměstnavatel za své zaměstnance. V roce 2008 povinné pojistné činilo 35 % a od roku 2009 se ustálilo na 34 % hrubé mzdy. O zavedení tohoto systému se zvažovalo rovněž v rámci daňové reformy uskutečňované ve SR,¹⁴⁶ ale do této doby k jejímu zavedení nedošlo a i nadále zůstává v platnosti původní model upraveného dílčího základu. V ČR je systém superhrubé mzdy už od svého zavedení neustále terčem ostré kritiky, neboť se jedná o skrytou formu zvýšení daňové zátěže osob v zaměstnaneckém poměru. Z tohoto důvodu se v rámci probíhající daňové reformy chystalo jeho zrušení a nahrazení ZD vztahujícím se opět k hrubé mzdě zaměstnance. Tento krok se však i nadále odkládá, přestože vedení státu již není v rukou ODS, která tento systém v ČR zavedla.

Ve SR se do roku 2010 příjmy zaměstnance zvyšovaly o část příspěvku zaměstnavatele na doplňkové důchodové spoření zaměstnance nebo účelové spoření¹⁴⁷ a o částku přijatou ze sociálního fondu nad zákonem stanovený limit 6 % ze zúčtované mzdy.

Za nepeněžní plnění ve prospěch zaměstnance bylo již od roku 1993 v obou zemích považováno poskytnutí motorového vozidla zaměstnanci jak pro služební, tak soukromé účely. Příjem zaměstnance byl z tohoto důvodu navýšen o 12 % pořizovací ceny vozidla za kalendářní rok, resp. o 1 % pořizovací ceny vozidla za každý měsíc, v němž bylo vozidlo použito. Od roku 1996 se v ČR ustálila formulace 1 % pořizovací ceny vozidla za každý měsíc, v němž bylo vozidlo použito pro soukromé účely. V roce 1999 v ČR přibyla podmínka minimální částky nepeněžního plnění ve výši 1 000 Kč/měsíc. Ve SR tato minimální částka byla stanovena až od roku 2000, a to ve výši 2000 Sk/měsíc. V roce 2014 ve SR se od roku 2014 částka 1 % ze vstupní ceny použije pouze během 1. roku a od 2. roku do 8 roku se tato částka snižuje o 12,5 % za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí motorového vozidla zaměstnavatele na používání na služební a soukromé účely. Za příjem ze závislé činnosti je ve SR rovněž považován plat prezidenta SR. V ČR se příjmy prezidenta ČR z výkonu funkce považují za ostatní příjmy a jsou zahrnovány do DZD ostatní příjmy.¹⁴⁸

Dílčí základ daně ze závislé činnosti se stanoví následovně:

¹⁴⁶ Srov. <http://hnporadna.hnonline.sk/poradca-156/superhruba-mzda-nam-otvori-oci-440065>

¹⁴⁷ 2004 – 24 000 Sk, 2005 – 12 000 Sk, 2006 –

¹⁴⁸ § 10, odst. 10, písm. b) Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tab. č. 4: Schéma tvorby dílčího základu daně ze závislé činnosti u fyzických osob

v ČR		ve SR	
zdanitelné příjmy ze závislé činnosti		zdanitelné příjmy ze závislé činnosti	
plus	pojistné a příspěvky, které je povinen platit zaměstnavatel za zaměstnance	mínus	pojistné a příspěvky, které je povinen platit zaměstnanec, resp. příspěvky na zahraniční pojištění zaměstnance, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 5, odst. 2 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

Daň vybíraná srážkou daně

Příjmy ze závislé činnosti byly od roku 1993 v obou zemích zdaňovány v rámci samostatného ZD zvláštní sazbou daně podle § 36 za podmínky, že zaměstnanec u zaměstnavatele nepodepsal prohlášení k dani a jeho měsíční příjem nepřesáhl částku:

Tab. č. 5: Hranice příjmů ze závislé činnosti pro zdaňování zvláštní sazbou daně

Rok	Maximální úhrn příjmů u jednoho plátce za kalendářní měsíc	
	ČR	SR
1993	3 000 Kč	3 000 Sk
1994	2 000 Kč	3 000 Sk
1995 – 1997	5 000 Kč	3 000 Sk
1998 – 1999	2 000 Kč	3 000 Sk
2000	2 000 Kč	4 000 Sk
2001 – 2003	3 000 Kč	4 000 Sk
2004 – 2005	5 000 Kč	-
2006 – 2008	5 000 Kč	5 000 Sk
2009 – 2010	5 000 Kč	165,97 €
2011 – 2013	5 000 Kč	-
2014 – 2016	10 000 Kč	-

Zdroj: §6, odst. 4 a § 36, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 6, odst. 4 Zákona č. 286/1992 Zb., o daniach z příjmů, § 36, odst. 2, písm. d, Zákona č. 366/1999 Z. z., o daniach z příjmů, § 43, odst. 3, písm. j Zákona č. 595/2003 Z. z.

V obou zemích tyto příjmy byly zaokrouhleny na celé koruny dolů,¹⁴⁹ resp. ve SR na eurocenty dolů.¹⁵⁰ Od roku 1993 byly příjmy ze závislé činnosti zdaňované srážkou daně zdaňovány zvláštní sazbou daně ve výši 10 %. Zatím co v ČR od roku 1995 došlo ke změně srážkové daně na 15 %, ve SR byly tyto příjmy až do daňové reformy v roce 2003 zdaňovány sazbou daně ve výši 10 %. Po daňové reformě ve SR byla v rámci uplatňovaného principu rovné daně zavedena 19 % sazba daně. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, navíc v § 43, odst. 7 připouští možnost, že si poplatník příjmy zdaněné srážkou daně v rámci ročního zúčtování daně může zahrnout do ZD pro výpočet daně a zaplacená daň vybraná srážkou je pak považována za uhrazenou zálohu na daň. V roce 2011 byla nakonec ve SR daň provedená srážkou u závislé činnosti zrušena zcela a veškeré příjmy z této činnosti jsou od té doby zdaňovány zálohovým způsobem. K možnosti považovat sraženou daň za zaplacenou zálohu na daň přistoupila ČR až od roku 2014, kdy

¹⁴⁹ § 36, odst. 3 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁵⁰ § 47 Zákona č. 595/2003 Z. z., o daniach z příjmu

navíc zpřísnila požadavky na zdanění příjmů srážkou daně. Od roku 2014 lze totiž srážku daně u závislé činnosti provést pouze v případě, že zaměstnanec podepsal dohodu o provedení práce a jeho příjem nepřesáhl částku 10 000 Kč, a to od zaměstnavatele, u něhož zaměstnanec nepodepsal prohlášení k dani.

Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti

Z příjmů ze závislé činnosti má zaměstnavatel povinnost odvést správci daně zálohu na daň z příjmů. Postup při výpočtu záloh je obdobný jako při ročním zúčtování daně.

V obou zemích se od roku 1993 ZD odvíjel od hrubé mzdy snížené o sociální a zdravotní pojištění sražené zaměstnavatelem zaměstnanci, příp. o nezdanitelnou část ZD či daňový bonus. Tento systém je ve SR uplatňován dodnes, zatím co v ČR se ZD počínaje rokem 2008 změnil na 135 %, resp. od roku 2009 na 134 % hrubé mzdy. Je třeba zdůraznit, že z důvodu výpočtu měsíční zálohy na daň z příjmů se ZD od roku 1993 až po současnost zaokrouhluje do 100 Kč (Sk) na celé koruny nahoru, nad 100 Kč na celé stokoruny nahoru a zaokrouhlená částka se násobí sazbou daně. V souladu s § 47, odst. 1 Zákona č. 595/2003 Z. z., se po změně měny ve SR záloha zaokrouhluje na eurocenty dolů.

V případě, že poplatník podepsal prohlášení k dani, je v ČR od roku 2008 možné od vypočtené zálohy odečíst alikvotní část ročních slev na dani¹⁵¹ a daňového zvýhodnění. Vývoj sazeb daně pro výpočet zálohy je obsažen v části Zálohy na DPFO této práce.

Roční zúčtování daně

Dle § 38ch, odst. 1 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 38, odst. 1 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, platí pro roční zúčtování daně v obou státech stejné podmínky. Zaměstnanec, který není povinen podat DP k DPFO z jiného titulu než ze závislé činnosti a nehodlá daň zaplacenou srážkou daně považovat za zálohu na daň, může nejpozději do 15. 2. následujícího roku písemně požádat svého zaměstnavatele o roční zúčtování daně. Současně je povinen doložit všechny potřebné podklady pro správný výpočet daně.

B. Dílčí základ daně z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

Toto označení DZD z podnikatelských aktivit bylo používáno shodně v obou zemích až do roku 2003. Od roku 2004 ve SR došlo ke sloučení DZD z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a DZD z pronájmu do společného DZD s názvem Číastkový základ dane z príjmův z podnikania, inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu. Od roku

¹⁵¹ S výjimkou slevy na manželku (manžela)

2012 došlo k další úpravě názvu na Čiastkový základ dane z príjmov z podnikania, inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu. I když se na první pohled zdá, že se jedná pouze o formální úpravu, tento krok měl obrovský dopad na způsob posuzování příjmů z použití díla a uměleckého výkonu. Příjmy plynoucí z práv duševního vlastnictví byly totiž do roku 2011 posuzovány obdobně jako příjmy z podnikatelské činnosti, tj. bylo možné u nich vykázat daňovou ztrátu, připočíst je mezi příjmy, od nichž bylo možné provádět odpočty daňové ztráty, nezdanitelných částí ZD a daňového bonusu. Příjmy vypořádané prostřednictvím srážky daně podle § 43 mohly být sníženy pouze o výdaje procentem z příjmů a na konci zdaňovacího období nebylo možné je zahrnout v rámci ročního zúčtování daně do daňového přiznání.

Od roku 2012 slovenská úprava rozlišuje tzv.:

- aktivní příjmy
- pasivní příjmy

Tato skutečnost způsobila, že od 1. 1. 2012 se příjmy dosahované z vytvoření díla a uměleckého výkonu a dále z použití nebo poskytnutí práv průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví¹⁵² v souladu s § 6, odst. 2, považují za příjmy aktivní, pro něž platí úprava platná do roku 2011.

Příjmy z použití díla a použití uměleckého výkonu, které nevyhovují podmínkám stanoveným v § 6, odst. 2, jsou považovány za pasivní příjmy, na něž se vztahují odlišná pravidla: nelze z nich např. vykázat daňovou ztrátu, ani ji od těchto příjmů odečíst¹⁵³ Následně nebylo možné od těchto příjmů odečíst ani nezdanitelné části ZD. Ponecháno však zůstalo právo na uplatnění daňového bonusu z těchto příjmů.

Pokud však dané příjmy podléhaly srážkové dani, zůstala zachována zákonná úprava platná do roku 2011, a to jak pro aktivní, tak pro pasivní příjmy.

Od roku 2013 došlo k dalšímu posunu u pasivních příjmů, a to především u příjmů autorů za příspěvky do sdělovacích prostředků.¹⁵⁴ Tyto příjmy již nemusí být daněny pouze srážkovou daní. V případě, že autor předem uzavřel smlouvu o výplatě honoráře bez uplatnění srážkové daně a provede o tom oznámení správci daně nejpozději do 15. dne po uplynutí zdaňovacího období, smí své příjmy danit sám v rámci daňového přiznání.¹⁵⁵

¹⁵² Bližší specifikace těchto příjmů viz

https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Priame_dane/2013_05_13_par6_umelci.pdf

¹⁵³ Platí pro ztrátu vykázanou až po 1. 1. 2012

¹⁵⁴ Nejedná-li se o umělecký výkon

¹⁵⁵ § 43, odst. 14 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

U příjmů obdržených na základě uzavřených licenčních smluv však možnost výběru způsobu zdanění neplatí a daň je odváděna i nadále srážkou u zdroje příjmu.

Ke zpřísnění podmínek došlo rovněž u aktivních příjmů, u nichž se poplatník rozhodl uplatnit výdaje procentem z příjmů. Od roku 2013 přibýly maximální částky výdajů, které nelze pro daný druh příjmu překročit za dané zdaňovací období, resp. za kalendářní měsíc,¹⁵⁶ v němž poplatník vykonával své podnikatelské aktivity. Od těchto příjmů pak mohl odečíst jak daňovou ztrátu vzniklou v minulém období, resp. ji vykázat za dané zdaňovací období, tak uplatnit nezdanitelné části ZD, či nárokovat právo na daňový bonus. V rámci DZD z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti lze v obou sledovaných zemích ZD vykázat jako rozdíl mezi příjmy a výdaji. Oba státy umožňují stanovit výdaje:

- a) ve skutečné výši
- b) procentem z příjmů

Ad a) uplatnění výdajů ve skutečné výši

Do roku 2003 v obou zemích poplatníci daně skutečné výdaje prokazovali pomocí:

- podvojného účetnictví
- jednoduchého účetnictví

Tato úprava byla ve SR platná až do roku 2009, zatímco v ČR mohli poplatníci daně počínaje rokem 2004 pro vykázání skutečné výše výdajů využít dva možné způsoby evidence:

- vedení účetnictví
- vedení daňové evidence,

přičemž daňová evidence je upravena § 7b Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a vedení účetnictví podléhá Zákonu č. 563/1991, o účetnictví. Na základě tohoto zákona jsou účetnictví povinny vést všechny účetní jednotky a zákon rovněž stanovuje kritéria, kdy se právní subjekt stává účetní jednotkou. Pro FO je rozhodujícím kritériem výše obratu,¹⁵⁷ a to:

- do roku 2003: 6 000 000 Kč
- do roku 2007: 15 000 000 Kč
- od roku 2008: 25 000 000 Kč

V důsledku povinností vyplývajících ze Směrnice Rady Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných

¹⁵⁶ 420 €/měsíc, resp. 5 040 €/rok

¹⁵⁷ § 1, odst. 2, písm. e) Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, ČR jako členský stát EU novelizovala Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a proto počínaje rokem 2016 může poplatník daně výdaje ve skutečné výši stanovit na základě vedení:

- účetnictví
- jednoduchého účetnictví¹⁵⁸
- daňové evidence,

což je systém uplatňovaný ve SR již od roku 2009.

Daňovou evidenci ve SR může v souladu s § 6, odst. 14 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, vykazovat poplatník daně za těchto podmínek:

- vykonává podnikatelskou a jinou samostatnou výdělečnou činnost
- podnikatelské aktivity vykonává samostatně a nemá zaměstnance
- uplatňuje prokazatelné daňové výdaje
- z této činnosti dosáhl v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období příjmy (výnosy) nepřesahující částku 170 000 €

V souvislosti se způsobem vedení účetní evidence se vyskytuje mezi oběma zeměmi další odlišnost, a to díky zákonem stanovené povinnosti o délce trvání vedení účetnictví u FO. Pokud totiž neexistuje právní důvod pro vedení účetnictví, Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v § 6, odst. 13, zavazuje poplatníky daně postupovat podle zvoleného způsobu účetní evidence během celého zdaňovacího období. V ČR se Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, touto problematikou vůbec nezabývá a odkazuje na účetní legislativu. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v § 4, odst. 7, stanovuje povinnost vést účetnictví nejméně po dobu 5 let.¹⁵⁹

V případě, že poplatník vykazuje příjmy ve skutečné výši, je třeba výsledky účetní evidence upravit na ZD, protože ne všechny výdaje, které osoba samostatně výdělečně činná vykazuje ve své evidenci, lze od zdanitelných příjmů odečíst. Při výpočtu ZD je nezbytně nutné od sebe daňově uznatelné a daňově neuznatelné náklady, resp. výdaje.

Daňově uznatelnými výdaji jsou ty, které jsou nezbytné pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto výdaje musí časově a věcně souviset s obdobím, jehož se týkají,

¹⁵⁸ V ČR mohou vést v souladu s § 38a Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pouze malé účetní jednotky, které nebyly založeny za účelem podnikání a vykonávají společensky prospěšné aktivity, (spolky, vč. pobočných, odborové organizace a organizace zaměstnavatelů, vč. mezinárodních a pobočných, církve a honební společenstva), srov. <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetnictvi/legislativa-v-ucetnictvi/2014/informace-k-vykladu-ustanoveni--38a-zako-17947> a § 1f Zákona č. 563/1991, o účetnictví

¹⁵⁹ s výjimkou ukončení podnikatelské činnosti

a poplatník daně oprávněnost těchto výdajů musí řádně prokázat, především prostřednictvím daňových dokladů.

Do kategorie **daňově neuznatelných výdajů** patří výdaje, u nichž nebyly splněny podmínky pro jejich daňovou uznatelnost. Přičemž existují výdaje daňově neuznatelné za všech okolností – jsou to např. výdaje na reprezentaci či zaplacené pokuty a penále za porušení předpisů a dále výdaje, které jsou daňově neuznatelné pouze v případě nedodržení zákonem stanovené podmínky, např. škoda přesahující výši náhrady, tvorba ostatní rezervy apod.

§ 24 - § 25 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů¹⁶⁰ a § 19 a § 21 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů,¹⁶¹ jednak jmenovitě uvádí druhy výdajů daňově uznatelných či neuznatelných, jednak stanovuje podmínky pro daňovou uznatelnost některých výdajů. Všeobecně lze podmínky daňové uznatelnosti shrnout do následujících skupin:

- výdaje daňově neuznatelné za všech okolností
- výdaje daňově neuznatelné nad rámec „ceny obvyklé“
- výdaje daňově uznatelné při dodržení zákonem stanovených podmínek
- výdaje daňově uznatelné do výše souvisejících příjmů
- výdaje daňově uznatelné s podmínkou zaplacení¹⁶²

V případě komparace daně z příjmů v ČR a SR je třeba se zmínit o daňové uznatelnosti plateb sociálního a zdravotního pojištění. Tato zákonem stanovená povinnost byla do roku 2006 v obou zemích u osob samostatně výdělečně činných posuzována jako daňově uznatelný výdaj. Od 1. 1. 2007 však tato položka byla v ČR z daňově uznatelných výdajů vyloučena a nelze pomocí ní snížit ZD.

Ve snaze o zmírnění administrativní zátěže podnikatelských subjektů lze od roku 2010 v ČR uplatnit tzv. paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem¹⁶³ ve výši 5 000 Kč za měsíc, v němž bylo vozidlo používáno pouze k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů¹⁶⁴ poplatníka daně. V případě, že dané vozidlo bylo používáno k podnikatelské činnosti pouze zčásti, je možné uplatnit krácený paušál na dopravu ve výši

¹⁶⁰ http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

¹⁶¹ Srov. <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/fyzicke-osoby/slobodne-povolania>

¹⁶² Novela Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů účinná od 1. 1. 2015 rozšířila okruh daňově uznatelných nákladů podmíněných právě touto podmínkou – srov. https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/Aktualne_informacie/dp/2015/2015_01_28_Vydavky_po_zaplaceni.pdf

¹⁶³ § 24, odst. 2, písm. zt

¹⁶⁴ S výjimkou příjmů podle § 10 – ostatní příjmy

80 % paušálního výdaje na dopravu. Paušální výdaj lze za zdaňovací období uplatnit maximálně u 3 silničních motorových vozidel. Tento institut ve SR dosud nebyl zaveden, avšak slovenská legislativa od roku 2014 ze stejných důvodů umožňuje poplatníkům s příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti zjednodušit prokazování daňově uznatelných výdajů spojených s užíváním vlastních dopravních prostředků, které nejsou zařazeny do obchodního majetku. V souladu s § 19, odst. 2, písm. e, bod 2, Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, si totiž podnikatelé mohou uplatnit 50 % paušální výdaje na pohonné látky, aniž by při tom byli povinni vykazovat knihu jízd, přepočítávat spotřebu, resp. uplatňovat základní náhradu na každý km jízdy. Tato možnost se stala alternativou k prokazování skutečných výdajů za spotřebované pohonné hmoty.

Podle bodu 1 téhož ustanovení si totiž poplatníci s příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti mohou v případě vykonávání podnikatelských aktivit mimo místo svého podnikání uplatňovat výdaje vynaložené v souvislosti se stravováním, ubytováním, příp. i cestovným v hromadných dopravních prostředcích. Tyto výdaje jsou považovány za daňově uznatelné adekvátně částce stanovené pro zaměstnance Zákonem č. 283/2002 Z. z., o cestovních náhradách. Stravné u zahraničních cest bylo možné u podnikajících osob v rámci daňově uznatelných výdajů uplatnit již od roku 1993 a limit stravného se v případě zahraniční cesty zvyšuje o 40 % zákonného nároku u tuzemských cest.

Od listopadu 2004 má podnikatel rovněž možnost u vlastního vozidla, které však nemá zařazeno do obchodního majetku, resp. bylo z obchodního majetku vyřazeno, ale je jím využíváno v souvislosti s jeho podnikatelskou a jinou samostatnou výdělečnou činností, uplatnit si v souladu s § 7 Zákona č. 283/2002 Z. z., o cestovních náhradách, výdaje ve výši náhrady za spotřebované pohonné hmoty a dále základní náhradu opotřebení vozidla za každý kilometr jízdy. U nákladních automobilů nezařazených v obchodním majetku je možné v souladu s § 19, odst. 2, písm. l, považovat za daňově uznatelný výdaj skutečnou spotřebu pohonných hmot přepočtenou podle spotřeby uvedené v technickém průkazu vozidla, resp. uvedené v jiném prokazatelném dokladu.

Od roku 2010 lze v souladu s § 19, odst. 2, písm. l, bod 3, výdaje na pohonné látky nárokovat rovněž paušálem, kdy za daňově uznatelný náklad lze považovat 80 % ze součtu prokazatelných nákupů pohonných hmot připadajících na počet najetých kilometrů u každého motorového vozidla samostatně.

V ČR bylo cestovné obdobně jako ve SR upraveno Zákonem č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách. Tento zákon byl však od 1. 1. 2007 zrušen a problematika výdajů na pracovní cesty ve vztahu zaměstnavatele a zaměstnance je řešena v Zákoně č. 262/2006 Sb., zákoník

práce, a to v § 151 - § 190. Dále na základě zmocnění tímto zákonem je každoročně vydávána Vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí,¹⁶⁵ již se stanoví sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel, stravné a průměrná cena pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad v tuzemsku. Obdobná vyhláška je vydávána MF¹⁶⁶ pro služební cesty do zahraničí. Pokud OSVČ nezvolí paušální výdaje, jak bylo zmíněno výše a automobil nezahrne do obchodního majetku, lze jeho náklady na pracovní cesty považovat v souladu s § 24, odst. 2, písm. k daňově uznatelné. Výdaje na stravné jsou daňově uznatelné, pokud jsou vynaloženy maximálně do výše sazby základní náhrady u zaměstnanců. Podnikající osoba má na rozdíl od zaměstnance u tuzemské pracovní cesty nárok na stravné pouze v případě, že pracovní cesta trvala déle než 12 hod. Nárok na úhradu pohonných hmot lze uplatnit buď ve skutečné výši, resp. výpočtem na základě údajů z prokazatelné evidence jízd a průměrné spotřeby automobilu dle údajů v technickém průkazu vozidla. Poplatník daně má nárok rovněž na základní náhradu za opotřebení automobilu. Z toho vyplývá, že v ČR je možné uplatnit paušální výdaj na dopravu a ve SR je zase možné uplatnit paušál výdajů na pohonné hmoty a ostatní výdaje se prokazují ve skutečné výši.

Souhrnně lze konstatovat, že obecně definovaný DZD z podnikání je třeba upravit rovněž o další daňově uznatelné a neuznatelné náklady,¹⁶⁷ tj. zohlednit částky zvyšující ZD a částky snižující ZD v souladu se Zákonem o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že problematika daňové uznatelnosti patří ke společným ustanovením zákona, výše uvedená pravidla lze adekvátně aplikovat i na DPPO.

Ad b) uplatnění výdajů procentem z příjmů

Možnost uplatnění výdajů procentem z příjmů je ve SR ovlivněna skutečností, zda poplatník daně je anebo není plátcem DPH. Tento způsob výpočtu může totiž v SR uplatnit pouze poplatník, který není plátcem DPH, resp. byl plátcem DPH pouze část zdaňovacího období. V české daňové legislativě toto kritérium vůbec není zmíněno, kterákoli FO s příjmy z podnikání, může zvolit způsob, který je pro něj výhodnější. V obou zemích jsou dle zákona v částce výdajů uplatněných procentem z příjmů zahrnuty veškeré výdaje, slovenská zákonná úprava však během celého sledovaného období povoluje, aby se mimo

¹⁶⁵ http://www.mpsv.cz/files/clanky/23440/vyhlaska_X2016.pdf

¹⁶⁶ <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2015/vyhlaska-c-309-2015-sb-23173>

¹⁶⁷ dle § 23, resp. dle § 24 a § 25 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 17, 19 a § 21 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

výdajů uplatňovaných procentem z příjmů od základu daně odečtetlo ještě sociální a zdravotní pojištění, což je systém, který byl v ČR uplatňován pouze do roku 2007.

Rozdílná je i výše procenta, kterou lze od daného příjmu odečíst.

V ČR bylo možné v jednotlivých letech uplatnit výdaje v následující výši:

Tab. č. 6: Výdaje uplatňované procentem z příjmů v ČR v letech 1993 – 2016

Činnost/ rok	zemědělská výroba, lesní a vodní hospodářství	živnosti řemeslné	ostatní živnosti	jiné podnikání	jiná samostatná výdělečná činnost	Pronájem ¹⁶⁸
1993	50 %	30 %	25 %	25 %	30 %	-
1994 - 2000	50 %	25 %	25 %	25 %	30 %	-
2001 - 2003	50 %	30 %	25 %	25 %	25 %	-
2004	50 %	25 %	25 %	25 %	25 %	-
2005 - 2009	80 %	60 %	50 %	40 %	40 %	-
2010	80 %	80 %	60 %	40 %	40 %	-
2011 - 2016	80 %	80 %	60 %	40 %	40 %	30 %

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 7, odst. 7 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Ve SR se situace vyvíjela následovně:

Tab. č. 7: Výdaje uplatňované procentem z příjmů ve SR v letech 1993 – 2016

Činnost/ rok	zemědělská výroba, lesní a vodní hospodářství	živnosti	Živnosti - řemeslné	Pronájem ¹⁶⁹	jiné podnikání
1993 - 1994	50 %	20 %	-	x	30 %
1995 - 2001	60 %	25 %	-	x	35 %
2002	50 %	30 %	-	x	30 %
2003	50 %	20 %	-	x	30 %
2004 - 2005	25 %	25 %	60 %	25 %	25 %
2006 - 2010	40 %	40 %	60 %	40 %	40 %
2011 - 2016	40 %	40 %	40 %	40 %	40 %

Zdroj: vlastní, srov. § 6, odst. 10, Zákona č. 286/1992 Zb., o daniach z príjmu, Zákona č. 366/1999 Zb. Z., o daniach z príjmu, a Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov

Od roku 2013 se v ČR u výdajů uplatňovaných procentem z příjmů začaly objevovat omezující limity, a to u příjmů z jiného podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, kde je maximální hranice odpočtu výdajů stanovena na částku 800 000 Kč a u příjmů z pronájmu, kde je maximální limit pro odpočet výdajů určen ve výši 600 000 Kč.

V roce 2015 byly stanoveny rovněž maximální limity pro odpočet výdajů u ostatních druhů příjmů z podnikání, a to:

- u zemědělské výroby, lesního, vodního hospodářství a u živností řemeslných ve výši 1 600 000 Kč
- u ostatních živností ve výši 1 200 000 Kč

Slovenská daňová legislativa od roku 2013 pro příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnosti, příjmy z podnikání na základě zvláštních

¹⁶⁸ Týká se pouze pronájmu nemovitosti nacházejících se v obchodním majetku

¹⁶⁹ Do roku 2003 zdaňováno v rámci samostatného dílčího základu daně podle § 9 – viz část 6.5.3 této práce

předpisů a jiné samostatné výdělečné činnosti zavedla další omezení, které spočívá v tom, že uplatňované výdaje procentem z příjmů nesmí překročit částku 5 040 € za rok, resp. 420 € měsíčně.

Z výše uvedených tabulek je patrné, že v ČR jsou jednotlivé činnosti odstupňovány podle jejich předpokládané nákladovosti a podle toho jsou rovněž u výdajů odstupňovány procenta z příjmů. Tento postup byl uplatňován rovněž ve SR do roku 2003, od této doby ve SR není třeba podnikatelské aktivity¹⁷⁰ striktně členit do jednotlivých kategorií, protože je uplatňována pouze jedna sazba pro všechny druhy činností, čímž jednak dochází ke zjednodušení celého systému, jednak z toho vyplývá, že při nákladově náročných činnostech je pro poplatníky jednoznačně výhodnější vedení podrobné evidence výdajů a vykazování výdajů ve skutečné výši. Hranice pro maximální částku výdajů uplatňovaných procentem z příjmů byly zavedeny od roku 2013 v obou zemích, avšak v ČR se jednalo pouze o výdaje vztahující se k jinému podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti.¹⁷¹ Počínaje rokem 2015 jsou již maximální částky výdajů stanovených procentem z příjmů uplatňovány u všech druhů podnikatelských aktivit rovněž v ČR. Na základě komparace sazeb pro uplatnění výdajů procentem z příjmů v obou zemích vyplývá, že tento postup se ve SR jeví jako méně rentabilní, než je tomu v ČR.

Jak již bylo zmíněno, slovenská právní úprava od roku 2004 zrušila samostatný DZD z pronájmu a tyto příjmy zahrnula do dílčího základu daně z podnikání, zatím co ČR i nadále tyto příjmy vykazuje v rámci samostatného dílčího základu daně. Je třeba zdůraznit, že příjmy z pronájmu nemovitostí zařazených do obchodního majetku byly již od roku 1993 v obou zemích shodně vykazovány v rámci DZD z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Tím mohl nastat odlišný režim zdanění pro pronájem nemovitostí zařazených a nezařazených v obchodním majetku v případě uplatnění výdajů procentem z příjmů. SR pravidla zdanění pronajatých nemovitostí v roce 2004 sjednotila přesunem příjmů z pronájmu jakékoli nemovitosti pod DZD z podnikání. ČR se s tímto problémem vypořádala až v roce 2011, kdy pronájem nemovitosti zařazené do obchodního majetku začlenila mezi příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti a výši sazby stanovené pro výdaje uplatňované procentem z příjmů zesouladila s výši sazby uplatňovanou pro výdaje při pronájmu nemovitostí podle § 9, odst. 4 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

¹⁷⁰ mimo řemeslné živnosti do roku 2010

¹⁷¹ s výjimkou příjmů za příspěvky do masmédií dle § 7, odst. 6 Zákona č. 586/1992, o daních z příjmů

Minimální základ daně

V ČR byl v letech 2004 – 2007 uplatňován tzv. minimální základ daně. Příčina zavedení tohoto institutu spočívala v omezení možnosti podnikajícím FO optimalizovat svou daňovou povinnost nadměrnými náklady, v důsledku čehož jejich daňová povinnost byla trvale ztrátová, příp. nulová. Minimální základ daně představoval částku, pod niž celkový ZD za zdaňovací období nesměl klesnout.

Postup výpočtu minimálního základu daně:

1/2	x	všeobecný vyměřovací základ dle zákona o důchodovém pojištění platný pro kalendářní rok předcházející zdaňovacímu období o 2 roky	x	přepočítací koeficient dle zákona o důchodovém pojištění	x	Počet měsíců provozování podnikatelské činnosti
-----	---	---	---	--	---	---

Zdroj: § 7c Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Vypočítaná částka minimálního základu daně byla zaokrouhlena na celé stokoruny dolů.

Minimálnímu základu daně nepodléhaly tyto osoby, které v daném zdaňovacím období:

- zahájily nebo ukončily podnikatelskou činnost, resp. v období bezprostředně následujícím
- pobíraly rodičovský příspěvek, příspěvek za péči o osobu blízkou
- pobíraly důchod (starobní, invalidní)
- soustavně se připravovaly na budoucí povolání (do 26 let)
- jejichž příjmy nepřekročily 15 000 Kč
- měly daň stanovenou paušální částkou
- se nacházely v konkurzu apod.

Výše minimálního základu daně se v jednotlivých letech odvíjela následovně:

Tab. č. 8: Minimální základ daně v ČR v letech 2004 – 2007

(Kč)

Rok	2004	2005	2006	2007
Minimální základ daně	101 000	107 300	112 900	120 800
Všeobecný vyměřovací základ	15 711	16 769	17 882	18 809
koeficient	1,0717	1,0665	1,0532	1,0707

Zdroj: vlastní, srov.

Nařízení vlády č. 338/2003 Sb., kterým se pro účely důchodového pojištění stanoví výše všeobecného vyměřovacího základu za rok 2002 a výše přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2002 a upravují částky pro stanovení výpočtového základu

Nařízení vlády č. 521/2004 Sb., kterým se pro účely důchodového pojištění stanoví výše všeobecného vyměřovacího základu za rok 2003 a výše přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2003 a upravují částky pro stanovení výpočtového základu

Nařízení vlády č. 414/2005, kterým se pro účely důchodového pojištění stanoví výše všeobecného vyměřovacího základu za rok 2004 a výše přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2004 a upravují částky pro stanovení výpočtového základu

Nařízení vlády č. 462/2006, kterým se pro účely důchodového pojištění stanoví výše všeobecného vyměřovacího základu za rok 2005 a výše přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2005 a upravují částky pro stanovení výpočtového základu, za kterou je plátcem pojistného na všeobecné zdravotní pojištění stát

Minimální základ daně se vztahoval rovněž na spolupracující osoby. Tento institut se v průběhu své existence stal velmi diskutovaným, často bylo poukazováno na skutečnost, že po jeho zavedení došlo k prudkému poklesu osob samostatně výdělečně činných a pro podnikající FO bylo toto opatření likvidační. Po vítězství ODS ve volbách v roce 2008 byl tento institut zrušen.

Daň stanovená paušální částkou

Ve snaze o podporu soukromého podnikání ve SR byl v roce 2000 zaveden zvláštní způsob zdaňování příjmů poplatníků s příjmy do 1,5 mil. Sk plynoucími výhradně ze zemědělské výroby nebo lesního a vodního hospodářství.¹⁷² Těmto FO bylo umožněno uplatnit výdaje ve výši 65 %, nemohly však být plátcí DPH nebo spotřebních daní a nesměly vykázat výdaje ani ve skutečné výši, ani procentem z příjmů. Takto stanovený ZD potom podléhal sazbě daně ve výši 7 %, avšak vypočtenou daň již nebylo možné snížit o slevu na dani za zaměstnance se zdravotním postižením. Z důvodu zjednodušení zákonných opatření byl tento institut v následujícím roce zrušen a místo něj mohli poplatníci provozující zemědělskou činnost, či lesní a vodní hospodářství od roku 2001 zvolit zvláštní způsob zdaňování prostřednictvím daně stanovené paušální částkou uplatňovaný za obdobných podmínek již od roku 2000 provozovateli některých živností.¹⁷³

Paušální daň se vypočítávala vynásobením ZD¹⁷⁴ sazbou daně, která činila:

Tab. č. 9: Sazby daně pro paušální daň ve SR v letech 2000 – 2003 (Sk)

Výše příjmu do	Sazba daně
500 000	2 %
1 000 000	2,25 %
1 500 000	2,5 %

Zdroj: § 15, odst. 9, Zákona č. 366/1999 Z. z., o daniach z príjmov

Od daně vypočítané tímto způsobem nesměla být odečtena sleva na dani za zaměstnávání osob se sníženou pracovní schopností. Daň stanovená paušální částkou byla splatná do 31. 1. po skončení zdaňovacího období. V případě porušení jakékoli podmínky byl poplatník povinen podat DP v řádném termínu a daň zaplacená paušální částkou byla považována za zálohu na daň.

Vzhledem ke snaze zákonodárných orgánů v ČR o snížení administrativní zátěže menších podnikatelů je tento institut od roku 2001 zaveden i v ČR, avšak s odlišnými podmínkami pro jeho uplatnění. Poplatník s příjmy podle § 7 může v případě splnění následujících

¹⁷² mimo příjmy zdaněné srážkou daně – blíže viz § 14 Zákona č.366/1999 Z. z., o daniach z príjmov

¹⁷³ Viz § 15, odst. 1 Zákona č.366/1999 Z. z., o daniach z príjmov

¹⁷⁴ Zaokrouhleného na Sk dolů

podmínek a uvedení všech údajů potřebných ke správnému stanovení daně požádat správce daně o stanovení **daně paušální částkou**. Ke stanoveným podmínkám patří:

- žádost poplatníka o stanovení paušální částky daně musí být podána do 31. 1. zdaňovacího období
- poplatník nesmí dosahovat příjmů vyšších než:
 - od roku 2001 1000 000 Kč
 - od roku 2006 5 000 000 Kč
- nesmí být účastníkem sdružení bez právní subjektivity
- správce daně musí do 15. 5. projednat s poplatníkem výši daně a daň stanovit
- daň stanovená paušální částkou musí být vyměřena nejméně ve výši 600 Kč za zdaňovací období

Při nedodržení uvedených termínů nelze daň paušální částkou pro dané zdaňovací období uplatnit. Daň je splatná do 15. 12. zdaňovacího období. Daň paušální částkou může být stanovena i na více zdaňovacích obdobích, maximálně však na 3 zdaňovací období. Při odchylce od předpokládaných příjmů větší než:

- do roku 2013: 6 000 Kč
- od roku 2014: 15 000 Kč,

je poplatník daně povinen podat řádné daňové přiznání a daň zaplacená paušální částkou je považována za zálohu na daň z příjmů.

C. Dílčí základ daně z pronájmu¹⁷⁵

Do roku 2003 byly v obou zemích příjmy z pronájmu nemovitostí a movitých věcí zařazených v obchodním majetku vykazovány v rámci příjmů z podnikatelské činnosti a pro příjmy z pronájmu nemovitostí mimo obchodní majetek a dlouhodobý, pravidelně se opakující pronájem movitých věcí byl vyčleněn samostatný dílčí základ daně. Od roku 2004 bylo snahou SR co nejvíce zpřehlednit a zjednodušit daňovou soustavu, proto došlo k redukci dílčích základů daně z pěti na čtyři s tím, že příjmy z pronájmu nyní tvoří součást dílčího základu daně z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

Na rozdíl od SR tvoří příjmy z pronájmu¹⁷⁶ nemovitostí nezařazených v obchodním majetku a dlouhodobého, pravidelně se opakujícího pronájmu movitých věcí v ČR i nadále samostatný dílčí základ daně z příjmů fyzických osob, čímž se má podtrhnout skutečnost, že příjmy z pronájmu mohou být dosahovány rovněž nepodnikající fyzickou osobou,

¹⁷⁵ Od roku 2014 došlo ke změně názvu na Příjmy z nájmu

¹⁷⁶ Od roku 2014 příjmy z nájmu

příčemž u nemovitostí se může jednat jak o příjmy z pronájmu dlouhodobého, tak příležitostného.

Způsob výpočtu dílčího základu daně z pronájmu byl do roku 2003 v obou státech shodný a v ČR je uplatňován až do současnosti.

DZD u pronájmu jsou tedy příjmy snížené o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, resp. výdaje uplatněné procentem z příjmů. Pokud poplatník daně zvolí uplatnění výdajů procentem z příjmů, nutno vést alespoň záznamy o příjmech a evidenci pohledávek.

Vývoj výše sazeb pro uplatnění výdajů procentem z příjmů zobrazuje následující tabulka:

Tab. č. 10: Sazba pro uplatnění výdajů procentem z příjmů u dílčího základu daně z pronájmu

Rok	Sazba pro uplatnění výdajů procentem z příjmů u dílčího základu daně z pronájmu	
	ČR	SR
1993 - 1994	20 %	20 %
1995 - 2003	20 %	25 %
2004 - 2005	20 %	x
2006 - 2016	30 %	x

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 9, odst. 4 a § 9, odst. 3 Zákona č. 286/1992 Zb., o daniach z príjmov Zákona č. 366/1999 Z. z., o daniach z príjmov

Z tabulky vyplývá, že ve SR byly v letech 1995 – 2003 u pronájmu majetku uplatňovány mírně lepší podmínky pro uplatnění výdajů procentem z příjmů. Nejpodstatnějším rozdílem mezi zdaněním příjmů z pronájmu mezi oběma zeměmi je v současnosti skutečnost, že ve SR bývá pronájem majetku mimo obchodní majetek zařazován mezi tzv. pasivní příjmy, od nichž nelze provádět odpočet daňové ztráty.

D. Dílčí základ daně z kapitálového majetku

V obou zemích je z důvodu hospodárnosti a jistoty zdanění u většiny příjmů z kapitálového majetku daň sražena přímo u zdroje a do DZD daně z kapitálového majetku tyto příjmy vůbec nevstupují. Jedná se především o příjmy z kapitálového majetku plynoucí z tuzemska, které jsou zdaňovány v ČR podle § 36 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a ve SR v souladu s § 43 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov.

Způsob zdanění kapitálového majetku v obou zemích znázorňuje následující tabulka:

Tab. č. 11: Zdanění příjmů z kapitálového majetku

Příjmy z kapitálového majetku	Stát	Tuzemsko (T) Zahraničí (Z)	DZD z kapitálového majetku	Samostatný ZD
Úroky a ostatní výnosy z cenných papírů	ČR	T		ano
		Z	ano	
	SR	T		ano
		Z	ano	
Úroky, výhry a jiné výnosy z vkladních knížek a účtů (mimo podnikatelských)	ČR	T		ano
		Z	ano	
	SR	T		ano
		Z	ano	

Úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a úroky z hodnoty splaceného vkladu v dohodnuté výši u společníků v.o.s.	ČR	T		
		Z	ano	
	SR	T		
		Z	ano	
Dávky a odstupné vyplacené z penzijního připojištění	ČR	T		ano – minus
		Z	ano	
	SR	T		ano – minus
		Z	ano – minus zaplacené	
Plnění z pojištění pro případ dožití určitého věku, jednorázové vyrovnání a odbytné	ČR	T		
		Z		
	SR	T		ano - minus zaplacené
		Z	ano - minus zaplacené	
Výnosy ze směnek	ČR	T		ano
		Z		
	SR	T	ano	
		Z		
Výnosy z podílových listů	ČR	T		
		Z		
	SR	T		ano – minus výdaje
		Z	ano	
Výnosy ze státních dluhopisů a státních pokladničních poukázek ¹⁷⁸	ČR	T		ano
		Z	ano	
	SR	T	ano	
		Z		
Výnos vyplacený při splatnosti c. p. plynoucí z rozdílu mezi jmenovitou hodnotou c. p. a emisním kurzem při jeho vydání	ČR	T		ano
		Z	ano	
	SR	T		
		Z	ano	

Zdroj: vlastní, § 8 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 7 Zákona 595/2003 Z. z., o dani z příjmů¹⁷⁹

DZD z kapitálového majetku se v ČR rovná zdanitelným příjmům, od nichž až na výjimky¹⁸⁰ nelze odečíst výdaje. Obdobná situace nastává ve SR, ovšem pokud z příjmu z kapitálového majetku ve SR bylo odvedeno pojistné, lze jej v souladu s § 7, odst. 7 Zákona č. 595/2003, o dani z příjmů, odečíst jako výdaj spojený s dosažením těchto příjmů. Ve SR má navíc poplatník daně možnost daň, která mu z kapitálového majetku byla provedena srážkou, uplatnit v DZD podle § 7. Podle § 7, odst. 6, lze příjmy v rámci tohoto základu daně snížit v souladu s odst. 5 téhož paragrafu o výdaje, maximálně však do výše příjmů. Sražená daň je v tomto případě považována za zálohu na daň.

Nejvýznamnější rozdíl u zdanění kapitálovému majetku v ČR a SR ovšem spočívá v odlišnosti zdaňování podílů na zisku–dividend. Zatím co v ČR, obdobně jako např. ve Spolkové republice Německo, podíly na zisku podléhají režimu zdanění, ve SR jsou

¹⁷⁷ U odstupného nelze uplatnit jako výdaj příspěvky zaměstnavatele k penzijnímu připojištění se státním příspěvkem

¹⁷⁸ Od 1. 1. 2014 se toto ustanovení týká pouze výnosů ze státních dluhopisů a státních pokladničních poukázek, výnosy z ostatních dluhopisů a pokladničních poukázek jsou zdaňovány podle § 7, odst. 1, písm. a

¹⁷⁹ Srov. <https://podpora.financnasprava.sk/814559-Pr%C3%ADjmy-z-kapit%C3%A1lov%C3%A9ho-majetku-ktor%C3%A9-vstupuj%C3%BA-do-z%C3%A1kladu-dane>

¹⁸⁰ Výdaje do výše příjmů lze uplatnit např. u příjmů z prodeje předkupního práva na cenné papíry

od roku 2004 považovány za příjmy, které nejsou předmětem DPFO, a to z důvodu, aby se předešlo dvojímu zdanění téhož příjmu.

E. Dílčí základ daně z ostatních příjmů

Do tohoto DZD patří všechny zdanitelné příjmy, které nelze přiřadit k příjmům podle předchozích dílčích základů daně, příjmy příležitostné a příjmy, u nichž nebyly splněny podmínky pro osvobození. Od roku 2014 byly v ČR k těmto příjmům nově přiřčeny rovněž příjmy dosažené darováním, které do roku 2013 podléhaly zdanění podle Zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Tyto příjmy jsou v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, označovány jako bezúplatné příjmy. Zatím co ve SR příjem získaný darováním podle Občianského zákonníka není předmětem daně,¹⁸¹ bezúplatné příjmy v ČR jsou předmětem daně, a pokud nejsou osvobozeny či poskytnuty v souvislosti s výkonem závislé či podnikatelské činnosti, stávají se součástí DZD ostatní příjmy.

K ostatním příjmům v obou zemích patří zejména příjmy:

- z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována zemědělským podnikatelem, tj. samostatně hospodařícím rolníkem vedeným v registru zemědělských podnikatelů
- z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru, nebo spoluvlastnického podílu na nich, movité věci a cenného papíru
- ze zděděných práv z průmyslového a jiného duševního vlastnictví, včetně práv autorských a práv příbuzných právu autorskému
- důchody a obdobné opakující se požitky
- vypořádací podíl při zániku účasti společníka obchodní společnosti
- výhry v loteriích, sázkách aj. podobných hrách a výhry z reklamních soutěží a slosování
- ceny z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží

Z těchto příjmů jsou **osvobozeny** příležitostné příjmy, pokud v úhrnu za zdaňovací období nepřesáhly částku:

Tab. č. 12: Výše příležitostných příjmů osvobozených od daně v jednotlivých letech

Období	Příležitostné příjmy osvobozené od daně	
	ČR	SR ¹⁸²
1993 - 1996	6 000 Kč	6 000 Sk
1997 - 1999	10 000 Kč	6 000 Sk
2000 - 2003	10 000 Kč	10 000 Sk

¹⁸¹ <https://podpora.financnasprava.sk/062304-Pr%C3%ADjem-z%C3%ADskan%C3%BD-darovan%C3%ADm>

¹⁸² Od roku 2004 pětinašobek životního minima k 1. 1. zdaňovacího období

2004	20 000 Kč	21 050 Sk
2005	20 000 Kč	22 900 Sk
2006	20 000 Kč	23 650 Sk
2007	20 000 Kč	24 900 Sk
2008	20 000 Kč	25 650 Sk
2009	20 000 Kč	894,60 €
2010	20 000 Kč	925,95 €
2011 - 2013	20 000 Kč	500 €
2014 - 2016	30 000 Kč	500 €

Zdroj: vlastní srov. § 10, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 10, odst. 2, písm. a Zákona č. 286/1992 Zb., o daniach z príjmov, Zákona č. 366/1999 Z. z., o o daniach z príjmov a § 9, odst. 1, písm. g, h a i Zákona 595/2003 Z. z., o dani z príjmov a <https://www.employment.gov.sk/sk/rodina-socialna-pomoc/hmotna-nudza/zivotne-minimum/>

Mezi ostatní příjmy patří rovněž výhry v loteriích aj. podobných hrách a obdobné výhry ze zahraničí. Jedná-li se ve SR o ceny a výhry peněžité, které nejsou od daně osvobozeny, je pořadatel výherní akce povinen provést srážku daně podle § 43, odst. 3, písm. c) a d) a tyto příjmy po skončení zdaňovacího období nelze uvést do příjmů podle § 8. Jedná-li se o výhry nepeněžní, pořadatel akce je povinen výherci oznámit hodnotu výhry anebo ceny. Výherce je pak povinen tyto příjmy zdanit v rámci § 8 – ostatní příjmy, a to v případě, že se na tyto příjmy nevztahuje osvobození od daně podle § 9. V souladu s § 9, odst. 2, písm. l, jsou totiž v plné výši osvobozeny výhry v loteriích a jiných podobných hrách provozovaných na základě vydaného povolení dle Zákona č. 171/2005 Z. z., o hazardních hrách, a obdobné příjmy ze zahraničí. Avšak výhry z veřejných soutěží, ceny ze soutěží, kde byl okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže nebo vybraných pořadatelem, výhry z reklamních soutěží nebo slosování, příp. ceny ze sportovních soutěží obdrženy neprofesionálními sportovci, jsou od daně osvobozeny od roku 2009 do roku 2012 maximálně do částky 165,97 € a od roku 2013 do částky 350 €. ¹⁸³ V ČR jsou výhry z loterií a podobných her ze zahraničí v plné míře osvobozeny, pokud jsou provozovány na základě zvláštních předpisů platných v EU, v opačném případě však bez možnosti uplatnění výdajů podléhají v plné míře zdanění.

Obecně lze příjmy patřící do tohoto DZD v obou zemích snížit o výdaje. V ČR jsou tyto výdaje obecně definovány jako prokazatelně uplatněné výdaje nezbytné na dosažení příjmů, avšak je možné je odečíst maximálně do výše zdanitelných příjmů dle § 10. Oproti tomu slovenská právní úprava k jednotlivým druhům ostatních příjmů přesně deklaruje výdaje, které lze u daného příjmu uplatnit:

Tab. č. 13: Stanovení základu daně pro ostatní příjmy v SR

Druh příjmu podle § 8	Základ daně	Osvobození příjmů
a) příležitostné činnosti včetně příležitostné	Příjmy z těchto činností	ano
b) převod vlastnictví nemovitostí	Příjmy z prodeje nemovitostí přijaté ve zdaňovacím	
c) prodej movitých věcí	Příjmy přijaté ve zdaňovacím období	

¹⁸³ § 9, odst. 2, písm. m

Druh příjmu podle § 8	Základ daně	Osvobození příjmů
d) převod opcí	Příjmy přijaté ve zdaňovacím období	ano
e) převod cenných papírů	Příjmy přijaté ve zdaňovacím období	ano
f) převod účasti na s. r. o., kom. spol. nebo z převodu členských práv družstev	Příjmy z převodu účasti (podílu) nebo převodu členských práv přijaté ve zdaňovacím období	ano
g) příjmy ze zděděných práv z průmyslového a jiného duševního vlastnictví včetně autorských práv a práv příbuzných právu autorskému		ano
h) důchody a ostatní opakující se požitky	Příjmy, od nichž nelze odečíst výdaje	
i) výhry v loteriích a jiných podobných	Příjmy ze zahraničí (nelze odečíst výdaje)	ano
j) ceny z veřejných soutěží, ceny ze soutěží	Příjmy ze zahraničí (nelze odečíst výdaje)	
k) příjmy z derivátových operací	mínus poplatky a jiné podobné platby související s	

Zdroj: vlastní, § 8 Zákona 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

U příležitostných příjmů ze zemědělské činnosti zákony obě země připouštějí další možnost: výdaje lze odečíst i procentem z příjmů, a to v ČR adekvátně k výdajům uplatňovaným procentem z příjmů u zemědělského podnikatele dle § 7, odst. 7, tj. do roku 2004 ve výši 50 % a od roku 2005 ve výši až 80 % příjmů, ve SR pak ve výši 25 %, jež od roku 2013 může činit maximálně 5 040 € ročně. Toto omezení učinila rovněž ČR a od roku 2015 je částka výdajů omezena hranicí ve výši 1 600 000 Kč.

Ostatní příjmy pocházející ze zdrojů zahraničí v obou zemích nelze snížit o výdaje.¹⁸⁴

5.1.6 Společné příjmy a spolupracující osoby

V obou státech se zákonná úprava upravuje rovněž podmínky pro zdanění osob, které dosahují příjmy společně.

Společně získané příjmy jsou mezi jednotlivé společníky rozdělovány:

Tab. č. 14: Dělení příjmů mezi spoluvlastníky

v ČR	ve SR
podle spoluvlastnických podílů	podle spoluvlastnických podílů
rovným dílem	podle ustanovení ve smlouvě ¹⁷⁵

Zdroj: vlastní, srov. § 12 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 10 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

Výdaje související s dosaženými příjmy lze potom dělit:

Tab. č. 15: Dělení výdajů mezi spoluvlastníky

v ČR	ve SR
podle spoluvlastnických podílů	podle spoluvlastnických podílů
v prokázané výši	podle ustanovení ve smlouvě ¹⁷⁶

Zdroj: vlastní, srov. § 12 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 10 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

Největší odlišností mezi oběma zeměmi je skutečnost, že Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v § 12, odst. 2, výslovně stanovuje, že pokud výdaje mezi společníky nelze dělit

¹⁸⁴ § 10, odst. 4 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 8, odst. 3 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

¹⁸⁵ u sdružení

¹⁸⁶ dtto u sdružení

podle spoluvlastnických podílů, je možné je u jednotlivých spoluvlastníků uplatnit pouze v prokázané výši.

Spolupracující osoby

Ustanovení o zdaňování příjmů dosahovaných za pomoci spolupracujících osob mají svou tradici v obou právních úpravách již od roku 1993, s tím rozdílem, že zatím co v ČR tato ustanovení prakticky zůstala zachována po celou dobu platnosti Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na Slovensku se pojem spolupracující osoba v Zákoně č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, od roku 2004 nevyskytuje.

Změny v ČR se v této souvislosti vyskytly až od roku 2014, kdy se především z důvodu rekodifikace soukromého práva v novém občanském zákoníku¹⁸⁷ a následně i v Zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, objevily nové pojmy jako např. rodinný závod a společenství jmění.

Pokud některý z členů rodiny spolupracuje při výdělečné činnosti poplatníka daně, příp. se účastní provozu rodinného závodu, stává se spolupracující osobou.

Na spolupracující osobu lze rozdělit příjmy a výdaje podle vztahu k osobě poplatníka:

Tab. č. 16: Výše příjmů připadající na spolupracující osoby v ČR

Spolupracující osoba	Podíl příjmů	roční hranice	měsíční hranice
pouze manželka	50 %	450 000 Kč	45 000 Kč
jiný počet členů společně hospodařící domácnosti ¹⁸⁸	30 %	180 000 Kč	15 000 Kč

Zdroj: vlastní srov. § 12 a §13, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Za spolupracující osoby nelze považovat osoby, které poplatník vykazuje jako vyživované osoby. Ve SR obdobná ustanovení platila do roku 2003. Podíl spolupracujících osob však nesměl přesáhnout 20 % příjmů a výdajů.¹⁸⁹

5.1.7 Společné zdanění manželů

V letech 2005 – 2007 bylo v ČR zavedeno tzv. společné zdanění manželů. Manželé žijící ve společné domácnosti a mající alespoň jedno dítě, mohli své individuální základy daně sečíst, čímž vznikl společný ZD a ten pak byl rozdělen mezi oba partnery stejným dílem. K výpočtu upraveného ZD sloužila příloha č. 5 k daňovému priznání. Tento systém byl výhodný hlavně u manželů, jejichž příjmy značně lišily, tedy především v situaci, kdy jeden z rodičů dosahoval zdanitelné příjmy a druhý byl odkázán na sociální dávky. Záměrem tohoto opatření bylo jednak prostřednictvím daňové soustavy stimulovat občany

¹⁸⁷ Zákon č. 89/2012, občanský zákoník

¹⁸⁸ včetně manželky

¹⁸⁹ § 12, odst. 2 Zákona č. 286/1992 Zb., o daniach z príjmov a § 11, Zákona č. 366/1999 Z. z., o daniach z príjmov

této země k udržení tradičního rodinného svazku, ale rovněž i dosáhnout úspory v přerozdělování sociálních dávek. Společné zdanění manželů nemohl uplatnit poplatník s příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, kterému byla v daném zdaňovacím období vyměřena daň z minimálního vyměřovacího základu daně.

S reformou daňové soustavy v roce 2008 byl tento institut zrušen.

5.1.8 Nezdanitelné části základu daně

Z důvodu optimalizace základu daně z příjmů daňová legislativa obou zemí do roku 2003 umožňovala součet všech DZD snížit o:

- 1) nestandardní odpočty
- 2) standardní odpočty

Ad 1: Nestandardní odpočty

• daňová ztráta

Jedná se o tradiční nástroj optimalizace ZD jak u fyzických, tak u právnických osob. Již od roku 1993 zákonná úprava DP v obou zemích umožňovala, aby ztrátu z podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu bylo možné uměřit v rámci ZD vzniklém součtem DZD maximálně v pěti letech bezprostředně následujících po roce, v němž byla ztráta vykázána. Pokud poplatník daně v ČR v některém zdaňovacím období během této lhůty opět dosáhl ztráty, došlo k jejímu prohloubení. Na Slovensku však od roku 1994 již další ztráta v tomto pětiletém období nemohla být uplatněna. Od roku 1995 se v ČR období pro uplatnění ztráty zvýšilo na 7 zdaňovacích období bezprostředně následujících po dosažení ztráty. Ve SR se naopak od roku 2000 podmínky pro uměření ztráty zpřísnily. První odečet ztráty musel být vykonán maximálně ve třetím roce následujícím po vykázání ztráty a navíc s podmínkou, že částka uspořená díky odpočtu ztráty bude použita na pořízení dlouhodobého hmotného majetku maximálně do 3 let od konce zdaňovacího období, v němž byl odpočet poměrné části daňové ztráty uplatněn. V případě nesplnění uvedené podmínky se ZD zvýšil v tom zdaňovacím období, v němž uplynula lhůta pro reinvestici poměrné části odečtené ztráty. Vznikla-li v průběhu odpočtu ztráty další ztráta, nebylo možné ji uplatnit. Od třetího roku odpočtu ztráty až do pátého roku mohl poplatník snížit ZD o poměrnou část ztráty, avšak nejvýše do sumy vykázaného ZD převyšujícího v každém roce částku 150 000 Sk. V případě, že vykázaný ZD byl roven nebo nižší než 150 000 Sk, nárok na odpočet daňové ztráty zanikl. Pokud poplatník zanikl zrušením bez likvidace v době odečtu ztráty, jeho právní zástupce nebyl oprávněn

pokračovat v odečtu ztráty, měl však možnost převzít závazek na reinvestici odečtené ztráty zaniklého poplatníka.

Nově byly podmínky pro uplatnění odpočtu ztráty ve SR od 1. 1. 2004 upraveny v § 30 zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů. Až do roku 2009 si poplatník mohl od ZD odečíst daňovou ztrátu během nejvýše pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období a její odpočet musel být započat ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, za které byla ztráta vykázána. Právní nástupce mohl zahájit nebo pokračovat v odpočtu ztráty vykazané poplatníkem, který byl zrušen bez likvidace, pokud dodržel stanovené podmínky.¹⁹⁰ Snižovat ZD o daňovou ztrátu mohl podle ustanovení § 30 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů od 1. 1. 2004 každý poplatník, který vykazoval ZD podle § 17 až 29 téhož zákona.¹⁹¹

V roce 2004 se v ČR lhůta pro možnost uplatnění ztráty opět vrátila na původní období 5 let při zachování všech ostatních podmínek pro uplatnění ztráty.¹⁹² Stejná pravidla pro daňovou ztrátu jsou v ČR uplatňována doposud.

Ve SR se na období roku 2010 – 2013 lhůta pro uplatnění ztráty naopak zvýšila na 7 let po zdaňovacím období, v němž byla ztráta vyměřena, a mohla být v průběhu tohoto období libovolně umořována. Tím byla ve SR pro uplatnění ztráty nastolena mírnější pravidla než v ČR. Obrat ve SR nastal od roku 2014. Od této doby je možné ztrátu uplatnit pouze rovnoměrně, a to během 4 let. V případě, že daňový subjekt v některém období nevykáže dostatečný ZD pro odpočet daňové ztráty, nárok na uplatnění odpočtu ztráty zaniká.

Přehled o podmínkách pro uplatnění daňové ztráty ve SR podává následující tabulka:

Tab. č. 17: Podmínky pro uplatnění daňové ztráty v SR

rok	Délka (let)	Podmínky
1993 - 1994	5 let	-
1995 - 1998	5 let	rovnoměrně
1999 - 2003	5 let	rovnoměrně. Kladný výsledek hospodaření musel vzniknout max. do 3 let od vykazání ztráty
2004 - 2009	5 let	rovnoměrně, počínaje zdaňovacím obdobím bezprostředně následujícím
2010 - 2013	7 let	počínaje zdaňovacím obdobím bezprostředně následujícím
2014 - 2016	4 roky	rovnoměrně

Zdroj: § 30 Zákona 595/2003 Z. z. a § 34 Zákona č. 366/1999 Zb., Zákon č. 286/1992 Zb.

V souvislosti s odpočtem daňové ztráty se třeba rovněž podotknout, že česká úprava umožňuje ztrátu z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti odečítat od součtu DZD z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, z kapitálového majetku, z pronájmu a ostatních příjmů. V SR lze ztrátu od roku 2004 odečítat pouze od DZD z podnikání a jiné

¹⁹⁰ § 30, odst. 2, Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

¹⁹¹ resp. neuplatňuje výdaje procentem z příjmů

¹⁹² V případě vykazání nedostatečného základu daně lze nárok na odpočet ztráty přenést do dalších zdaňovacích období.

samostatné výdělečné činnosti, a to pouze z tzv. aktivních příjmů. Podmínky pro uplatnění daňové ztráty se ve SR od roku 2014 zpřísnily. Ztrátu lze od ZD odečíst pouze rovnoměrně během 4 let. V případě nižšího ZD v daném roce, neuplatněnou část již nelze odečíst.

Z výše uvedeného vyplývá, že v ČR existují stabilnější pravidla pro odpočet daňové ztráty než ve SR. Na druhou stranu je patrné, že důvody častých změn pravidel pro odpočet daňové ztráty ve SR vyplývají ze snahy o nalezení co nejefektivnějšího způsobu podpory ekonomických aktivit podnikatelských subjektů při optimálním zachování makroekonomických ukazatelů.

- **Odpočet u nového majetku**¹⁹³

V období od 1993 – 1995 bylo v ČR možné od ZD odečíst rovněž 10 % vstupní ceny nového hmotného majetku zařazeného do odpisových skupin 1 – 3. Tato úprava byla pozměněna od 1. 1. 1996, kdy bylo možné u zařízení pro čištění a úpravu vod a majetku sloužícího ke zhodnocení druhotných surovin uplatnit odčitatelnou položku od ZD ve výši 15 % vstupní ceny majetku a u strojů sloužících zemědělské a lesnické výrobě dokonce 20 % vstupní ceny majetku. Uvedený postup byl v platnosti až do roku 2004 za podmínek, že poplatník daně je prvním vlastníkem daného majetku, majetek je vykazován v evidenci, následující tři léta po uplatnění odpočtu majetek není vyřazen z evidence ani pronajímán. Od roku 2005 došlo k přesunu této odčitatelné položky ve prospěch možnosti snížení ZD pomocí vyšších daňově uznatelných odpisů.¹⁹⁴

Ve SR se v období 1993 - 1998 mimo odpočet daňové ztráty žádné další odčitatelné položky nevyskytovaly. V roce 2005 SR zavedla rovněž nezdanitelné části ZD, a to:

- příspěvky na doplňkové důchodové spoření¹⁹⁵
- účelové spoření
- pojistné na životní pojištění,¹⁹⁶ a to za splnění těchto podmínek:
 - pojistná doba nejméně 10 let
 - plnění bude poskytnuto po dosažení věku 55 let
 - v souhrnu mohou maximálně činit 12 000 Sk,¹⁹⁷ resp. 398,33 €¹⁹⁸

Od 1. 1. 2011 byly tyto nezdanitelné části ZD zrušeny.

¹⁹³ § 34, odst. 3, s výjimkami v § 34, odst. 5 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁹⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31, odst. 1, písm. b – d a § 32, odst. 2, písm. a, bod 1 - 3

¹⁹⁵ v ČR příspěvky na penzijní připojištění

¹⁹⁶ Od roku 2006

¹⁹⁷ Od roku 2007

¹⁹⁸ Od 1. 1. 2011 byly tyto nezdanitelné části základu daně zrušeny

- **dary**

V ČR lze jako nezdánitelnou část ZD uplatnit hodnotu darů poskytnutých na veřejně prospěšné účely specifikované v § 15, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Odpočet se provádí ve skutečné výši s tím, že úhrnná hodnota těchto darů musí činit více než 2 % ze základu daně nebo alespoň 1000 Kč. Ve zdaňovacích obdobích 1993 – 2013 bylo možné v rámci této odčitatelné položky v úhrnu odečíst nejvýše 10 % ze ZD. Od roku 2014 se maximální hranice odpočtu darů zvýšila na 15 % základu daně. Obdobná možnost odečtu darů na veřejně prospěšné účely ze ZD byla do roku 2003 možná rovněž ve SR, přičemž dar musel být poskytnut v minimální výši 2 % ze ZD nebo činit alespoň 500 Sk a maximálně si poplatník daně jako nezdánitelnou část ZD mohl uplatnit 10 % ze ZD. Od roku 2004 byla tato položka zrušena a poplatník daně má možnost svůj dar ve prospěch zákonem přesně specifikovaných neziskových subjektů, které jsou uvedeny v centrálním registru příjemců vedeném Notářskou komorou SR, uplatnit prostřednictvím daňového institutu použití podílu zaplacené daně na zvláštní účely.¹⁹⁹

Dalšími možnostmi odpočtu nezdánitelných částí základu daně jsou:

- **příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem**

V ČR bylo možné tuto položku poprvé uplatnit za rok 2000 s tím, že lze odečíst skutečně zaplacenou částku sníženou o státní příspěvek, maximálně však do výše 12 000 Kč. Státní příspěvek do roku 2012 představoval částku 6 000 Kč a od roku 2013 jeho výše vzrostla na 12 000 Kč. Od roku 2011 se může jednat jak o příspěvky na penzijní připojištění, tak na penzijní pojištění a od roku 2013 i na doplňkové penzijní spoření.²⁰⁰ Maximální hranice odečtu však musí být v souhrnu i nadále zachována.

Slovenská právní úprava připouští možnost této nezdánitelné části ZD od roku 2005, pokud poplatník splní všechny podmínky stanovené Zákonem č. 650/2004 Z. z., o doplnkovom dôchodkovom sporení a zmene a doplnení niektorých zákonov. Výše tohoto odpočtu se odvíjela od skutečně vynaložených příspěvků poplatníka ve prospěch doplňkového důchodkového sporenia. Maximální částka odpočtu na doplňkové důchodkové sporenie spolu s účelovým sporením²⁰¹ v souhrnu nesměla přesáhnout částku 12 000 Sk²⁰² a od roku 2009 částku 398,33 €. V roce 2011 byl tento odpočet zrušen.

¹⁹⁹ § 50 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

²⁰⁰ Nutno snížit o státní příspěvek 12 000 Kč

²⁰¹ Viz níže

²⁰² § 11, odst. 5, resp. odst. 9

V roku 2013 byla ve SR možnosť odpočtu dobrovoľných príspevků na starobné dôchodkové sporenie ze ZD dočasne obnovena, a to na obdobie do 31. 12. 2016. Maximálne lze odečíst 2 % ze ZD z tzv. aktivních příjmů. Tato částka nesmí převýšit hodnotu 2 % ze 60-násobku průměrné měsíční mzdy v hospodářství SR²⁰³ stanovené před 2 lety, tj.:

Tab. č. 18: Hranice odpočtu příspěvků na starobní důchodové spoření ve SR (€)

Rok	Průměrná měsíční mzda 2 roky zpět	60 - násobek průměrné měsíční mzdy 2	2 % z 60 - násobku průměrné měsíční
2013	786	47 160	943,20
2014	805	48 300	966
2015	824	49 440	988,80
2016	858	51 480	1 029,60

Zdroj: vlastní zpracování, viz

http://slovak.statistics.sk/wps/portal/ext/themes/demography/cost/indicators/!ut/p/b1/jZA9D4IwEIZ_Ug9avsZSpRQJQqsRuxgGYzACDsbfbYEsDrbedunz9L07pFGL9Ni9-1v36qexe8y9Di9NJOI09ShAWmIQxU5VOct8kmADnA0AP4rCtx9XcgviQGsuC-IBCVbfAsx-pmqfJoSzjdxn5pn5sSpDH8BbfcZpTqISIC55AILmR5k0GAPF_81vCbDI89DhG8CRf0J6QWwbLIDtxK4jaesUyvWD2aLKp-GKnsPRVAu9uJMPbd6PMg!!/dl4/d5/L2dJQSEvUUt3QS80SmtFL1o2X1E3SThCQjFBMDhCVjIwSTdOUjFLUVFHQU8w/

Od roku 2014 lze ve SR základ daně z tzv. aktivních příjmů snížit rovněž o **příspěvky na doplňkové penzijní připojištění**,²⁰⁴ a to maximálně v částce 180 € ročně, pokud jsou splněny následující podmínky:

- příspěvky byly hrazeny na základě účastnické smlouvy uzavřené po 31. 12. 2013, resp. změny smlouvy, která zrušila dávkový plán
- poplatník nemá uzavřenu další smlouvu o doplňkovém důchodovém spoření, která by byla v rozporu s podmínkami stanovenými novelou zákona o doplňkovém důchodovém spoření

• pojistné na soukromé životní pojištění

lze v ČR uplatnit od roku 2001v případě, že výplata pojistného plnění proběhne až po 60 měsících od uzavření smlouvy a nejdříve v kalendářním roce, kdy poplatník dosáhne věku 60 let. Odpočet se provádí ve výši skutečné úhrady od roku 2001, maximálně však lze za zdaňovací období odečíst částku 12 000 Kč.

Ve SR se od roku 2005 vyskytovala možnost odpočtu ze základu daně ve formě účelového spoření,²⁰⁵ k němuž v roce 2006 přibýlo také pojistné na životní pojištění. Pro oba tyto instituty platily následující podmínky:

- smluvní doba placení účelového spoření, resp. pojistná doba je nejméně 10 let

²⁰³ dle údajů Statistického úřadu SR

²⁰⁴ III. pilíř

²⁰⁵ § 11, odst.1, písm. d, Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

- plnění je vyplaceno až po uplynutí této lhůty
- současně za podmínky uplynutí věku 55 let

Od roku 2011 možnost úpravy základu daně tímto způsobem byla zrušena.

- **členské příspěvky**, které v ČR člen zaplatil **odborové organizaci** za zdaňovací období, a to od zdaňovacího období 2004. Maximálně lze odečíst částku 1,5 % zdanitelných příjmů ze závislé činnosti, maximálně však 3000 Kč za zdaňovací období.

- **úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání** lze uplatnit v ČR maximálně do výše 10 000 Kč, u tělesně postižených 13 000 Kč, u těžce tělesně postižených do výše 15 000 Kč. Tento odpočet bylo možné použít poprvé za zdaňovací období 2007.

Na všechny nezdanitelné části základu daně v obou zemích mají nárok rovněž nerezidenti, pokud jejich příjmy ze zdrojů na území dané republiky tvoří minimálně 90 % jejich celosvětových příjmů.

- **Výdaje (náklady) na realizaci projektů výzkumu a vývoje**

Tuto položku lze v ČR odečíst ze základu daně od roku 2005 a je možné ji od základu daně uplatnit až po odečtu daňové ztráty a nezdanitelných částí základu daně. Pokud odpočet nelze v daném zdaňovacím období provést, je možné jej uplatnit ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

- 30 % výdajů vynaložených na **výuku žáků ve studijních a učebních oborech středních odborných učilišť a učebních oborech akreditovaných učilišť** – a to pouze v období od roku 2005 do roku 2007. V případě, že nebylo možné snížit základ daně v roce vzniku nároku na odpočet daně, zákon umožňoval tyto výdaje uplatnit maximálně v následujícím roce po jejich vzniku.

Ve snaze o propojení teoretických znalostí s praktickým i dovednostmi se jeví jako nezbytná spolupráce škol a zaměstnavatelů. Z tohoto důvodu lze od roku 2014 lze uplatnit rovněž další odčitatelnou položku od základu daně, a to:

- **odpočet na podporu odborného vzdělávání**

Odpočet lze uplatnit ve výši součtu:

- **odpočtu na podporu pořízení majetku**, který se stanoví v souladu s § 34g, odst. 1, písm. a - d Zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů
- **odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání**

Mimo výše komparované položky odčitatelné od základu daně bylo možné základ daně ve SR do roku 2003 rovněž upravit o následující položky:

- prostředky prokazatelně vynaložené **na reklamu výrobků, služeb nebo jiné činnosti** poplatníka, na výhry a prémie z reklamních soutěží, prodejních, losovacích, výherních apod. akcí přístupných veřejnosti a na ochutnávky výrobků v maximální hodnotě 1 % ze základu daně
- prostředky prokazatelně vynaložené **na reklamní předměty označené obchodním jménem**, resp. ochrannou známkou jejich poskytovatele, a to do částky 300 Sk, avšak maximálně do výšky 0,2 %.
- prostředky prokazatelně vynaložené na **nosič reklamního nápisu** ve vlastnictví poplatníka poskytnutý jinému poplatníkovi k jeho podnikatelské činnosti, pokud nosič není dlouhodobým majetkem podle Zákona o daních z příjmů. Maximálně bylo možné odečíst 2 % ze ZD.

Od roku 2004 již odečet těchto položek nelze provést.

Ad 2: Standardní odpočty

V ČR je bylo možné do roku 2005 uplatňovat následující odpočty od ZD:

Tab. č. 19: Standardní odpočty od základu daně u fyzických osob v ČR v letech 1993 -1999 (Kč)

Druh odpočtu	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Poplatník	20 400	21 600	21 600	26 400	28 800	32 040	34 920
Vyživované dítě	9 000	10 800	10 800	13 200	14 400	18 000	21 600
Manželka	12 000	12 000	12 000	12 000	16 800	18 240	19 884
Manželka-ZTP	12 000	24 000	24 000	24 000	33 600	36 480	39 768
Invalidita 1. a 2. stupně	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 540
Invalidita 3. stupně	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	13 080
ZTP/P	-	36 000	36 000	36 000	42 000	42 000	45 780
Student	-	6 000	6 000	6 000	9 000	9 000	10 464

Zdroj: vlastní srov. § 15, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tab. č. 20: Standardní odpočty od základu daně u fyzických osob v ČR v letech 2000-2005 (Kč)

Druh odpočtu	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Poplatník	34 920	38 040	38 040	38 040	38 040	38 040
Vyživované dítě	21 600	23 520	23 520	23 520	25 560	6 000
Manželka	19 884	21 720	21 720	21 720	21 720	21 720
Manželka -ZTP	39 768	43 440	43 440	43 440	43 440	43 440
Invalidita 1. a 2. stupně	6 540	7 140	7 140	7 140	7 140	7 140
Invalidita 3. stupně	13 080	14 280	14 280	14 280	14 280	14 280
ZTP/P	45 780	50 040	50 040	50 040	50 040	50 040
Student	10 464	11 400	11 400	11 400	11 400	11 400

Zdroj: vlastní srov. § 15, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Odpočet na poplatníka u starobního důchodce

Odpočet na poplatníka si v ČR mohl uplatnit rovněž starobní důchodce, jehož roční příjem nepřesáhl částku:

Tab. č. 21: Maximální příjem starobního důchodce pro uplatnění odpočtu na poplatníka v ČR (Kč)

Rok	1993	1994	1995 - 1996	1997 - 1998	1999 - 2000	2001-2005
Max. příjem (Kč)	20 400	21 600	21 600	28 800	36 000	38 040

Zdroj: vlastní, srov. § 15, odst. 2, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Odpočet u starobního důchodce se v souladu s § 15, odst. 2 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, rovnal rozdílu mezi odpočtem na poplatníka a výší vyplaceného starobního důchodu za rok.²⁰⁶

Výše uvedené standardní odpočty bylo možné v ČR odečíst od součtu všech DZD.²⁰⁷ Od roku 2006 byly standardní odpočty v ČR přesunuty mezi slevy na dani a od této doby se z nich v souladu s ustanovením § 35ba staly nástroje určené k optimalizaci celkové částky daně.

Ve SR bylo možné od ZD odečíst následující nezdanielné části:

Tab. č. 22: Vývoj nezdanielných částí základu daně z příjmů fyzických osob ve SR (v Sk)

Odpočet	1993	1994 - 1999	2000-2001	2002-2003	2004
Poplatník	20 400	21 000	38 760	38 760	19,2 * ŽM
Manželka	12 000	12 000	12 000	12 000	19,2 * ŽM
dítě	9 000	9 000	11 400	16 800	-
Dítě invalidní	x	18 000	22 800	33 600	-
Poplatník - ČID	6 000	6 000	8 400	8 400	-
Poplatník - ID	12 000	12 000	16 800	16 800	-
Poplatník - ZTP	36 000	36 000	48 000	48 000	-

Zdroj: vlastní, § 12, Zákona č. 366/1999 Zb. z., resp. § 11 Zákona 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

Částka na poplatníka se od roku 2002 ještě násobila koeficientem, který na příslušný rozpočtový rok stanovil zákon o státním rozpočtu, aby se nezdanielná část na poplatníka v porovnání s předchozím rokem nesnížila.

Od roku 2004 existovaly pouze 2 nezdanielné části ZD – na poplatníka a na manželku.

V souladu s § 11, odst. 1, písm. a, resp. b, byla výše nezdanielné části ZD u obou osob od roku 2007 závislá jak na výši ZD, tak na výši životního minima platného k 1. 1. daného kalendářního roku.

Hodnotu nezdanielné části základu daně na poplatníka a manželku (la) bylo možné ve sledovaném období stanovit následovně:

Tab. č. 23: Schéma výpočtu nezdanielné části základu daně ve SR v letech 2007-2016

Odpočet	základ daně	Nezdanielná část základu daně
Na poplatníka/rok	• se rovná, nebo je nižší než:	
2007 - 2008	100 - násobek	19,2 - násobek
2009 - 2010	86 - násobek	22,5 - násobek
2011 - 2016	100 - násobek sumy platného ŽM platného k 1. lednu příslušného zdaňovacího období	19,2 - násobek částky životního minima

²⁰⁶ což je způsob, jímž se nezdanielná část základu daně na poplatníka u důchodce používá ve SR dosud.

²⁰⁷ po odečtu případné daňové ztráty

Odpočet	základ daně	Nezdanitelná část základu daně
	• je vyšší než:	
2007 - 2008 2009 - 2010 2011 - 2016	100 - násobek 86 - násobek 100 - násobek platného ŽM platného k 1. lednu příslušného zdaňovacího období	44,2 - násobek 44 - násobek 44,2 - násobek platného ŽM minus 1/4 základu daně, je-li tato částka záporná, = 0
Na manželku (la) 2007 - 2008 2009 - 2010 2011 - 2016	• U poplatníka se rovná nebo je nižší než: 176,8 - násobek 176 - násobek 176,8 - násobek Platného ŽM a manželka/manžel:	
	a) nemá vlastní příjem	
2007 - 2008 2009 - 2010 2011 - 2016		19,2 - násobek 22,5 - násobek 19,2 - násobek platného životního minima
	b) má vlastní příjem nepřesahující částku	
2007 - 2008 2009 - 2010 2011 - 2016	19,2 - násobku 22,5 - násobku 19,2 - násobku platného ŽM	19,2 - násobek 22,5 - násobek 19,2 - násobek platného ŽM minus vlastní příjem manželky(la)
	c) má vlastní příjem přesahující částku	
2007 - 2008 2009 - 2010 2011 - 2016	19,2 - násobku 22,5 - násobku 19,2 - násobku platného ŽM	0
	• U poplatníka je vyšší než:	
2007 - 2008 2009 - 2010 2011 - 2016	176,8 - násobek 176 - násobek 176,8 - násobek platného ŽM a manželka/manžel:	
	a) nemá vlastní příjem	
2007 - 2008 2009 - 2010 2011 - 2016		63,4 - násobek 66,5 - násobek 63,4 - násobek platného ŽM minus 1/4 základu daně poplatníka, Je-li tato částka záporná, = 0
	b) má vlastní příjem	
2007 - 2008 2009 - 2010 2011 - 2016		63,4 - násobek 66,5 - násobek 63,4 - násobek platného ŽM minus 1/4 základu daně poplatníka minus vlastní příjem manželky(la), Je-li tato částka záporná, = 0

Zdroj: vlastní, § 11 a 52g Zákona 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

Výše životního minima k 1. 1. a hodnota nezdanitelné části ZD se v jednotlivých letech ve SR vyvíjela následovně:

Tab. č. 24: Nezdanitelná část základu daně ve SR od roku 2004 do roku 2008 (v Sk)

Rok	2004	2005	2006	2007	2008
Životní minimum/měsíc	4 210	4 580	4 730	4 980	5 130
Nezdanitelná část ZD	80 832	87 936	90 816	95 616	98 496

Zdroj: vlastní zpracování, srov. <http://www.employment.gov.sk/sk/rodina-socialna-pomoc/hmotna-nudza/zivotne-minimum/>

Po změně oficiální slovenské měny od 1. 1. 2009 je výše životního minima stanovena v €.

Tab. č. 25: Nezdanitelná část základu daně ve SR od roku 2009 (v €)

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Životní minimum/měsíc	178,92	185,19 ²⁰⁸	185,38	189,83	194,58	198,09	198,09	198,09
Nezdanitelná část ZD	4 025,70	4 025,70	3 559,30	3 644,74	3 735,94	3 803,33	3 803,33	3 803,33

Zdroj: vlastní zpracování, viz <http://www.employment.gov.sk/sk/rodina-socialna-pomoc/hmotna-nudza/zivotne-minimum/>

²⁰⁸ Při výpočtu použita suma životního minima platného k 1. 1. 2009, viz text práce níže

V roce 2009 došlo rovněž k dočasnému zvýšení nezdanitelné částky ZD na poplatníka a manželku v rámci tzv. protikrizových opatření. Novela zákona č. 504/2009 Z. z. v § 52h, odst. 13, stanovila, že pro účely výpočtu nezdanitelné části ZD se v roce 2010 použije životní minimum ve výši platné pro účely výpočtu k 1. 1. 2009.²⁰⁹

Počínaje tímto rokem je možné o nezdanitelné části ZD snížit pouze ZD vytvořený v rámci tzv. aktivních příjmů dle § 5 a § 6, odst. 1 a 2. V roce 2012 byl ZD ještě více specifikován - došlo k vyloučení příjmů za použití již vytvořeného díla nebo uměleckého výkonu z aktivních příjmů podle § 6, odst. 2.

Od roku 2013 ve SR došlo ke zpřísnění podmínek pro přiznání nezdanitelné části ZD na manželku (manžela). Nárok na ni může uplatnit pouze poplatník, jehož manželka žijící s ním ve společné domácnosti se ve zdaňovacím období stará o dítě do 3 let věku nebo pobírá peněžní příspěvek na opatrování, či je evidována jako uchazeč o zaměstnání nebo je považována za občana se zdravotním postižením. V ČR dosavadní podmínky zůstaly zachovány, ale od roku 2014 došlo k úpravě pojmu „manželka.“ Podle Zákona č. 115/2006 Sb., o registrovaném partnerství a změně některých souvisejících zákonů, se manželkou rozumí i partner, což se zobrazilo i v § 21e Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Do vlastního příjmu manželky (manžela) se v jednotlivých zemích nezapočítává:

Tab. č. 26: Příjmy nezapočítávané do vlastního příjmu manželky

ČR	SR
státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem	zaplacené pojistné a příspěvky, které je nutno povinně uhradit
státní příspěvky na doplňkové penzijní spoření	zaměstnanecká prémie ²¹⁰
státní příspěvky podle zákona o stavebním spoření a o státní podpoře stavebního spoření	daňový bonus ²¹¹
dávky osobám se zdravotním postižením	zvýšení důchodu pro bezmocnost
dávky státní sociální podpory: porodné	státní sociální dávky: příspěvek při narození dítěte + příplatek k němu
sociální příspěvek	příspěvek rodičům s trojčaty a více dětmi současně narozenými +
příspěvek na bydlení	opakované narození dvoj a vícčetat během 2 let
pohřebné	příspěvek na pohřeb
rodičovský příspěvek	rodičovský příspěvek
dávky péčovské péče s výjimkou odměny pěstouna	příplatek na dítě + příplatek k němu
přídavky na dítě	vánoční příspěvek důchodcům
dávky pomoci v hmotné nouzi	příplatek k důchodu politickým vězňům
příspěvek na péči, sociální služby	
stipendium poskytované studujícím soustavně se připravujícím na budoucí povolání	stipendium u studujících soustavně se připravujících na budoucí povolání
příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách, který je od daně osvobozen.	

Zdroj: § 35 ba, odst. 1, písm. b Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, srov.

http://finance.idnes.cz/danovy-odpocet-na-manzelku-a-danovy-bonus-na-dite-fbc-/p_dane.aspx?c=A140317_134051_p_dane_zuk

<http://www.finance.sk/spravy/finance/136009-danove-priznanie-2013-co-ne-patri-prijmy-manzelky/>

²⁰⁹ 178,92 €

²¹⁰ § 32a Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

²¹¹ § 33 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

Do vlastního příjmu manželky se naopak započítávají nemocenské dávky, vč. peněžité pomoci v mateřství, důchodu, a podpory v nezaměstnanosti, dále je třeba připočítat i odměnu pěstouna. Jak vyplývá z tabulky, mimo shodných položek se ve SR do vlastního příjmu manželky započítávají rovněž dávky pomoci v hmotné nouzi a dávky za opatrování, které jsou v ČR z těchto příjmů vyloučeny.

Nezdanitelná část základu daně na poplatníka u starobního důchodce:

Ve SR jsou pravidla pro uplatnění nezdanitelné části ZD na poplatníka pro starobního důchodce ve sledovaném období stabilnější, než je tomu v ČR, avšak vícekrát došlo ke změně umístění těchto ustanovení v zákoně. Nejprve se jednalo o ustanovení § 15, odst. 2 Zákona č. 286/1992 Zb., o daniach z príjmov a následně § 12, odst. 3 Zákona č. 366/1999 Zb. z., o daniach z príjmu, a § 11, odst. 2, resp. od roku 2007 § 11, odst. 7, Zákona 595/2003 Z. z., o dani z príjmov. Od roku 2011 je dané ustanovení předmětem § 11, odst. 6. Algoritmus výpočtu nezdanitelné části ZD daně na poplatníka u starobního důchodce však po celou dobu zůstal zachován:

Pokud výše důchodu překročila nezdanitelnou část ZD na poplatníka, starobní důchodce na nezdanitelnou část ZD na poplatníka nemá nárok. V případě, že výše jeho ročního důchodu je nižší, než nezdanitelná část ZD na poplatníka, starobní důchodce má nárok na nezdanitelnou část ZD na poplatníka ve výši rozdílu mezi souhrnem vyplacených důchodů za rok a nezdanitelnou částí ZD na poplatníka.

Vzhledem k tomu, že přiznání výše nezdanitelné části ZD u starobního důchodce se odvíjí od výše důchodu, lze tento systém považovat za spravedlivý, neboť na jednu FO je možné ze státního rozpočtu nárokovat totožnou nezdanitelnou částku.

Pro ilustraci uvádíme postup stanovení nezdanitelné části ZD na poplatníka u důchodce ve SR od roku 2004:

Tab. č. 27: Nezdanitelné části základu daně u důchodce ve SR od r. 2004²¹²

Výše důchodu	Nezdanitelná část základu daně na poplatníka
vyšší než 19,2-násobek sumy životního minima	0
nepřesahuje 19,2-násobek sumy životního minima	= rozdíl mezi 19, 2 - násobkem sumy životního minima a vyplacenou částkou důchodu

Zdroj: vlastní, dle § 11, odst. 2 Zákona 595/2003 Z. z., o dani z príjmov

Nezdanitelné části ZD se v obou zemích uplatňují v prokázané výši, maximálně do hodnoty zákonných limitů. V případě, že poplatník po odečtu daňové ztráty nemá dostatečně vysoký ZD pro jejich uplatnění, nelze je za dané zdaňovací období uplatnit.

²¹² Hranice pro přiznání nezdanitelné části základu daně do roku 2003 – viz Tab. č. 22, ř. 1

Souhrnně lze konstatovat, že do roku 2004 obě země využívaly možnost úpravy ZD prostřednictvím standardních a nestandardních nezdanitelných částí ZD, přestože v kvantitativním výčtu se od sebe odlišovaly. Největší shoda se vyskytovala v systému standardních odpočtů ze ZD. SR sice od 2004 omezila jejich množství a změnila způsob jejich výpočtu, avšak stále je zachovala jako nezdanitelné části ZD. Český zákon stávající standardní odpočty zrušil a nahradil je slevami na dani.

Přesto lze prohlásit, že v současnosti má poplatník daně v ČR možnost odečíst si od ZD širší škálu nestandardních odpočtů od ZD, než je tomu ve SR. To však současně odpovídá i záměrům slovenské vlády, která při daňové reformě 2004 za jednu z priorit daňové reformy považovala snahu o maximální omezení odčitatelných položek od ZD, a to z důvodu rovných příležitostí daňových subjektů a zamezení legální možnosti úniku úhrady daně. Zmíněný postup se stal terčem kritiky ze strany odborné veřejnosti, a proto od roku 2005 i SR začala znovu využívat systém odčitatelných položek od ZD, a to při stimulaci občanů k zabezpečení se na stáří.

5.1.9 Společné zdanění manželů

V letech 2005 – 2007 bylo v ČR zavedeno tzv. společné zdanění manželů. Manželé žijící ve společné domácnosti a mající alespoň jedno dítě, mohli své individuální ZD sečíst, čímž vznikl společný ZD a ten pak byl rozdělen mezi oba partnery stejným dílem. K výpočtu upraveného ZD sloužila příloha č. 5 k daňovému priznání. Tento systém byl výhodný hlavně u manželů, jejichž příjmy značně lišily, tedy především v situaci, kdy jeden z rodičů dosahoval zdanitelné příjmy a druhý byl odkázán na sociální dávky. Záměrem tohoto opatření bylo jednak prostřednictvím daňové soustavy stimulovat občany této země k udržení tradičního rodinného svazku, ale rovněž i úspora v přerozdělování sociálních dávek. Společné zdanění manželů nemohl uplatnit poplatník s příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, kterému byla v daném zdaňovacím období vyměřena daň z minimálního vyměřovacího základu daně.

S reformou daňové soustavy v roce 2008 byl tento institut zrušen.

5.1.10 Sazba daně

Zpočátku byly u DPFO v obou zemích uplatňovány klouzavé progresivně stoupající sazby daně. V příslušných ustanoveních zákona²¹³ byly příjmy rozčleněny do 6 intervalů

²¹³ § 16, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 16 Zákona č. 282 Zb. a následně 366/1999 Zb. z., o daniach z príjmov

podle jejich výšky. Ke každému intervalu byla přiřčena pevná částka daně, k níž se následně přičetl adekvátní procentní podíl rozdílu mezi příjmem a minimálním ZD stanoveným pro daný interval. S růstem příjmu se zvyšovala rovněž sazba daně.

Tab. č. 28: Vývoj hraničních sazeb daně v letech 1993 – 2016 (v %)

Léta	Počet pásem		Nejnižší sazba		Nejvyšší sazba	
	ČR	SR	ČR	SR	ČR	SR
1993	6	6	15	15	47	47
1994	6	6	15	15	44	42
1995	6	6	15	15	43	42
1996 - 1997	5	6	15	15	40	42
1998 - 1999	5	10	15	15	40	42 + 30 %
2000 - 2001	4	7	15	12	32	42
2002 - 2003	4	4	15	10	32	38
2004 - 2005	4	1	15	19	32	19
2006 - 2007	4	1	12	19	32	19
2008 - 2012	1	1	15	19	15	19
2013 - 2016	2	2	15	19	22	25

Zdroj: vlastní, srov. daňové zákony ČR a daňové zákony SR v období 1993 - 2016

Z tabulky vyplývá, že v roce 1993 byla v obou zemích nejnižší sazba daně 15 % a nejvyšší sazba daně 47 %. Již v roce 1994 obě země změnily maximální sazbu daně, přičemž ve SR byla maximální sazba o 2 procentní body nižší než v ČR. Tuto úroveň si však sazba daně ve SR uchovala až do roku 1997, zatím co v ČR v průběhu tohoto období docházelo k pozvolnějšímu snižování sazby daně. V roce 1998 došlo ve SR ke zvýšení počtu intervalů daňových pásem na 10 a u nejvyšších kategorií těchto daňových pásem byla odváděna ještě tzv. milionářská daň.²¹⁴ Od roku 2000 byla milionářská daň ve SR zrušena a počet daňových pásem byl snížen na 7. V téže roce se v ČR pokles maximální sazby daně ustálil na 32 %, zatímco ve SR proces snižování maximální sazby daně pokračoval i v roce 2002. Zásadní obrat nastal v roce 2004, kdy SR zavedla jednotnou sazbu DPFO ve výši 19 %, zatím co v ČR byl uplatňován stále původní způsob zdanění příjmů. V letech 2006 – 2007 bylo v ČR dosaženo historicky nejnižší úrovně zdanění příjmů FO, neboť nejnižší sazba daně poklesla na 12 %.²¹⁵ Vláda ODS po vzoru SR od roku 2008 prosadila jednotnou sazbu daně ve výši 15 %. Současně s touto radikální změnou však ČR zavedla rovněž zcela nový institut, a to tzv. superhrubou mzdu. Tento krok zase zamýšlel následovat kabinet Ivety Radičovej, který ji plánoval zavést od 1. 1. 2012.²¹⁶ Zmiňovaný záměr slovenské vlády se však nakonec díky politickým změnám neuskutečnil.

²¹⁴ Příjmy v těchto daňových pásmech podléhaly ještě další sazbě daně.

²¹⁵ Konkrétní údaje o výši sazeb v jednotlivých daňových pásmech v jednotlivých letech jsou uvedeny v příloze č. 1

²¹⁶ http://www.mup.sk/33/zmeny-v-danovo-odvodovom-systeme-superhruba-mzda-uz-od-1-1-2012-uniqueiduchxzASYZNYgghOvcPhx_LVwKc0HskNx/?query=superhrub%E1+mzda&serp=1

Obě země jednotnou sazbu daně uplatňovaly až do roku 2012. Od roku 2013 bylo v ČR z důvodu stabilizace veřejných rozpočtů zavedeno tzv. solidární zvýšení daně, díky němuž je od roku 2013 součet příjmů ze závislé činnosti a podnikání přesahující 48 – násobek průměrné mzdy zdaňován ještě sazbou 7 %. Toto opatření bylo označeno jako institut dočasného charakteru, jehož platnost měla původně skončit v roce 2015,²¹⁷ avšak zůstává v platnosti i nadále.²¹⁸ Výpočet hranice ročního příjmu pro solidární zvýšení daně v ČR je znázorněna v následující tabulce:

Tab. č. 29: Solidární zvýšení daně v ČR v letech 2013 – 2016

(v Kč)

Hranice pro solidární zvýšení daně	2013	2014	2015	2016
Průměrná mzda před 2 lety ²¹⁹	25 884	25 942	26 611	27 006
48- násobek	1 242 432	1 245 216	1 277 328	1 296 288

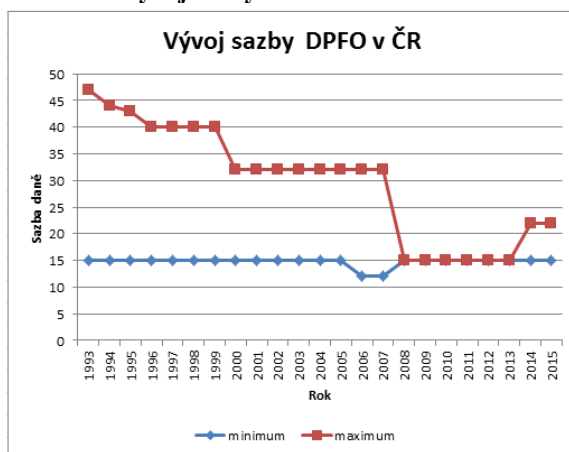
Zdroj: vlastní zpracování, srov. <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2014/solidarni-zvyseni-dane-z-prijmu-zamestnancu-za-rok-2013-upozorneni-pro-platce-4660>

srov. <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/zamestnanci-zamestnavatele#7>

Obdobné opatření jako v Čechách je od roku 2013 uplatňováno i na Slovensku. Došlo k zavedení další sazby daně ve výši 25 %, a tím byl systém jednotné sazby daně u fyzických osob zrušen i ve SR.

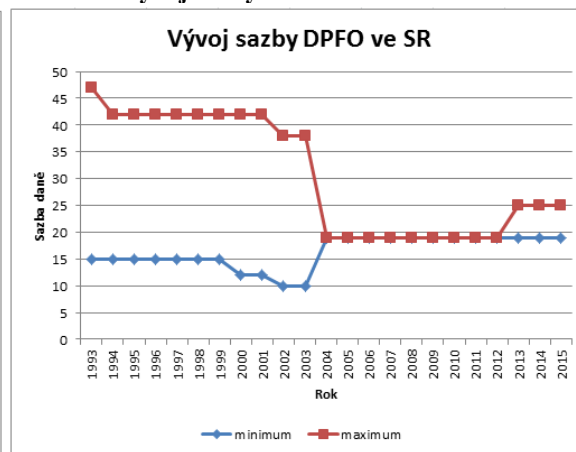
Srovnání vývoje sazeb DPFO v ČR a SR znázorňuje následující graf. Vzhledem k progresivně stoupající sazbě daně byly v grafu použity nejnížší a nejvyšší sazby daně.

Graf č. 5: Vývoj sazby DPFO v ČR



Zdroj: vlastní

Graf č. 6: Vývoj sazby DPFO ve SR



Zdroj: vlastní

Celkový přehled všech progresivně stoupajících sazeb DPFO je součástí příloh č. 1 a 2.

Přestože zavedení jednotné sazby daně s sebou přineslo evidentní zjednodušení výpočtu daně, obě země nakonec od roku 2013 u DPFO přistoupily k zavedení druhé sazby daně, a to pro FO s vyššími příjmy. Toto opatření se jeví jako nezbytné pro zlepšení finančního

²¹⁷ <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=6&T=695>

²¹⁸ přestože podmínky pro jeho uplatnění se změnily

²¹⁹ částka stanovená pro výpočet sociálního pojištění

stavu v obou zemích. Prostým porovnáním sazeb DPFO lze dospět k závěru, že zdanění příjmů FO je vyšší ve SR, avšak u závislé činnosti je třeba vzít v úvahu, že základy, z nichž je daň počítána, se od sebe značně odlišují. Základem daně ve SR je hrubá mzda snižená o odvody sociálního a zdravotního pojištění, zatímco v ČR se vychází ze 134 % hrubé mzdy. V přepočtu je skutečná sazba daně v ČR 20,1 %.

Z hlediska komparace daňových sazeb nově zavedených v roce 2013 lze za odlišnost považovat rovněž způsob výpočtu daně. Zatím co ve SR je uplatňován systém výpočtu používaný v obou zemích v letech 1993 – 2003, Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 16a stanovuje, že veškeré příjmy se nejprve zdaní základní sazbou daně a až následně se rozdíl mezi skutečnou výší příjmu a hranicí pro solidární zvýšení zdaní zvýšenou sazbou daně.

V souvislosti se sazbou daně ve SR je třeba zmínit rovněž zdanění příjmů tzv. osobitnou sazbou dane. Jedná se o zvláštní sazbu daně ve výši 5 %, již jsou navíc zdaněny příjmy vybraných ústavních činitelů ve SR.²²⁰

5.1.11 Slevy na dani

Jedná se o slevy, které se na rozdíl od předchozích položek neodečítají ze ZD, ale již od vypočítané daně.

- **Sleva na dani za zaměstnance se zdravotním postižením**

Tuto slevu bylo možné uplatnit v obou zemích do roku 1999. Od roku 2000 byl tento institut ve SR zrušen. V ČR však i nadále, pokud fyzická osoba zaměstnává zaměstnance se zdravotním postižením, má možnost si uplatnit slevu na dani. Tato sleva se ve zkoumaném období vyvíjela následovně:

Tab. č. 30: Slevy na dani u daně z příjmů fyzických osob v letech 1993 -2016 (v Kč, Sk)

Sleva na dani	ČR				SR		
	1993	1994-1995	1996-1999	2000- 2016	1993	1994- 1999	2000-2016
Zaměstnanec se zdravotním postižením	5 000	7 500	9 000	18 000	5 000	7000	-
zaměstnanec s těžším zdravotním postižením	15 000	22 500	32 000	60 000	15 000	18 000	-

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 35 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 35 Zákona č. 366/1999 Zb. z., o daniach z príjmov

- **Sleva na zahájení provozu registrační pokladny**

V letech 2006 - 2009 bylo možné v ČR mimo slevy na tělesně postižené pracovníky uplatňovat rovněž slevu na dani z důvodu zahájení provozu registrační pokladny

²²⁰ prezident SR, poslanci Národnej rady Slovenska, členové vlády, predseda a místopredseda Nejvyššího kontrolního úřadu SR

do 30. 6. 2006. Sleva činila v roce pořízení 50 % pořizovací ceny, maximálně 8 000 Kč na jednu pokladnu.

Pokud na používané registrační pokladně bylo do 31. 12. 2006 provedeno technické zhodnocení již používané registrační pokladny, bylo možné uplatnit slevu na dani do výše 30 % hodnoty technického zhodnocení.

V případě, že nebylo možné uplatnit slevu v roce 2006, bylo ji možné uplatnit v následujících 3 letech po roce vzniku nároku na slevu.

• Slevy na dani ve SR

Slevy na dani ve SR mohou využít při dodržení zákonem stanovených obecných a specifických podmínek pouze podnikající fyzické osoby, které jsou:

- příjemci investiční pomoci
- příjemci stimulů

V případě nároku na slevu je možné ji uplatnit nejdéle v období 10 let bezprostředně po sobě následujícím, a to počínaje obdobím, kdy bylo vydáno rozhodnutí o schválení investiční pomoci a poplatník splnil všechny podmínky stanovené zákonem v § 30a. Celkově sleva nesmí přesáhnout hodnotu investiční pomoci stanovenou v rozhodnutí o schválení investiční pomoci.

Příjemci stimulů si mohou od roku v průběhu tří let po vydání rozhodnutí o poskytnutí stimulů uplatnit slevu na dani nejvýše do výše nákladů hrazených z vlastních prostředků a vykázaných v účetní závěrce, pokud dodrželi všechny podmínky stanovené Zákonem č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, a rovněž Zákonem č. 185/2006 Sb., o stimulech pro výzkum a vývoj a doplnění Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů.

Základní slevy na dani

Všechny fyzické osoby, které podávají daňové přiznání, nebo je jim provedeno roční zúčtování daně, mají nárok na tzv. standardní slevy. Tyto slevy od roku 2006 nahradily původní odčitatelné položky od základu daně a je možno je v jednotlivých letech uplatnit v následující výši:

Tab. č. 31: Standardní slevy na dani u daně z příjmů fyzických osob v ČR v letech 2006 – 2016 (v Kč)

Sleva na dani	2006	2007	2008 - 2010	2011	2012 - 2013	2014 - 2016
Poplatník	7 200	7 200	24 840	23 640	24 840	24 840
Manželka	4 200	4 200	24 840	24 840	24 840	24 840
Manželka ZTP	8 400	8 400	49 680	49 680	49 680	49 680
- je-li její příjem max.:	38 040	38 040	38 040	68 000	68 000	68 000
Invalidita 1. a 2. stupně ²²¹	1 500	1 500	2 520	2 520	2 520	2 520

²²¹ od roku 2014 tzv. základní sleva na invaliditu

Invalidita 3. stupně ²²²	3 000	3 000	5 040	5 040	5 040	5 040
ZTP/P	9 600	9 600	16 140	16 140	16 140	16 140
student	2 400	2 400	4 020	4 020	4 020	4 020
umístění dítěte v předškolním zařízení	-	-	-	-		MM ²²³

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 35ba Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Sleva na dani za umístění dítěte v předškolním zařízení může představovat částku skutečně vynaložených nákladů, maximálně však sumu odpovídající hodnotě minimální mzdy platné v daném zdaňovacím období. Vzhledem k tomu, že slevu lze uplatnit od zdaňovacího období 2014, v následující tabulce jsou uvedeny údaje o výši minimální mzdy v ČR pouze od tohoto období:

Tab. č. 32: Výše minimální mzdy v ČR v letech 2014 – 2016

(v Kč)

Rok	2014	2015	2016
Měsíční minimální mzda	8 500	9 200	9 900

Zdroj: vlastní zpracování, srov. <http://www.mpsv.cz/cs/871>

Pro možnost uplatnění výše uvedených slev musí být v ČR splněny následující podmínky:

- **sleva na poplatníka** – podat daňové přiznání nebo provést roční zúčtování daně
Slevu na poplatníka si od roku 2008 mohli uplatnit rovněž pracující důchodci. Od roku 2013 tato možnost zanikla. Dle § 35 ba, odst. 1, písm. a, nebylo možné uplatnit slevu na poplatníka u důchodce, který byl k 1. 1. evidován jako pobíratel starobního důchodu z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu. Ústavní soud²²⁴ však shledal, že takové omezení je protiústavní, a proto došlo k anulování tohoto omezení a pracující důchodci mají na základě novely zákona platné od 1. 1. 2015 plný nárok na uplatnění slev na dani. Svůj nárok na slevu na dani mají možnost si uplatnit již v daňovém přiznání za rok 2014, ba dokonce si mohou na základě žádosti u správce daně nárokovat i slevu na poplatníka za rok 2013.
- **sleva na manželku** – je nutno předložit čestné prohlášení, že manželka žijící s poplatníkem ve společné domácnosti nemá příjmy za zdaňovací období vyšší než 68.000 Kč. Od roku 2013 nelze uplatnit tuto položku u poplatníků, jejichž součet DZD, u kterých byly výdaje uplatněny procentem z příjmů, je vyšší než 50 % celkového ZD.
- **sleva z důvodu invalidity 1. nebo 2. stupně** – k uplatnění slevy je nezbytné rozhodnutí o udělení výhod 1. a 2. stupně.

²²² od roku 2014 tzv. rozšířená sleva na invaliditu

²²³ za každé dítě

²²⁴ Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2340/2013, ze dne 22. září 2014, přijatý I. senátem Ústavního soudu dne 16. 9. 2014

- **sleva z důvodu invalidity 3. stupně** - plný invalidní důchodce se musí prokázat rozhodnutím o přiznání invalidního důchodu a každoročně doklad o výplatě důchodu.
- **sleva u těžce tělesně postižených poplatníků** – je třeba předložit průkaz ZTP/P
- **sleva na studenta** – potvrzení o soustavné přípravě na budoucí povolání a věk do 26 let, resp. v doktorandské formě studia do 28 let.
- **Sleva za umístění dítěte v zařízení péče o děti předškolního věku**²²⁵ – předložit potvrzení o výši skutečných výdajů, které byly poplatníkem vynaloženy v daném zdaňovacím období za umístění dítěte v zařízení péče o děti předškolního věku²²⁶ – poprvé bylo možné uplatnit za zdaňovací období 2014.

Maximální hranice pro uplatnění slev na dani je limitována výší daňové povinnosti.

- **Daňový bonus**

Snad nejkontroverznějším institutem při komparaci daně z příjmů fyzických osob se jeví tzv. daňový bonus. Je zřejmé, že český daňový systém se v roce 2008 nechal inspirovat slovenskou úpravou, která byla na Slovensku zavedena již v roce 2004. Termín „daňový bonus“ se sice vyskytuje v obou právních úpravách, avšak jeho význam je odlišný. Zatímco slovenská úprava daňový bonus chápe jako slevu na dani za vyživované dítě včetně jejího přesahu do záporné daňové povinnosti, česká verze zákona institut s touto obsahovou náplní nazývá daňovým zvýhodněním, které může nabývat tří forem:²²⁷

- **slevy na dani** – v případě, že zvýhodnění dosahuje maximálně hodnoty daňové povinnosti
- **daňového bonusu** – v případě, že výše daně po odečtení slev na dani byla nulová
- **slevy na dani a daňového bonusu**, pokud nárok na daňové zvýhodnění je vyšší než výše daňové povinnosti

Daňový bonus se v souladu s § 47, odst. 1 Zákona č. 595/2003, o dani z příjmů, zaokrouhluje na eurocenty nahoru.

Podmínky pro uplatnění daňového zvýhodnění na děti, resp. daňového bonusu, jsou v zásadních bodech shodné:

- dítě vyživuje

²²⁵ Mateřská škola, firemní školka, soukromá školka, soukromé jesle

²²⁶ Slevu lze uplatnit pouze na výdaje spojené s umístěním dítěte v předškolním zařízení, nikoli na výdaje vynaložené na stravné dítěte

²²⁷ § 35c Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- dítě se soustavně připravuje na budoucí povolání
- dítě nepřesáhlo věku v ČR 26 let, ve SR 25 let
- žije s poplatníkem daně ve společné domácnosti
- příjem nejméně ve výši šestinásobku minimální mzdy
- Vyživuje-li dítě v jedné domácnosti více poplatníků, může daňové zvýhodnění uplatnit v tomtéž kalendářním měsíci, resp. za celé zdaňovací období, pouze jeden z nich.

V ČR lze u poplatníka s příjmy podle § 7 a § 9 uplatnit nárok daňový bonus pouze v případě, že součet DZD, u kterých byly výdaje uplatněny procentem z příjmů, je vyšší než 50 % celkového základu daně. V roce 2007 neměl nárok na daňové zvýhodnění rovněž ten, jemuž byl poskytnut příslib investiční pobídky, a v období od roku 2007 do roku 2012 nesměly výdaje u poplatníka dosahujícího příjmy pouze podle § 9 převýšit výši příjmů.

Ve SR si zase od roku 2013 daňový bonus mohou uplatnit pouze poplatníci s tzv. aktivními příjmy, jsou tedy vyloučeni poplatníci, kteří dosahují příjmů pouze z pronájmu nebo pouze příjmy z kapitálového majetku.

Výše daňového zvýhodnění připadající na 1 vyživované dítě v ČR v jednotlivých letech činila:

Tab. č. 33: Daňové zvýhodnění na děti v ČR v letech 2005 – 2014

(v Kč)

Rok	2005 - 2007	2008 - 2009	2010 - 2011	2012 - 2014
1 dítě	6 000	10 680	11 604	13 404
1 dítě ZTP	12 000	21 360	23 208	26 808
daňový bonus min.	100	100	100	100
daňový bonus max.	30 000	52 200	52 200	60 300

Zdroj: Daňové zákony 2005 – 2013, zpracování vlastní, srov. § 35c Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Od roku 2015 výše daňového zvýhodnění v ČR zohledňuje rovněž počet vyživovaných dětí:

Tab. č. 34: Daňové zvýhodnění na děti v ČR v roce 2015 – 2016

(v Kč)

Počet dětí	Výše daňového zvýhodnění
1 dítě	13 404
2 děti	15 804
3 a více dětí	17 004

Zdroj: Daňové zákony 2015, zpracování vlastní, srov. § 35c Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Ve SR se daňový bonus vyvíjel následovně:

Tab. č. 35: Vývoj výše daňového bonusu ve SR v letech 2004 – 2008

Období	2004	2005	2006	2007	2008
Leden - červen	400 Sk/měsíc 2 400 Sk	400 Sk/měsíc 3 200 Sk	540 Sk/měsíc 3 240 Sk	540 Sk/měsíc 3 240 Sk	555 Sk/měsíc 3 330 Sk
Červenec - prosinec	400 Sk/měsíc 2 400 Sk	450 Sk/měsíc ²²⁸ 1 800 Sk	540 Sk/měsíc 3 240 Sk	555 Sk/měsíc 3 330 Sk	582 Sk/měsíc 3 492 Sk
Roční daňový bonus	4 800 Sk	5 000 Sk	6 480 Sk	6 570 Sk	6 822 Sk

Zdroj: vlastní, srov. <http://onnsmap.dashofer.sk/onn/14/9/6/prakticke-informacie-prehľad-vývoja-danovy-bonus-na-dieta/> nebo

<http://www.epi.sk/Main/Default.aspx?Template=~Main/TArticles.ascx&phContent=~Main/ArticleShow.ascx&ArtID=9873&LngID=0> nebo

<http://www.finance.sk/spravy/finance/124921-od-1-jula-sa-zvysil-danovy-bonus-porastu-aj-pridavky-na-deti-a-rodicovsky-prispevok/>

Tab. č. 36: Vývoj výše daňového bonusu ve SR v letech 2009 – 2016

Období	2009	2010	2011	2012	2013	2014- 2016
Leden - červen	19,32 €/měsíc 115,92 €	20,00 €/měsíc 120 €	20,02 €/měsíc 120,12 €	20,51 €/měsíc 123,06 €	21,03 €/měsíc 126,18 €	21,41 €/měsíc 128,46 €
Červenec - prosinec	20,00 €/měsíc 120 €	20,02 €/měsíc 120,12 €	20,51 €/měsíc 123,06 €	21,03 €/měsíc 126,18 €	21,41 €/měsíc 128,46 €	21,41 €/měsíc 128,46 €
Roční daňový bonus	235,92 €	240,12 €	243,18 €	249,24 €	254,64 €	256,92 €

Zdroj: vlastní, srov. <http://onnsmap.dashofer.sk/onn/14/9/6/prakticke-informacie-prehľad-vývoja-danovy-bonus-na-dieta/> nebo

<http://www.epi.sk/Main/Default.aspx?Template=~Main/TArticles.ascx&phContent=~Main/ArticleShow.ascx&ArtID=9873&LngID=0> nebo

<http://www.finance.sk/spravy/finance/124921-od-1-jula-sa-zvysil-danovy-bonus-porastu-aj-pridavky-na-deti-a-rodicovsky-prispevok/>

https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/Aktualne_informacie/2014_07_28_DB_od_01_07_2014.pdf

Počínaje rokem 2013 si daňové zvýhodnění v ČR nemůže uplatnit poplatník vykazující příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 nebo pronájmu § 9, který od příjmů odečítá výdaje procentem z příjmů, a součet dílčích základů daně, u nichž jsou výdaje tímto způsobem uplatněny, představují více než 50 % celkového ZD. Naopak nerezident ČR, u něhož 90 % příjmů za zdaňovací období pochází z území ČR, má nárok na daňové zvýhodnění i slevy na dani. Tato zásada je platná rovněž ve SR.

Od roku 2014 se však v ČR musí jednat o nerezidenta, který je rezidentem členské země EU nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor.

Ve SR se daňový bonus stanovený v § 33, odst. 1 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, upravuje o koeficient rovnající se násobku, jímž se zvyšuje suma ŽM k 1. 7. Vzhledem k tomu, že Ministerstvo práce, sociálních věcí a rodiny SR provádí úpravy ŽM s účinností od 1. 7. běžného kalendářního roku, měnila se k témuž datu rovněž výška daňového bonusu, čímž byly v rámci jednoho zdaňovacího období uplatňovány dvě různé částky daňového bonusu. Od 1. 1. 2015 došlo ke sjednocení obou rozhodných částek a směrodatnou částkou pro výpočet daňového bonusu se pro celé zdaňovací období stala platná výše ŽM k 1. 1. kalendářního roku.

²²⁸ účinnost až od 1. 9. 2005

Došlo-li k vyplacení daňového bonusu v částce vyšší, než zaměstnanci příslušelo, je na základě § 40, odst. 3 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, oprávněn tuto částku dodatečně strhnout zaměstnanci zvýšením zálohy na daň, resp. celkové daňové povinnosti, pokud od doby nesprávného přiznání či vyplacení daňového bonusu neuplynulo více než 12 měsíců. Došlo-li však k nesprávné výplatě daňového bonusu vinou zaměstnance, lze opravu daňového bonusu provést do tří let od konce zdaňovacího období, v němž k nesprávné výplatě daňového bonusu došlo.

5.1.12 Příjmy zdaňované srážkou daně

Z důvodu hospodárnosti a efektivnosti výběru daně, legislativní úprava stanovuje, aby daň z určitých příjmů byla sražena přímo u zdroje osobou, která výplatu příjmu provádí.

Obě právní úpravy do roku 2003 vymezovaly určité druhy příjmů, z nichž byla daň vybírána srážkou u zdroje těchto příjmů a na něž se vztahovala zvláštní sazba daně.

V případě příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků vyplacených zaměstnavatelem bylo třeba, aby souhrn příjmů za kalendářní měsíc u téhož zaměstnavatele nepřesáhl částku:

Tab. č. 37: Maximální příjem ze závislé činnosti zdaňovaný srážkou daně (v Kč, Sk)

stát	ČR							SR	
Rok	1993	1994	1995 - 1997	1998 - 2000	2001 - 2003	2004 - 2013	2014 - 2015	1993 - 1999	2000 - 2003
Maximální měsíční příjem	3 000	2 000	5 000	2 000	3 000	5 000	10 000 ²²⁹	3 000	4 000

Zdroj: vlastní, srov. § 36 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

U jednotlivých příjmů zdaňovaných srážkou daně jsou uplatňovány tyto sazby daně:

Tab. č. 38: Příjmy zdaňované srážkou daně v ČR

Zvláštní sazba daně	1993 - 1999	2000 - 2007	2008 - 2012	2013 - 2016
Nerezidenti: příjmy z poradenství a zprostředkované činnosti, příjmy ze služeb, úplata za užití plánů, technických poznatků, softwaru, autorského práva, příjmy z nezávislé činnosti, příjmy přednášejícího, umělce, sportovce, artisty, z nájemného	25 %	25 %	15%	15%
Nerezidenti z nesmluvních států: vše výše uvedené	-	-	-	35%
Příjmy z úroků z úvěrů a půjček, z podílu na zisku a obdobného plnění z členství v družstvech, z účasti na s.r.o., v akciové společnosti, z podílu na zisku tichého společníka, z podílu na likvidačním zůstatku při likvidaci obchodní společnosti, z podílu zisku z cenných papírů, z výnosů z vkladů na vkladových knížkách a účtech právnických osob	25 %	15 %	15%	15%
Z výher v loteriích, jiných podobných hrách a sportovních soutěžích	20 %	20 %	15%	15%
z výnosů z vkladů na vkladových knížkách a účtech fyzických osob, z dávek penzijního připojištění, z vypláceného dalšího podílu v rámci transformace družstev	15 %	15 %	15%	15%
nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí věci u daňových nerezidentů	-	1 %	5 %	5 %

Zdroj: vlastní srov. § 36, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²²⁹ Další podmínky: příjmy plynou z dohody o provedení práce a poplatník daně nepodepsal u zaměstnavatele Prohlášení k dani

Do roku 2003 existovalo několik sazeb daně, jimiž byly zdaňovány příjmy podléhající srážkové dani. Jedná se především o příjmy:

Tab. č. 39: Sazby daně vybírané srážkou ve SR do roku 2003

Druh příjmu/rok	Zvláštní sazba daně	
	1998 - 2000	2001 - 2002
poradenské služby, řídicí a zprostředkovatelské činnosti na území SR, poskytnutí práva na použití předmětu průmyslového vlastnictví a počítačových programů, návrhů aj. poznatků, poskytnutí práva na použití nebo za použití práva autorského, příjmy umělce, sportovce, artisty, spoluúčinkujících osob za výkony na území SR nebo zde zhodnocované, úroky z úvěrů, půjček a z vkladů na vkladních knížkách, podíly na zisku tichého společníka, z vyrovnacího podílu při zániku účasti společníka v s.r.o., komanditisty v kom. spol., při zániku členství v družstvu, podíly na likvidačním zůstatku akcionáře v a.s., společníka v s.r.o. komanditisty v kom. spol. nebo člena družstva	25 %	25%
Úroky z vkladů přijímaných bankou od svých zaměstnanců za výhodnějších podmínek. Výhry v loteriích, sázkách, reklamních soutěžích, losování (max. do 300 000 Sk), z cen z veřejných soutěží, kde omezený okruh soutěžících, ze sportovních soutěží	20 %	20%
Výnosy z akcií a prozatímních listů, z podílových listů, výnosů z dluhopisů, vkladových a depozitních certifikátů, pokladničních poukázek, vkladových listů, jiných cenných papírů, podíly na zisku v s. r. o, kom. spol., družstvech, plnění z pojištění pro případ dožití určitého věku nebo penzijního pojištění, úroky z vkladů fyzických osob na účtech, vkladních knížkách. Příjmy za pronájem nebytových prostor	15 %	15%
Příjmy z dávek doplňkového penzijního pojištění.	15%	10%
Příjmy z prostředků sociálního fondu. Příjmy ze závislé činnosti nebo příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize ²³⁰	10 %	10%
Úroky plynoucí fyzickým osobám z vázaných vkladů nejméně na 3 roky, které nejsou určeny k podnikání	5 %	5%
Příjmy plynoucí z finančního leasingu	1 %	1%

Zdroj: vlastní, § 36, Zákona č. 286/1992 Zb., a Zákona č. 366/1999 Zb. z., o daniach z příjmov

Daňová reforma v roce 2004 zrušila dosavadní způsob zdaňování zvláštní sazbou daně. Ponechala sice příjmy, z nichž se daň vybírá srážkou, ale sazba daně u těchto příjmů je jednotná v souladu s § 15 %. Z toho vyplývá, že např. do roku 2003 byly zvláštní sazbou daně ve výši 10 % zdaňovány příjmy z dohod o pracích vykonávaných mimo pracovní poměr s příjmy do částky 4 000 Sk. Od účinnosti nového zákona od roku 2004 jsou i tyto příjmy zdaňovány sazbou daně 19 %.

Zákon č 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v § 43 opět přesně stanovuje příjmy, z nichž je daň provedena srážkou daně. Následující tabulka podává nejen přehled těchto příjmů, ale také ukazuje, co se u nich stává základem daně.

U daňových nerezidentů:

Tab. č. 40: Druhy příjmů vybírané srážkou ve SR u daňových nerezidentů od roku 2004

Příjmy zdaňované srážkou daně	Základ daně
Příjmy ze služeb poskytovaných na území Slovenské republiky	Zdanitelné příjmy
Příjmy z činnosti umělce, sportovce, artisty nebo spoluúčinkujících osob a z další podobné činnosti	Příjmy snížené o výdaje ve výši stanoveného procenta
Úhrady od poplatníků s neomezenou daňovou povinností a od stálých provozoven: úplaty za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), návrhů nebo modelů, plánů, výrobně-technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how) úplaty za poskytnutí práva na užití nebo za užití autorského práva nebo práva příbuzného právu autorskému, nájemné nebo příjmy plynoucí z jiného využití movitých věcí umístěných na území Slovenské republiky	Zdanitelné příjmy
úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a z derivátů	Zdanitelné příjmy

²³⁰ Pokud za měsíc nepřesáhnou částku 3 000 Sk (do roku 1999) a 4 000 Sk (od roku 2000 - do roku 2003)

U všech daňových poplatníků (rezidentů i nerezidentů):	
úroky, výhry nebo jiné výnosy plynoucí z vkladů na vkladních knížkách, z peněžních prostředků běžných účtů, z účtů stavebních střadatelů a z vkladových účtů	Zdanitelné příjmy
výnosy z majetku v podílovém fondu, příjmy z podílových listů dosažené z jejich vyplacení (vrácení), výnos z vkladových certifikátů, depozitních certifikátů a z vkladových listů	Výnos z majetku v podílovém fondu snížený o příjmy přijaté správcovskou společností
peněžní výhry v loteriích a jiných podobných hrách a peněžní výhry z reklamních soutěží a losování	Zdanitelné příjmy
peněžní ceny z veřejných soutěží, ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže, nebo pokud jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže, a ze sportovních soutěží	Zdanitelné příjmy
dávky z doplňkového důchodového spoření	plnění snížené o zaplacené vklady nebo pojistné
plnění z pojištění pro případ dožití určitého věku	plnění snížené o zaplacené vklady nebo pojistné
příjmy fondu provozu, údržby a oprav, jimiž jsou: příjmy za pronájem společných částí domu, společných zařízení domu, společných nebytových prostor, příslušenství a přilehlého pozemku včetně přijatých úroků z prodlení a pokut smluvní pokuty a úroky z prodlení vzniklé použitím prostředků fondu provozu, údržby a oprav příjmy z prodeje společných nebytových prostor, společných částí domu nebo společných zařízení domu	Zdanitelné příjmy
příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize	příjem snížený o výdaj ve výši stanoveného procenta pro tento příjem ²³¹
výnos z dluhopisů a pokladničních poukázek	Zdanitelné příjmy
pojistné ze zaplaceného pojistného na veřejné zdravotní pojištění	Zdanitelné příjmy
náhradu za ztrátu na výdělků vyplacenou zaměstnanci	Zdanitelné příjmy

Zdroj: vlastní, § 43 Zákona č. 595/2003, o dani z příjmů

U všech daňových poplatníků (rezidentů i nerezidentů):

Tab. č. 41: Druhy příjmů vybírané srážkou ve SR u všech poplatníků od roku 2004

Druh příjmu	Základ daně
úroky, výhry nebo jiné výnosy plynoucí z vkladů na vkladních knížkách, z peněžních prostředků běžných účtů, z účtů stavebních střadatelů a z vkladových účtů	Zdanitelné příjmy
výnosy z majetku v podílovém fondu, příjmy z podílových listů dosažené z jejich vyplacení (vrácení), výnos z vkladových certifikátů, depozitních certifikátů a z vkladových listů	Výnos z majetku v podílovém fondu snížený o příjmy přijaté správcovskou společností
peněžní výhry v loteriích a jiných podobných hrách a peněžní výhry z reklamních soutěží a losování	Zdanitelné příjmy
peněžní ceny z veřejných soutěží, ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže, nebo pokud jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže, a ze sportovních soutěží	Zdanitelné příjmy
dávky z doplňkového důchodového spoření	plnění snížené o zaplacené vklady nebo pojistné
plnění z pojištění pro případ dožití určitého věku	plnění snížené o zaplacené vklady nebo pojistné
příjmy fondu provozu, údržby a oprav, jimiž jsou: příjmy za pronájem společných částí domu, společných zařízení domu, společných nebytových prostor, příslušenství a přilehlého pozemku včetně přijatých úroků z prodlení a pokut smluvní pokuty a úroky z prodlení vzniklé použitím prostředků fondu provozu, údržby a oprav příjmy z prodeje společných nebytových prostor, společných částí domu nebo společných zařízení domu	Zdanitelné příjmy
příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize	příjem snížený o výdaj ve výši stanoveného procenta pro tento příjem ²³²
výnos z dluhopisů a pokladničních poukázek	Zdanitelné příjmy
pojistné ze zaplaceného pojistného na veřejné zdravotní pojištění	Zdanitelné příjmy
náhradu za ztrátu na výdělků vyplacenou zaměstnanci	Zdanitelné příjmy

Zdroj: vlastní, § 43 Zákona č. 595/2003, o dani z příjmů

Daňovou reformou roku 2004 došlo ve SR k zániku uplatňování srážky daně u zdaňování dividend a podílů na zisku. Tato problematika byla již rozebrána u DZD dle § 7.

²³¹ v současnosti 40 % zdanitelných příjmů, max. do částky 5 040 €, tj. 420 € za měsíc

²³² dtto

§ 40 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, umožňuje zaměstnavateli, který je plátcem daně a který srazil daň zaměstnanci v nesprávné výši, aby daň srazil dodatečně, pokud od původního termínu srážky daně neuplynulo více než 12 měsíců.

Příjmy, které byly FO zdaněny srážkovou daní, se v DP, resp. ročním zúčtování daně, u českých poplatníků do roku 2014 nevyskytovaly, neboť byl uplatňován přístup, že již jednou prošly procesem zdanění a tento stav je nevratný. Oproti tomu na Slovensku byl od 2004 prosazován progresivní způsob zdanění příjmů uskutečněný srážkou daně. Slovenští poplatníci již od roku 2004 mají možnost se po skončení zdaňovacího období rozhodnout, zda daň odvedenou srážkovou daní²³³ ponechají v původním systému zdanění, nebo zda ji budou považovat pouze za úhradu zálohy na daň, a tudíž vstoupí do jejich ročního zúčtování daně. Přístup ke zdanění příjmů provedený srážkovou daní uplatňovaný ve SR převzala ČR do své legislativní úpravy daně z příjmů až od roku 2014, tedy po nástupu ministra financí Andreje Babiše.

ZD i srážková daň se v souladu s § 47, odst. 1 Zákona č. 595/2003, o dani z příjmů, zaokrouhlují na eurocenty dolů. Obdobně v ČR jsou ZD a rovněž i daň provedená srážkou zaokrouhlovány ve smyslu § 36, odst. 3, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na celé koruny dolů.

5.1.13 Zamezení dvojímu zdanění

V obou zemích byl v souladu s právem EU zaveden tentýž systém, v souladu s nímž jsou daňoví rezidenti povinni na území domicilu zdanit své celosvětové příjmy mimo příjmy, z nichž byla daň provedena srážkou daně a příjmů, které jsou od daně osvobozeny. Současně však podle uplatňovaného systému většina těchto poplatníků odvedla daň z příjmů i ve státě zdroje těchto příjmů. Aby nedocházelo ke dvojímu zdanění, uzavírají státy mezi sebou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Konkrétní metoda uplatňovaná mezi dvěma státy pro určité oblasti zdanění je specifikována přímo ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění.²³⁴

Pro vyloučení dvakrát zdaněných příjmů se užívá dvou základních metod:

- **metoda zápočtu**
- **metoda vynětí**

²³³ s výjimkou neziskových subjektů, Fondu národního majetku SR, Národní banky Slovenska a daňových nerezidentů

²³⁴ Přehled platných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR je uveden v příloze č. 3 a přehled platných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených SR je uveden v příloze č. 4

Podstata těchto metod spočívá v zásadě, aby se daň zaplacená mimo tuzemsko odečetla od celkové daňové povinnosti, a to maximálně do částky připadající na příslušný podíl z příjmů v souladu s legislativou platnou v tuzemsku.

K určení výše celosvětových příjmů je třeba provést přepočet příjmů v zahraniční měně na měnu tuzemskou. Kurzy používané k tomuto přepočtu jsou v ČR stanoveny v § 38, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V tomto ustanovení zákona je uvedeno, že pro přepočet cizích měn se použijí kurzy devizového trhu vyhlášené ČNB. FO, která nevede účetnictví, však má možnost použít i tzv. jednotný kurz. Jednotný kurz cizích měn za zdaňovací období vyhláší MF vždy na začátku následujícího kalendářního roku podle průměrných měsíčních směnných kurzů stanovených ČNB u jednotlivých měn za daný kalendářní rok.²³⁵

Ve SR se ve shodě s § 31, Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, vyskytuje diferenciaci uplatňovaných kurzů. Příjmy se přepočítávají:

- **u poplatníků daně vedoucích účetnictví**
 - referenčním výměnným kursem stanoveným ECB, resp. NBS
- **u ostatních poplatníků daně**
 - průměrným kursem za kalendářní měsíc, v němž byl poskytnut
 - kurzem platným v den přijetí nebo připsání na účet v bance
 - ročním průměrným kursem na zdaňovací období, resp. průměrem z průměrných měsíčních kursů za kalendářní měsíce, v nichž poplatník dosahoval příjmů

Výdaje jsou přepočítávány adekvátně příjmům.

Na rozdíl od ČR je ve SR na základě § 45, odst. 3, písm. c, poplatníkům daně umožněno, aby si v případě, že by při zdanění příjmů měla být použita metoda vynětí, zvolili, zda nepoužijí jinou metodu.

Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku na základě ujednání mezi MF ČR a MF SR vstoupila v platnost 1. 7. 1993,²³⁶ avšak v roce 2003 došlo k podpisu nové smlouvy.²³⁷ Smlouva nabyla účinnosti dnem 1. 4. 2004.²³⁸

²³⁵ Viz příloha č. 5, srov. http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-25.pdf

²³⁶ <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>

²³⁷ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb. m. s., o sjednání Smlouvy mezi ČR a SR o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku – viz <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

²³⁸ Důvody podpisu nové smlouvy jsou uvedeny v podkapitole 6.1

5.1.14 Zamestnanecká prémia

Tento institut byl ve SR zaveden v roce 2009. Jedná se o zápornou daň, která má zmírnit sociální podmínky těch zaměstnanců, jejichž příjmy se přibližují k MM. Pro přiznání zaměstnanecké prémie musí být splněny všechny podmínky stanovené v § 32a, odst. 1.²³⁹

Výše zaměstnanecké prémie závisí na celkovém příjmu zaměstnance. S růstem příjmů její hodnota klesá. Až příjmy snížené o příspěvky na sociální a zdravotní pojištění dosáhnou výše nezdánitelné části ZD, nárok na zaměstnaneckou prémii zcela zaniká.

Zaměstnaneckou premií je částka, která se vypočítá procentní sazbou daně:

Tab. č. 42: Výpočet zaměstnanecké prémie ve SR

příjmy od (vč. hraniční hodnoty)	méně než	Zaměstnanecká prémie = $\frac{\text{sazba daně}}{100} \cdot A \text{ nebo } B$
6 násobek minimální mzdy	12-násobek minimální mzdy	A = rozdíl částky nezdánitelné části základu daně na poplatníka (dle § 11 odst. 2 písm. a) a ročního základu daně z minimální mzdy po odečtu ročního povinného sociálního zdravotního pojištění
12-násobek minimální mzdy		B = rozdíl částky nezdánitelné části základu daně (dle § 11 odst. 2 písm. a) a skutečného ročního základu daně z posuzovaných příjmů tohoto zaměstnance po odečtu ročního povinného sociálního a zdravotního pojištění

Zdroj: vlastní, srov. http://afim.cz/files/dokumenty/30_Analyza%20cen%20PHM%20vada-final.pdf

K výpočtu zaměstnanecké prémie jsou nezbytné následující údaje:

Tab. č. 43: Údaje k výpočtu zaměstnanecké prémie ve SR

(€)

Položka	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Minimální mzda/měsíc	295,5	307,70	317	327,20	337,70	352	380
Minimální výška příjmu pro přiznání zaměstnanecké prémie							
6 – násobek MM	1 773	1 846,2	1 902	1 963,2	2 026,2	2 112	2 280
12 – násobek MM	3 546	3 692,4	3 804	3 926,4	4 052,4	4 224	4 560

Zdroj: <http://www.employment.gov.sk/sk/praca-zamestnanost/vztah-zamestnanca-zamestnavateľa/odmenovanie/minimalna-mzda/sumy-minimalnej-mzdy.html>

Pokud zaměstnanec dosahoval příjmů během celých 12 měsíců, má nárok na zaměstnaneckou prémii v plné výši. Pracoval-li pouze v některých měsících, má nárok na poměrnou část zaměstnanecké prémie za kalendářní měsíce, kdy tyto příjmy pobíral.

Vypočítaná částka se zaokrouhluje na eurocenty nahoru.

Suma zaměstnanecké prémie může dosahovat maximální částky:

Tab. č. 44: Maximální výše zaměstnanecké prémie ve SR v letech 2009 – 2016

(€)

Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015-2016
Max. výška zaměstnanecké prémie	181,03	157,04	50,34	46,40	48,17	27,60	x ²⁴⁰

Zdroj: vlastní, srov. § 32a, odst. 3 Zákona č. 595/2003, o dani z příjmů

²³⁹ Především roční příjmy ze závislé činnosti musí činit min. 6 – násobek MM

²⁴⁰ <https://podpora.financnasprava.sk/index.php?type=page&urlcode=736749&title=Dva-sp%C3%B4soby-v%C3%BDpo%C4%8Dtu-ZP-za-r-2015---prv%C3%BD-vzorec-v%C3%BDpo%C4%8Dtu-zamestnaneckej-pr%C3%A9mie-za-r2015>

Pro přiznání zaměstnanecké prémie při ročním zúčtování daně musí zaměstnanec svému zaměstnavateli do 15. 2. následujícího po skončení zdaňovacího období poskytnout čestné prohlášení o splnění všech zákonem stanovených podmínek.

Přestože v souladu se Zákonem č. 595/2003 Z. z., o daních z příjmů, existuje i nadále možnost přiznání zaměstnanecké prémie, ve skutečnosti na ni už nebude mít nikdo nárok, protože novela Zákona č. 580/2007 Z. z., o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z., o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov²⁴¹ platná od 1. 1. 2015 zavedla novou odčitatelnou položku na zdravotní odvody ve výši 4 560 €. Z roční MM 4 560 € po odpočtu odvodů na sociální pojištění²⁴² vyjde vyšší ZD než nezdanitelná suma 3 803,33 €. ²⁴³

Podobný institut se v české daňové legislativě dosud nevyskytl. Naprosto se vymyká filozofii zdaňování příjmů uplatňované v ČR. V ČR totiž podmínkou pro uplatnění sociálního rozměru v systému zdaňování je vykazání dostatečného ZD nezbytného pro uplatnění nezdanitelné části ZD či slev na dani. Dokonce ani institut daňového zvýhodnění neplní tuto roli, neboť daňový bonus nelze přiznat v případě, že zdanitelné příjmy v daném zdaňovacím období nedosáhly 6 – násobku ŽM. Nevýhodou tohoto daňového nástroje zvýhodňujícího nízkopříjmové poplatníky daně je nejen složitost jeho výpočtu, ale především skutečnost, že od roku 2015 i přes veškeré sociální výhody tato položka ztrácí svoji opodstatněnost, a to díky zavedení výše uvedené odčitatelné položky na zdravotní odvody.

5.1.15 Zálohy

V průběhu zdaňovacího období jsou v obou zemích prováděny úhrady záloh na DPFO. Výše zálohy se odvíjí od poslední známé daňové povinnosti.

Legislativní úprava záloh u příjmů ze závislé činnosti je odlišná od příjmů z jiných DZD.

a) u příjmů ze závislé činnosti

Obdobně jako u roční sazby daně i výpočet záloh se v obou zemích do roku 2003 odvíjel od daňových pásem, do nichž byly příjmy rozděleny podle jejich výše. Výše zálohy se skládala z pevné částky daně a z klouzavé progresivně stoupající sazby daně, která byla totožná s roční sazbou daně.

²⁴¹ <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-580>

²⁴² tj. 9,4 %

²⁴³ <http://www.porada.sk/archive/index.php/t-254217.html>

Ve SR byla od roku 2004 k výpočtu záloh využívána jednotná sazba daně. Tento krok následovala ČR v roce 2008, proto počínaje rokem 2008 až do roku 2013 byla při výpočtu zálohy na daň uplatňována tato jednotná sazba daně v obou zemích. V roce 2013 došlo v obou státech k upuštění od systému lineární sazby daně, což mělo dopad i na výpočet záloh na daň. V ČR je od roku 2013 celý měsíční ZD pro výpočet zálohy zdaňován 15 % sazbou daně a následně je rozdíl mezi příjmy tvořícími ZD pro výpočet zálohy a 4 násobek průměrné mzdy zdaněn ještě částkou 7 %.

Hranice pro solidární zvýšení daně při platbě záloh je uvedena v následující tabulce:

Tab. č. 45: Minimální částka pro solidární zvýšení daně u záloh na DPFO v ČR

Hranice pro solidární zvýšení daně	2013	2014	2015	2016
Průměrná měsíční mzda	25 884 Kč	25 942 Kč	26 611 Kč	27 006 Kč
4-násobek průměrné mzdy	103 536 Kč	103 768 Kč	106 444 Kč	108 024 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 38h, odst. 2 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Ve SR jsou zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti rovněž zdaňovány 2 sazbami, avšak výpočet se provádí se základní sazbou až po stanovenou maximální hranici 176-násobku a nad tuto hranici jsou příjmy zdaňovány vyšší sazbou daně.

Tab. č. 46: Hranice pro zvýšenou sazbu daně při výpočtu záloh ve SR

Hranice pro zvýšenou sazbu daně	2013	2014	2015 - 2016
176, 8- násobek platného ŽM	34 401,74 (€)	35 022,31 (€)	35 022,31 (€)
měsíčně	2 866,82 (€)	2 918,53 (€)	2 918,53 (€)

Zdroj: vlastní, srov. § 35 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

Tab. č. 47: Schéma výpočtu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti v ČR

	Zdanitelné příjmy ze závislé činnosti zúčtované zaměstnanci za kalendářní měsíc (hrubá mzda)
plus	Odvody sociálního a zdravotního pojištění, které je povinen platit zaměstnavatel
=	Superhrubá mzda
	Zaokrouhlení na 100 Kč nahoru
krát	Sazba daně
=	Záloha na daň před uplatněním slev na dani
mínus	1/12 slevy na dani na poplatníka
mínus	1/12 slevy na dani z důvodu invalidity 1. nebo 2., resp. 3. stupně
mínus	1/12 slevy na dani na držitele ZTP/P
mínus	1/12 slevy na dani na studenta
mínus	Daňový bonus
	= Záloha na daň

Zdroj: vlastní

Na základě § 35 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, se měsíční záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti ve SR vypočítá následovně:

Tab. č. 48: Schéma výpočtu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti ve SR

	Zdanitelné příjmy ze závislé činnosti zúčtované zaměstnanci za kalendářní měsíc (hrubá mzda)
mínus	Odvody sociálního a zdravotního pojištění, které je povinen platit zaměstnanec
mínus	1/12 nezdanitelné části základu daně na poplatníka
	Zaokrouhlení na eurocenty dolů dle § 47, odst. 1
krát	Sazba daně
	Zaokrouhlení na eurocenty dolů dle § 47, odst. 1
mínus	Daňový bonus
	= Záloha na daň

Zdroj: vlastní

V ČR se základ daně se při výpočtu záloh podle § 38h zaokrouhlí na celé 100 Kč nahoru.²⁴⁴ Výsledná záloha se pak zaokrouhlí na celé koruny nahoru. Ve SR se základ daně i zálohy v souladu s § 47 zaokrouhlují na eurocenty dolů.

V obou zemích je záloha na daň odečtena od příjmů zaměstnance a zaměstnavatel ji pod vlastní majetkovou zodpovědností odvádí ve prospěch správce daně.

b) u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

Výše a četnost záloh se odvíjí od poslední známé daňové povinnosti.

V následující tabulce je přehled výše záloh na DPFO v ČR v jednotlivých letech. Z tabulky je patrné, že za celé sledované období v ČR došlo pouze v roce 2000 ke změně hraničních hodnot pro výpočet záloh na daň z příjmů:

Tab. č. 49: Výše záloh na daň z příjmů fyzických osob v ČR

1993 - 1999		2000 - 2016		Záloha	Splatnost zálohy
Částka poslední známé daňové povinnosti					
nad	do	nad	do		
	20 000 Kč		30 000 Kč	0	-
20 000 Kč	100 000 Kč	30 000 Kč	150 000 Kč	40 %	15. 6., 15. 12.
100 000 Kč		150 000 Kč		25 %	15. 3., 15. 6., 15. 9., 15. 12.

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 38a Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Ve SR se výše záloh ve sledovaném období vyvíjela následovně:

Tab. č. 50: Výše záloh na daň z příjmů fyzických osob ve SR

Výše poslední známé daňové povinnosti					Výše zálohy	Termín splatnosti
1993 - 2003	2004 - 2006	2007 - 2008	2009 - 2013	2014 - 2016		
10 000 Sk	20 000 Sk	50 000 Sk	1 659,70 €	2 500 €	neplatí se	
10 000 Sk – 500 000 Sk	20 000 Sk – 500 000 Sk	50 000 Sk – 500 000 Sk	1 659,70 € – 16 596,96 €	2 500 € – 16 600 €	¼ PZDP	poslední den čtvrtletí
nad 500 000 Sk	nad 500 000 Sk	nad 500 000 Sk	nad 16 596,96 €	16 600 €	1/12 PZDP	poslední den v měsíci

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 40m Zákona č. 286/1992 Zb., Zákona č. 366/1999 Zb. z., o daniach z príjmov a § 34 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov

V případě, že se poslední daňová povinnost skládala z kombinace příjmů ze závislé činnosti a z ostatní dílčích základů daně, uplatňuje se následující postup:

Tab. č. 51: Výše zálohy z kombinovaných příjmů

Příjmy ze závislé činnosti tvoří:	ČR	SR
méně než 15 %	v plné výši	v ½ výši
50 % celkového základu daně	v ½ výši	v ½ výši
více než 50 % celkového základu daně	0	0

Zdroj: § 38a Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 34, odst. 10 Zákona č. 595/2003, o dani z příjmov

5.1.16 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím u DPFO je v obou zemích stanoven kalendářní rok.

²⁴⁴ resp. u základu daně do 100 Kč na koruny nahoru

5.1.17 Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob

DP se v obou zemích podává u místně příslušného správce daně na tiskopisech, jež MF dané země ustanovilo jako vzor DP pro příslušné zdaňovací období. Rozdíl se vyskytuje nejen ve formální úpravě tiskopisu, ale především v tom, že v ČR pro FO existuje pouze jediný tiskopis DP, zatím co ve SR jsou FO určeny dva různé typy daňových přiznání:

- Typ A - je určen pro poplatníka, který má příjmy pouze ze závislé činnosti
- Typ B - vyplňuje poplatník, jehož příjmy pocházejí rovněž z dalších způsobů výdělečné činnosti,

což je způsob, který byl uplatňován rovněž v ČR, a to až do roku 2005.

K DP obě finanční správy vydávají Pokyny k vyplnění daňového přiznání, v nichž je naznačen nejen postup vyplnění hlavičky tiskopisu, výpočtu daňové povinnosti, ale jsou rovněž vyjmenovány nezbytné přílohy k DP.

DP v ČR není povinen podat poplatník, jehož roční zdanitelné příjmy nepřesáhly částku 15 000 Kč a současně nevykazuje daňovou ztrátu²⁴⁵ nebo jehož příjmy mimo příjmy ze závislé činnosti nepřesáhly částku 6 000 Kč. Od roku 2013 rovněž jeho příjmy nesmí podléhat solidárnímu zvýšení daně. Ve SR do roku 2003 nepodával DP poplatník, jehož příjmy nepřesáhly částku 10 000 Sk.²⁴⁶ Od roku 2004 se povinnost podat DP váže ke skutečnosti, zda roční výše příjmů přesáhla 50 % 100-násobku ŽM.²⁴⁷ Pod tuto hranici za podmínky, že poplatník nevykazuje daňovou ztrátu, není povinen podat DP.

Následující tabulka podává přehled maximální hranice příjmů, po kterou nebylo třeba v jednotlivých letech podávat DP:

Tab. č. 52: Maximální příjem bez povinnosti podat daňové přiznání v letech 2004 – 2009 (v Sk, €²⁴⁸)

Období	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Nezdanitelná část ZD	80 832	87 936	90 816	95 616	98 496	4 025,70
Max. příjem bez povinnosti podat daňové přiznání	40 416	43 968	45 408	47 808	49 248	2 012,85

Zdroj: vlastní § 46 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

Tab. č. 53: Maximální příjem bez povinnosti podat daňové přiznání v letech 2010 – 2015 (v €)

Období	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Nezdanitelná část ZD	4 025,70	3 559,30	3 644,74	3 735,94	3 803,33	3 803,33	3 803,33
Max. příjem bez povinnosti podat daňové přiznání	2 012,85	1 779,65	1 822,37	1 867,97	1 901,67	1 901,67	1 901,67

Zdroj: vlastní § 46 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

Obecně v datu pro podání DP není rozdíl. Zákon č. 337/1992 Sb., sice v § 40, odst. 3, stanovil, že DP se podává do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a Zákon

²⁴⁵ mimo příjmy v § 38g, odst. 3 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²⁴⁶ § 38, odst. 2 Zákona č. 366/1999 Zb. z., daniach z príjmov

²⁴⁷ stanoveného pro účely nezdanitelné části základu daně na poplatníka dle § 11. Dále srov. § 32, odst. 1 Zákona č. 595/2003 Z. z., dani z príjmov

²⁴⁸ V roce 2009

č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatkov a o změnách v sístave územních finančních orgánov v § 38, odst. 3 uváděl přesný termín 31. marca, ale jednalo se stále o společný termín 31. března. Druhým zákonem stanoveným termínem pro podání DP bylo 30. 6.,²⁴⁹ tedy 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Tento termín mohl využít poplatník, jemuž DP zpracoval daňový poradce, příp. jehož účetní závěrku ověřoval auditor.

Od r. 2004 je ve SR termín pro podání DP uveden přímo v zákoně, a to v § 49, odst. 2, kde je uvedeno, že DP se podává do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se dosud nevyskytuje žádný přesný časový údaj pro podání DP, a proto je tato problematika řešena obecným předpisem upravujícím proces výběru a správy daní, tedy od roku 2011 Zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tuto skutečnost lze v právní úpravě ČR považovat za nelogické a nepřehledné, protože uvedený termín u ostatních daní je stanoven přímo upravujícím hmotně právním předpisem. Paragraf 136, Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, totiž předmětné daně definuje následovně: „u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců...“, což je např. ve vztahu k dani silniční zavádějící a nepřehledné, přestože lze vzít v potaz, že úprava hmotně právního předpisu má před procesně právním předpisem přednost.

Až do roku 2011 byl termín pro podání DP v obou republikách jednotný, a to do 31. 3. následujícího zdaňovacího období. Od roku 2011 se tento údaj v ČR změnil na 1. 4., a to díky počítání lhůt stanoveném v § 33 Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Po celé sledované období bylo možné v obou zemích výše uvedené lhůty rovněž prodloužit. Od roku 1993 bylo možné v obou zemích na žádost poplatníka daně, daňového poradce nebo z popudu správce daně prodloužit lhůtu pro podání DP o další 3 měsíce. V případě zdaňování příjmů rovněž ze zahraničí bylo možné lhůtu pro podání DP v ČR prodloužit až na 10 měsíců, ve SR však pouze o 3 další měsíce. V ČR je tento systém uplatňován i nadále. Ve SR od roku 2013 již daňový poplatník nemusí o prodloužení lhůty žádat, postačí, když do termínu zákonem stanovené lhůty pro podání DP uvědomí správce daně o prodloužení lhůty.²⁵⁰

Daň je v obou zemích splatná v termínu pro podání DP. Nejdůležitější a nejčastější formou úhrady je v obou státech bezhotovostní převod částky z účtu poplatníka daně. Do roku 2006 byla daň v ČR v souladu s § 61, Zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, uhrazena okamžikem odepsání částky daně z účtu poplatníka daně nebo odevzdáním

²⁴⁹ § 40, odst. 3 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²⁵⁰ srov. 49, odst. 3 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

částky daně provozovateli služeb spojů, resp. úhradou částky daně v hotovosti v sídle kteréhokoli správce daně, příp. daňovému exekutorovi či oprávněné úřední osobě. Daň je možné vyrovnat rovněž pomocí kolkových známek. Od roku 2007 sice způsoby úhrady daně zůstaly zachovány, ale za den úhrady daně se v ČR považuje den připsání částky daně na účet správce daně. V letech 2006 – 2010 bylo možné platbu realizovat rovněž prostřednictvím tzv. daňové složenky, tj. poštovní poukázka, kterou poplatník mohl uhradit daň prostřednictvím České pošty, a to bez jakýchkoli poplatků. Náklady spojené s převodem peněz snášel stát. Ministr financí Miroslav Kalousek tuto možnost počínaje rokem 2011 zrušil.²⁵¹ Po nástupu ministra financí Andreje Babiše je od roku 2016 možnost hradit daně opět prostřednictvím daňové složenky obnovena a od roku 2017 se plánuje možnost provádění této transakce rovněž prostřednictvím platební karty.²⁵²

Ve SR Zákon č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatkov v § 58 povoloval stejné způsoby úhrady daně jako v ČR s tím rozdílem, že od roku 2005 není možné hradit daně kolkovými známkami.²⁵³ Od roku 2015 SR uplatňuje nový progresivní způsob úhrady daní pomocí tzv. E kolků, který lze získat mj. pomocí samoobslužných terminálů, tzv. kiosků nacházejících se v budovách státních úřadů a stanovených poštách. Na poštách lze rovněž zakoupit Potvrdenie pre evidenciu poplatku z platností 30 dní. I nadále však lze úhrady provádět v hotovosti prostřednictvím poštovní poukázky či bezhotovostním převodem.

Od roku 2012 je pro platbu daně ve SR je v souladu s § 56, Zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní a poplatkov, a Vyhláškou MF SR č. 378/2011 Z. z., o spôsobe označovania platby dane, nezbytné při platbě daně uvádět číslo osobního účtu, které je přiděleno poplatníkům správcem daně. V případě, že poplatníku daně číslo osobního účtu nebylo přiděleno, bezhotovostní úhrada se provádí na účet správce daně. Zákon č. 563/2009, o správě daní a o zmene s doplnením niektorých zákonov, sice v § 55, odst. 2 připouští i další možné způsoby úhrady daně, ale jedná se o výjimečné případy. Systém úhrad daně používaný ve SR vede jistě k úspoře nákladů v souvislosti výběrem daně a do budoucna lze předpokládat, že ačkoli ČR dnes nabízí širokou škálu způsobů úhrady daně, bude tento krok SR následovat.

Za datum úhrady je ve SR považován okamžik, kdy je částka ve prospěch tohoto účtu odepsána z účtu poplatníka daně, což je způsob uplatňovaný v ČR pouze do roku 2010.

²⁵¹ Čistá úspora státu: 46,5 mil. Kč ročně. Srov. <http://zpravy.aktualne.cz/finance/danova-slozenka-konci-platte-jinak-nebo-s-poplatkem/r~i:article:683375/>

²⁵² <http://zpravy.aktualne.cz/finance/babis-nabizi-danovou-slozenku-poplatek-ceske-poste-uhradi-st/r~e82128e4d42811e5ae64002590604f2e/>

²⁵³ Kolkové známky byly ve SR i nadále používány u správních a soudních poplatků, a to až do 31. 12. 2014.

Pokud výše daňové povinnosti nepřesáhne v ČR 200 Kč²⁵⁴ a ve SR částku 5 €, ²⁵⁵ poplatník není povinen platbu daně uskutečnit.

V případě přeplatku na dani v obou zemích existuje možnost vyplnit žádost o vrácení přeplatku přímo na tiskopise daňového přiznání. V ČR je správce daně povinen přeplatek vrátit do 30 dnů a ve SR do 40 dnů po termínu pro podání daňového přiznání.

5.1.18 Použití podílu zaplacené daně na zvláštní účely²⁵⁶

Od roku 2002 může každý poplatník daně ve SR částečně ovlivnit, komu bude směřovat část jím uhrazené daně, a to za podmínky, že:

- 1) uhradil daň v termínu splatnosti
- 2) nemá nedoplatek na dani
- 3) předložil v řádném termínu DP k dani z příjmů FO
- 4) předložil v termínu pro podání DP nebo do 30. dubna po skončení zdaňovacího období²⁵⁷ správci daně prohlášení obsahující všechny zákonem předepsané údaje
- 5) příjemcem finanční částky je PO specifikována v zákoně, která je k 31. 12. evidována v Centrálním registru příjemců vedeném Notářskou komorou SR
- 6) částka je určena na neziskové, zákonem přesně stanovené účely
- 7) hodnota poukázané částky činí:

Tab. č. 54: Výše použití podílu zaplacené daně na zvláštní účely v SR

Rok	Zaplacené daně	minimálně
2002 - 2004	1 %	20 Sk
2005 - 2006	2 %	20 Sk
2007 - 2008	2 %	100 Sk
2009 - 2011	2 %	3,32 €
2012 - 2013	2 % ²⁵⁸	3,32 €
2014 - 2016	2 %	3 €

Zdroj: vlastní, § 48 Zákona č. 366/199 Z. z., o daniach z príjmov a § 50 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov

Pokud FO podává DP za zdaňovací období, může oznámit správci daně své rozhodnutí o směřování části jí zaplacené daně prostřednictvím oddílu VIII. DP, v němž vyplní poukazovanou částku a veškeré identifikační údaje o příjemci poukazované částky.

Aby FO v zaměstnaneckém poměru, již bylo provedeno roční zúčtování daně zaměstnavatelem, mohla projevit svou vůli, kam si přeje, aby směřovala část jí zaplacené daně, je důležité, aby do 15. 2. následujícího zdaňovacího období požádala svého

²⁵⁴ § 38b Zákona č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů

²⁵⁵ § 46 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

²⁵⁶ Tzv. daňová asignace – tento systém je rovněž uplatňován např. v Maďarsku, Itálii apod.

²⁵⁷ jedná-li se o poplatníka, jemuž zaměstnavatel provedl roční zúčtování daně

²⁵⁸ fyzická osoba, která předloží potvrzení, že vykonávala dobrovolnickou činnost dle zákona č. 406/2011 Z. z. o dobrovolnictví, v rozsahu minimálně 40 hod. ve zdaňovacím období, může od roku 2012 poukázat 3 % zaplacené daně.

zaměstnavatele o vystavení tiskopisu Potvrzení o zaplacení dane. Následně sama vyplní tiskopis Vyhlášení o poukázání sumy do výšky 2 % zaplacené dane z příjmů fyzické osoby a oba tiskopisy do 30. 4. následujícího zdaňovacího období doručí správci daně.

Tento institut se v ČR dosud nevyskytuje, přestože již v roce 2005 byl podán návrh²⁵⁹ na jeho schválení. Návrh však nebyl přijat.

5.1.19 Rozpočtové určení daně z příjmů fyzických osob

Výnosy DPFO jsou dále přerozdělovány ve prospěch:

- státního rozpočtu
- vyšších územních celků²⁶⁰
- místní samosprávy²⁶¹

Podíl jednotlivých rozpočtů na celkovém výnosu DPFO je uveden v následujícím přehledu:

Tab. č. 55: Podíl jednotlivých rozpočtů na celkovém výnosu daně z příjmů v ČR²⁶² (%)

Léta	Výnos DPFO ze samostatné výdělečné činnosti					Výnos DPFO ze závislé činnosti			
	Celostátní hrubý výnos					Celostátní hrubý výnos			
	Obce (dle bydliště)	K rozdělení - z toho:			sr	Obce (počet obvy.)	Obce (počet zaměstn.)	kraje ²⁶³	sr
		obce	kraje	sr					
1993 - 1995	100					40		60	
1996 - 2000	100					20	10	30	40
2001 - 2004	30	20,59	8,92	60	10	20,59	1,5	8,92	68,99
2005 - 2007	30	20,59	8,92	70,49	10	20,59	1,5	8,92	68,99
2008 - 2009	30	21,4	8,92	69,68	10	21,4	1,5	8,92	68,18
2010-2012	30	21,4	8,92	68,18	10	21,4	1,5	8,92	68,18
2013-2015	30	23,58	8,92	67,50	10	22,87	1,5	8,65	66,98
2016	30	23,58	8,92	67,5	10	23,58	1,5	8,92	66

Zdroj:

<http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=Sch%C3%A9ma+rozpo%C4%8Dtov%C3%A9+ur%C4%8Den%C3%AD+dan%C3%AD+2015>

Ve SR bylo rozpočtové určení daní do roku 2004 stanoveno přímo v Zákoně o státním rozpočtu na příslušný rozpočtový rok.

²⁵⁹ <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?T=1040&O=4>

²⁶⁰ okresy nebo kraje

²⁶¹ obce

²⁶² bez příjmů vybíraných srážkou

²⁶³ Do roku 2002 okresy

Tab. č. 56: Rozpočtové určení daně z příjmu fyzických osob ve SR v letech 1993 – 2004

Rok	Celostátní hrubý výnos DPFO ze závislé činnosti	
	obec	sr
1993	70 %	30 %
1994	29,92 %	70 %
1995	22,53 %	77,47 %
1996	23,60 %	76,40 %
1997	20,70 %	79,30 %
1998	18,77 %	81,23 %
1999	19 %	81 %
2000	6 440 000 000 Sk	celostátní výnos mínus obec
2001	6 890 000 000 Sk	celostátní výnos mínus obec
2002	7 300 000 000 Sk	celostátní výnos mínus obec
2003	7 801 000 000 Sk	celostátní výnos mínus obec
2004	8 463 000 000 Sk	celostátní výnos mínus obec

Zdroj: Zákon o štátnom rozpočte na jednotlivá léta 1993 - 2004

Zákon č. 564/2004 Z. z., o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve a o zmene a doplnení niektorých zákonov²⁶⁴ stanovuje, kam je směřován výnos DPFO ve SR:²⁶⁵

Tab. č. 57: Rozpočtové určení daně z příjmu fyzických osob ve SR

(%)

Rozpočet	2005 - 2011	2013 - 2014	2015	2016
obce	70,3 %	65,4 %	68,5 %	70 %
Vyšší územní celky	23,5 %	21,9 %	29,2 %	30 %

Zdroj: Zákon č. 564/2004 Z. z. , o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samospráve a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Nariadenie vlády č. 668/2004, o rozdeľovaní výnosu dane z príjmov územnej samospráve bližšie špecifikovalo, jak je třeba přidělený výnos rozdělit mezi jednotlivé obce:²⁶⁶

- 23 % podle počtu obyvatel obce s trvalým pobytem na území obce k 1. lednu předchozího kalendářního roku, z toho 57 % je přepočítáno koeficientem nadmořské výšky obce
- 32 % podle počtu obyvatel obce s trvalým pobytem na území obce k 1. lednu předchozího kalendářního roku přepočteného koeficientem v závislosti na zařazení obce do velikostní kategorie
- 40 % podle počtu žáků (dětí, posluchačů) škol a školských zařízení, který je přepočítán příslušným koeficientem
- 5 % podle počtu obyvatel v obci, kteří dosáhli věku 62 let, s trvalým pobytem na území obce k 1. lednu předchozího kalendářního roku.

§ 3 téhož nařízení rovněž stanovuje, jak postupovat u vyšších územních celků při dělení obdrženého výnosu daně z příjmů:

- 15 % podle počtu obyvatel VÚC s trvalým pobytem na jeho území k 1. lednu předchozího kalendářního roku
- 15 % podle počtu obyvatel VÚC ve věku 15 až 18 let s trvalým pobytem na jeho území k 1. lednu předchozího kalendářního roku

²⁶⁴ <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-564/znenie-20041026>

²⁶⁵ bez daně vybírané srážkou

²⁶⁶ <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-668>

- 32 % podle počtu obyvatel VÚC, kteří dovršili věku 62 let, s trvalým pobytem na území VÚC k 1. lednu předchozího kalendářního roku
- 9 % podle obrácené hustoty obyvatelstva VÚC s trvalým pobytem na území VÚC k 1. 1. předchozího kalendářního roku
- 20 % podle délky silnic II. třídy a III. třídy ve vlastnictví VÚC k 1. lednu předchozího kalendářního roku
- 9 % podle rozlohy VÚC

5.1.20 Inkaso daně z příjmů fyzických osob v ČR

Tab. č. 58: Inkaso DPFO v ČR v letech 1993 – 2015

(v mil. Kč)

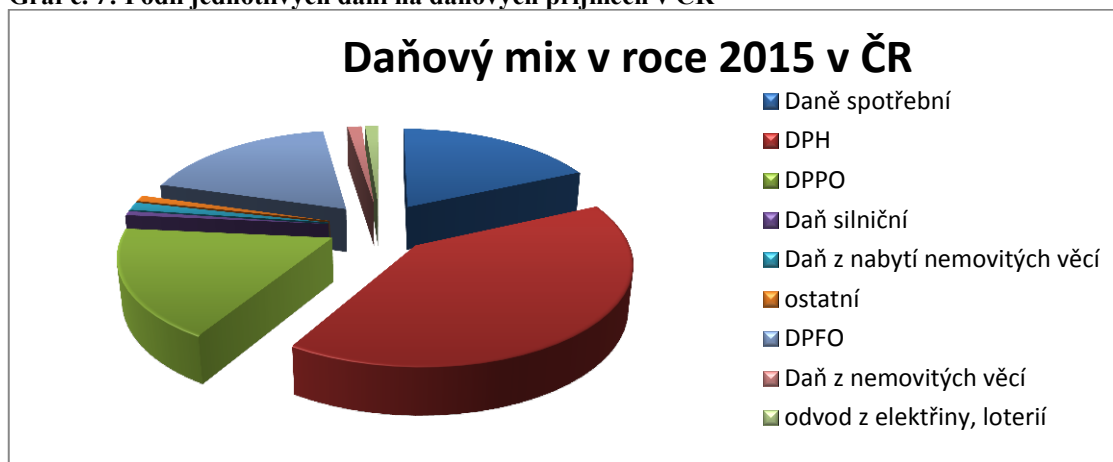
Rok	Příjmy ze závislé činnosti	Příjmy z podnikání aj. příjmy	celkem
1993	24 781	3 486	28 267
1994	35 039	14 240	49 279
1995	45 126	14 815	59 941
1996	54 102	15 843	69 945
1997	60 642	15 880	76 522
1998	65 039	16 530	81 569
1999	66 881	17 103	83 984
2000	72 749	16 546	89 295
2001	78 530	18 796	97 326
2002	86 591	21 901	108 492
2003	94 653	22 131	116 784
2004	102 627	24 040	126 667
2005	110 662	26 583	137 245
2006	111 633	17 854	129 487
2007	126 388	17 003	143 391
2008	115 180	17 749	132 929
2009	111 042	5 565	116 607
2010	111 842	7 987	119 829
2011	119 373	2 939	122 312
2012	119 787	3 261	123 048
2013	126 134	2 680	128 814
2014	130 867	1 128	131 995
2015	136 125	2 498	138 623

Zdroj: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika#14736>

Dle předběžných údajů k návrhu Státního závěrečného účtu za rok 2015 se jednotlivé daně na celkových daňových příjmech v ČR podílely následovně:

Graf č. 7: Podíl jednotlivých daní na daňových příjmech v ČR



Zdroj: vlastní, srov. <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Stranky/komentary.aspx> a <https://www.celnisprava.cz/cz/vyhlasaky/Documents/SZUr2015.pdf#search=Inkaso%20ze%20spot%C5%99ebn%C3%AD%20dan%C4%9B%20z%20tab%C3%A1kov%C3%BDch%20v%C3>

Tab. č. 59: Inkaso daně z příjmů fyzických osob ve SR v letech 1993 -2015

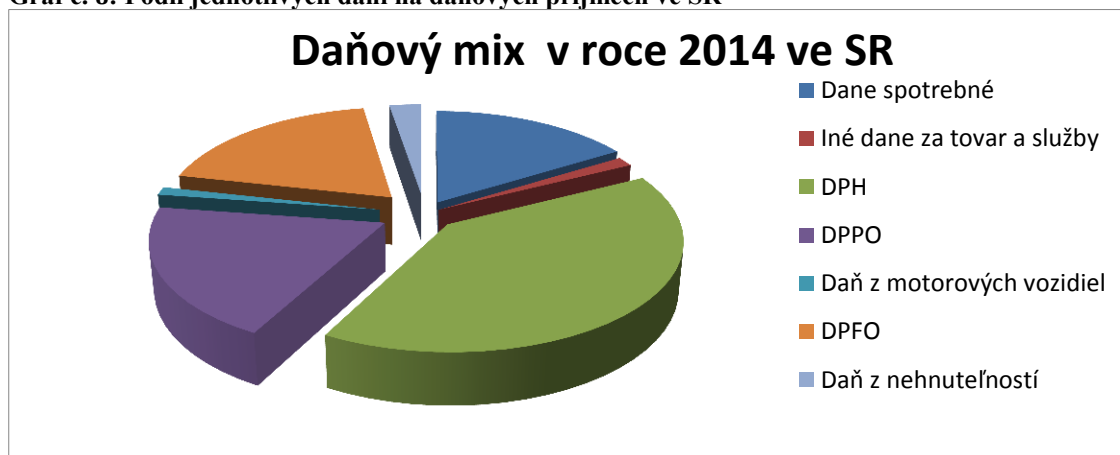
(Sk, €)

Rok	Příjmy ze závislé činnosti	Příjmy z podnikání	celkem
1993	9 326 792 226	911 812 763	10 238 604 989
1994	11 703 900 987	3 479 941 217	15 183 842 204
1995	15 704 994 719	3 628 325 643	19 333 320 362
1996	20 336 243 434	4 715 240 082	25 051 483 517
1997	25 638 294 932	5 289 683 772	30 927 978 704
1998	29 567 688 356	5 355 309 259	34 922 997 615
1999	31 527 167 373	4 647 377 342	36 174 544 715
2000	27 320 409 894	4 516 031 803	31 836 441 697
2001	30 019 217 531	4 605 318 052	34 624 535 583
2002	31 983 851 543	5 239 081 201	37 222 932 745
2003	34 980 470 361	4 810 733 001	39 791 203 362
2004	30 853 924 313	3 969 218 673	34 823 142 986
2005			
2006	35 762 797 600	5 483 676 478	41 246 474 078
2007	41 728 634 895	5 008 399 776	46 737 034 671
2008	49 399 884 642	5 884 092 654	55 283 977 297
2009	1 468 114 840	182 973 899	1 651 088 739
2010	1 433 734 928	43 265 696	1 477 000 624
2011	1 641 374 550	56 401 958	1 697 776 508
2012	1 764 601 208	80 736 584	1 845 337 792
2013	1 790 890 525	75 946 122	1 866 836 647
2014	1 907 970 737	80 204 841	1 988 175 578
2015	2 084 084 264	95 289 203	2 179 373 467

Zdroj: <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpocetu/plnenie-prijmov-sr-v-1993-2012>, https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpocetu/_aktualne-informacie

Vzhledem k tomu, že v době zpracování této práce nebyly k dispozici údaje za rok 2015, následující graf znázorňuje podíl jednotlivých daní na celkovém inkasu daní ve SR v roce 2014. Existuje však reálný předpoklad, že struktura daňového mixu v roce 2015 bude obdobná.

Graf č. 8: Podíl jednotlivých daní na daňových příjmech ve SR



Zdroj: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=4738>

Z výše uvedených grafů vyplývá, že podíl jednotlivých daní na celkové struktuře daňových příjmů je v obou zemích obdobný. Největší podíl na celkových příjmech připadá na DPH – v obou zemích 40 %. Výnosy z daní spotřebních a důchodových se jeví téměř shodné, maximální odchylka více než dvou procentních bodů se vyskytuje ve SR, v ČR je rozdíl 0,5 %. Výnosy daní důchodových se v ČR mezi sebou liší o 0,2 % a ve SR o 0,6 %.

5.2 Výsledky komparace daně z příjmů právnických osob

Vymezení předmětu daně se v obou státech odvíjí od kategorizace daného právního subjektu podle příčiny jeho vzniku. V ČR je předmět daně více zevšeobecněn a většinou definován negativně. Negativní vymezení ve SR doplněno o jmenovité příjmy spadající do předmětu daně pro konkrétní skupiny neziskových subjektů. Ve srovnání s ČR příjmy vyňaté z předmětu daně ve SR tvořily menší okruh.²⁶⁷ Situace se změnila od roku 2014, kdy v ČR byl zrušen Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Od tohoto okamžiku v ČR pro klasicky podnikající PO de facto neexistuje příjem, který by byl vyňat ze zdanění. Všechny příjmy, které nejsou předmětem daně, se totiž vztahují pouze k mimořádným okolnostem.²⁶⁸

Největší pozornost při komparaci zasluhuje vynětí podílů na zisku ze zdanění ve SR od roku 2004. V ČR tyto příjmy po celé sledované období podléhají zdanění, přestože bývá často poukazováno na negativní dopad této konkurenční výhody SR na podnikatelské prostředí v ČR. Avšak i ve SR se při zdanění podílů na zisku jedná o dynamický proces vytvářející prostor pro širokou polemiku. V roce 2013 došlo ke zpřísnění pravidel pro vynětí vyplácených dividend. Dividendy vyplacené po roce 2004 jsou i nadále vyňaty ze zdanění, avšak podíly ze zisku vzniklého před rokem 2004, o jejichž výplatě bylo rozhodnuto až po 31. 12. 2012 a byly vyplaceny do 31. 12. 2013, podléhají zdanění zvláštní sazbou daně ve výši 15 %.²⁶⁹

V právních úpravách obou zemí byly příjmy z dědictví a darování vyňaty z předmětu daně z příjmů, protože podléhaly zdanění v rámci samostatného zákona. V roce 2004 došlo ve SR ke zrušení Zákona č. 318/1992 Zb., o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností. Zákon o dani z příjmov v § 12, odst. 7, tyto příjmy i nadále vylučuje z předmětu daně. V ČR byl zákon č. 357/1992, o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí zrušen až k 1. 1. 2014. Od tohoto zdaňovacího období jsou příjmy nabyté z dědictví v souladu s § 19b, odst. 1, písm. a) osvobozeny od daně, avšak bezúplatný příjem získaný darem u PO vstupuje do základu daně a podléhá standardnímu zdanění příjmů. Z hlediska poplatníků DPPO nebyly shledány rozdíly.

²⁶⁷ Především v duchu zásad nastolených daňovou reformou z roku 2004

²⁶⁸ Viz 18, odst. 2 a § 18a Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²⁶⁹ Výjimka: příjem od poplatníka z členskému státu EU a příjem vyplácený poplatníkovi z jiné členské země EU, pokud jejich podíl na základním kapitálu společnosti představuje více než 10 %.

Při zjišťování ZD PO vycházejí z účetního výsledku hospodaření, avšak s tím rozdílem, že podnikatelské subjekty v ČR jsou povinny při stanovení ZD vycházet z údajů vykázaných v podvojném účetnictví. V § 23, odst. 2, písm. a je dokonce stanoveno, že při stanovení ZD se vychází z výsledku hospodaření, a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. Slovenská právní úprava DPPO v § 17, odst. 1, písm. c od roku 2006²⁷⁰ povoluje, aby se při stanovení ZD vycházelo jak z údajů vykazovaných v podvojném účetnictví, tak z údajů stanovených podle Mezinárodních standardů pro finanční výkaznictví, avšak výsledek hospodaření podle IFRS je třeba následně upravit podle metodiky stanovené MF SR.

V obou zemích je výsledek hospodaření ovlivněn dvěma základními komponenty, a to výnosy (příjmy) a náklady (výdaji).

Otázka daňové uznatelnosti nákladů patří k zásadním otázkám zdaňování příjmů u PO, a to jak z pozice mikroekonomické, tak z pohledu makroekonomického. V obou komparovaných ekonomikách stát právě prostřednictvím daňově uznatelných nákladů nejčastěji uplatňuje svou stimulační funkci ve vztahu k poplatníkům DPPO.

K zásadním otázkám daňové uznatelnosti nákladů patří:

1. daňově uznatelné odpisy majetku a jeho technického zhodnocení
2. daňová uznatelnost rezerv a opravných položek

Odpisová politika ve SR je mnohem přísnější než v ČR. Pro rezervy a opravné položky existuje v ČR samostatný zákon, ve SR jsou ustanoveny pro tyto položky stanoveny přímo v Zákoně o dani z příjmu, resp. Zákone o účtovnictví. Z ostatních výdajů lze ilustrativně uvést, že kupř. výdaje na spotřebu pohonných hmot jsou na Slovensku mnohem přísněji posuzovány. Lze je odečíst jednak ve skutečné, jednak v procentní výši, a to 80 % z celkového prokazatelného nákupu pohonných hmot přiměřeného k počtu najetých kilometrů, a to pro každé vozidlo samostatně. V ČR sice tato možnost neexistuje, ale lze uplatnit na jednotlivá vozidla buď výdaje ve skutečné výši, nebo paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem, a to v částce 5 000 Kč na měsíc, nejvýše však na 3 vozidla. V částce paušálního výdaje jsou zahrnuty veškeré náklady spojené s provozem vozidla – od odpisů, přes opravy až po pohonné hmoty.

V roce 2004 byla ve SR zrušena maximální částka pro daňovou uznatelnost nájemného prostřednictvím finančního leasingu u dopravních prostředků. ČR k tomuto kroku přistoupila až v roce 2008.²⁷¹

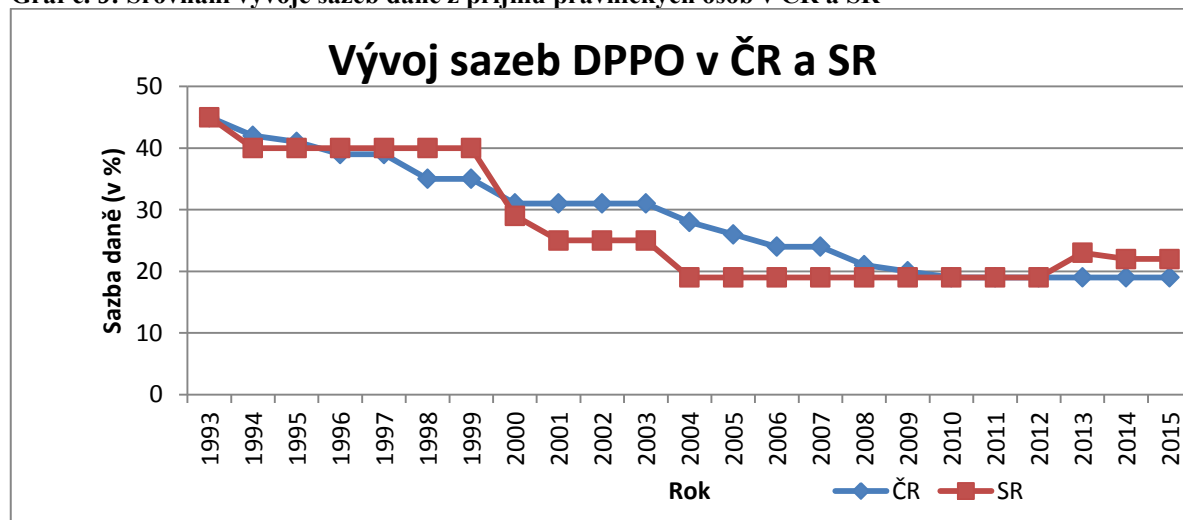
²⁷⁰ Srov. www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-dokum-113224?prefixFile=m_

²⁷¹ § 24, odst. 4

V ČR se vyskytuje širší škála položek odčitatelných od ZD, ačkoli do roku 2003 tomu bylo naopak. Od roku 2004 SR všechny odčitatelné položky od ZD²⁷² zrušila, což vedlo k větší transparentnosti, ale současně ztratila mocný nástroj motivace poplatníků k určitému chování. Změna nastala v roce 2015, kdy se stala účinnou odčitatelná položka ze ZD na praktické vyučování žáků na základě učební smlouvy²⁷³ uzavřené mezi poplatníkem daně a žákem.²⁷⁴ Jedná se o odčitatelnou položku srovnatelnou s odčitatelnou položkou ze ZD v ČR na podporu odborného vzdělávání, která byla v ČR zavedena v roce 2014.

Sazba DPPO měla ve sledovaném období v obou zemích klesající, příp. stabilní charakter. Při komparaci obou zákonných úprav během sledovaného období právě sazba daně sehrála velmi podstatnou roli, protože napomohla k lepšímu celosvětovému povědomí a větší konkurenceschopnosti SR. V tomto směru největší diferenci vykazuje rok 2004, kdy ve SR sazba DPPO klesla na 19 %, ²⁷⁵ zatím co PO v ČR byly zdaňovány sazbou 28 %. ČR se snažila kompenzovat tuto daňovou výhodu SR prostřednictvím možnosti poplatníků snížit si ZD jak o daňovou ztrátu, tak o další odčitatelné položky a slevy na dani. Současně nastoupila trend postupného snižování sazby DPPO až na úroveň platnou ve SR. Srovnáním vývoje sazeb daně za posledních 22 let lze zjistit, že sazby daně v obou republikách klesly téměř 2,5x. V ČR byl tento pokles relativně pozvolný, ve SR se však uskutečnil spíše ve skocích, což je patrné i z následujícího grafu:

Graf č. 9: Srovnání vývoje sazeb daně z příjmů právnických osob v ČR a SR



Zdroj: vlastní, srov. § 21 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a § 15, písm. b Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

²⁷² mimo odečet daňové ztráty

²⁷³ § 17, odst. 33 Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů v souladu s § 19 Zákona č. 61/2015 Z. z., o odborném vzdělání a přípravě a o změně některých zákonů

²⁷⁴ resp. jeho právním zástupcem

²⁷⁵ Klesla tedy skokem o 6 procentních bodů

Z grafu lze vyčíst nárůst sazby DPPO ve SR mezi lety 2012-2013 o 4 % a rovněž následný pokles o 1 %, za což byla vláda opozicí kritizována. Ministr financí Kažimír jako odpověď na výrok, že snížením sazby daně vláda uznává špatný odhad sazby daně v minulém roce, argumentoval: “K zvýšení DPPO nedošlo z ideologických důvodov. Zvýšenie tejto dane bolo nevyhnutné z hľadiska konsolidačného balíka, ktorý bol na stole. Zároveň sme povedali, že ako náhle to umožní makroekonomický vývoj, a hlavne lepší výber daní, pôjdeme so sadzbou dole.”²⁷⁶ A dodal: “My potrebujeme veľmi pružne reagovať. Aj zmena sadzieb môže byť veľmi flexibilná, s cieľom podporiť investície, zlepšiť atmosféru v podnikateľskom prostredí, alebo zareagovať na konkurenciu v tomto priestore.”²⁷⁷ Tímto prohlášením podpořil výroky Roberta Fica, který již v době schvalování zvýšené sazby DPPO prohlásil, že tato sazba se bude postupně snižovat.

Postup výpočtu DPPO zůstal v obou zemích zachován s výchozím obdobím.

Do roku 1999 obě země umožňovaly slevu na dani v případě zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností. V ČR se tato možnost vyskytuje doposud, ve SR byla v roce 2000 zrušena. Ve snaze o podporu podnikatelských aktiv byl ve SR pro a. s. vzniklé po 1. 4. 1999 při prvním vykazání daňové povinnosti poskytnut tzv. daňový úvěr ve výši 100 % daňové povinnosti. Tento institut v ČR nebyl zaveden. Další diferenciace se vyskytuje v možnosti PO ve SR přispívat z odvedené daně na veřejně prospěšné účely.²⁷⁸ PO v ČR mají možnost odečíst dary ze ZD pro jakýkoli neziskový subjekt, ve SR si poplatník daně volí subjekt pouze ze seznamu Centrálního registru příjemců. Od roku 2014 byl pro PO ve SR zaveden nový institut Daňová licence. Jedná se o minimální povinný odvod daně PO, jejíž daňová povinnost je nižší než výše daňové licence.

Tab. č. 60: Výše roční daňové licence

Roční obrát	DPH	Základní výše roční daňové licence	Snížená výše daňové licence
do 500 000	neplátce DPH	480	240
	plátce DPH	960	480
nad 500 000		2 880	1 440

Zdroj: § 46b Zákona č. 595/2003, o daniach z príjmov

V ČR obdobný institut nebyl dosud zaveden. Vzdáleně jej lze snad přirovnat k minimálnímu základu daně, který byl u podnikajících FO zaveden v letech 2005–2007.²⁷⁹

²⁷⁶ <http://www.hlavnespravy.sk/kazimir-znizovanie-dane-z-prijmov-firiem-bude-pokracovat-plnime-co-sme-slubili/196510/>

²⁷⁷ dtto

²⁷⁸ Obdobně jako u FO, srov. 5.1.18.

²⁷⁹ V ČR se ale jednalo o ZD, jež podléhal další úpravám jak v ZD, tak u celkové daňové povinnosti, takže výsledná daňová povinnost poplatníka mohla být nakonec nulová.

6 Diskuse

V dnešním globalizovaném světě nabývá stále více na významu problematika zesouladování daňových systémů jednotlivých zemí. Žádný stát již v dnešní době nestojí izolovaně mimo světové dění. V rámci Evropy se tato otázka jeví ještě mnohem aktuálnější, neboť v rámci zemí EU je zabezpečen volný pohyb osob, zboží, služeb i kapitálu. Každá země EU se proto snaží, aby její daňový systém byl atraktivní a lákavý pro daňové subjekty celého ES. V opačném případě by totiž nastal odliv kapitálu do jiných zemí, což by mělo negativní dopad nejen na ekonomickou, ale i politickou situaci zemí.

Daně z příjmů jsou ve světovém kontextu již tradičně považovány na stabilní zdroj příjmů státního rozpočtu, přestože jejich význam v posledních desetiletích klesá a pozornost bývá přesunuta především k daním ze spotřeby, které v současnosti představují základní zdroj příjmů státních rozpočtů.²⁸⁰ Tento trend je umocňován především velkou administrativní zátěží, dlouhou periodicitou a kolísavostí výše inkasa²⁸¹ daní z příjmů. Na druhé straně je však třeba podotknout, že důchodové daně i nadále představují mocný nástroj vlád jednotlivých zemí, a to především k motivaci chování a rozhodování jednotlivých daňových subjektů a jako prostředek k prosazování sociální spravedlnosti.

Pro ilustraci uvádíme strukturu daňového mixu souhrnně za členské země OECD:

Tab. č. 61: Daňový mix v zemích OECD²⁸² (%)

Daň	1965	1975	1985	1995	2005	2010	2013
DPFO	26	30	30	26	24	24	25
Srážková daň	1	1	1	1	1	1	1
DPPO	9	8	8	8	10	8	8
Sociální a zdravotní pojištění - z toho:	18	22	22	25	25	26	26
- zaměstnanec	6	7	7	9	9	9	10
- zaměstnavatel	10	14	13	14	14	15	15
Majetkové daně	8	6	5	5	6	5	6
Daň z přidané hodnoty	12	13	16	19	20	20	20
Spotřební daně	24	18	16	13	11	11	10
Ostatní daně	2	2	2	3	3	3	3

Zdroj: vlastní zpracování, srov. <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm>

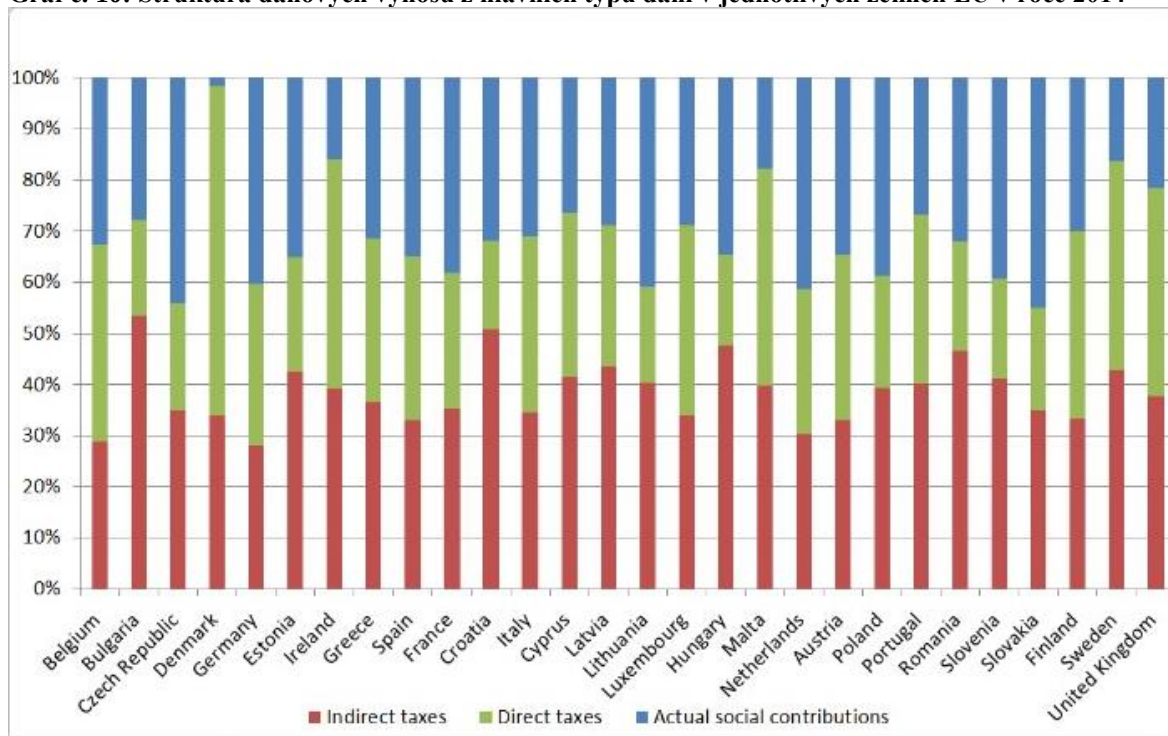
Konkrétní zastoupení přímých, nepřímých daní a sociálního a zdravotního pojištění v jednotlivých zemích EU v roce 2014 pak poskytuje následující graf:

²⁸⁰ Po abstrakci od sociálního pojištění

²⁸¹ z důvodu variability mnoha přímých i nepřímých faktorů

²⁸² Od r. 1993 údaje vč. České republiky a od roku 1995 vč. Slovenské republiky

Graf č. 10: Struktura daňových výnosů z hlavních typů daní v jednotlivých zemích EU v roce 2014



Zdroj: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/02_taxation_02.pdf

6.1 Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodních vztazích

Daň z příjmů fyzických osob má v daňové soustavě většiny zemí svou dlouholetou tradici. Výhodou této daně je snadná identifikace poplatníků. Obecně jsou totiž předmětem daně příjmy fyzické osoby. Okruh zdaňovaných příjmů se však v rámci jednotlivých zemí může značně odlišovat. Co v jedné zemi podléhá zdanění, v jiné nemusí být vůbec považováno za předmět daně, příp. může být od daně osvobozeno. Odlišný je rovněž počet a výše daňových sazeb, existence odčitatelných položek ze základu daně, slev na dani nebo naopak přírážek. Nicméně osobní důchodová daň sehrává i ve vyspělých daňových systémech významné postavení. Daňové systémy většiny zemí jsou založeny na principu solidarity, kdy poplatníci s vyššími příjmy jsou zdaňováni vyššími sazbami daně. Pro všechny země OECD je charakteristické, že rezidenti s nízkými příjmy v konečném důsledku neodvádějí žádnou daň z příjmů fyzických osob. Tato skutečnost může být způsobena existencí:

- nulové sazby daně z příjmů fyzických osob (např. v Německu, Rakousku, Francii, Finsku, Lucembursku apod.)
- nezdanitelné částky základu daně na poplatníka (SR, Velká Británie, USA, Španělsko apod.)
- slevy na dani na poplatníka (ČR, Polsko, Nizozemí, Dánsko, Kanada aj.)

- kombinovaného způsobu – (např. Austrálie - jiný způsob je uplatňován u federální daně z příjmů a jiný u místní daně z příjmů)

Srovnání států OECD dle výše příjmu, z níž se daň neodvádí, ve vztahu k průměrné mzdě v jednotlivých zemích OECD uvádí následující tabulka:

Tab. č. 62: Přehled států OECD dle výše příjmu, z níž se daň neodvádí (v %)

Země OECD	Příjem s nulovou daňovou povinností / průměrná mzda
Chile	111 %
Řecko	59 %
Izrael	45 %
Slovensko	42 %
Česko	42 %
Island	38 %
Finsko	36 %
Rakousko	29 %
Itálie	28 %
Portugalsko	24 %
Kanada	23 %
Lucembursko	23 %
Španělsko	21 %
Německo	19 %
Velká Británie	19 %
Estonsko	18 %
Švýcarsko	18 %
Francie	17 %
Norsko	16 %
Belgie	15 %
Nizozemsko	13 %
USA	13 %
Dánsko	11 %
Polsko	9 %
Japonsko	8 %
Korea	4 %

Zdroj: OECD 2012, Tax database: Trends in personal income tax and employee social security contribution schedules in <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/50131824.pdf>

Ve světě je rovněž velmi rozšířena možnost zdaňovat příjmy manželů, resp. všech členů domácnosti, společně. Díky rovnoměrnému rozložení daňových příjmů mezi členy domácnosti dochází k optimalizaci daňových povinností. Této možnosti sociální podpory rodin využívá mnoho vyspělých států světa, např. USA a Německo. I v ČR byl tento progresivní prvek do daňové soustavy zapracován v roce 2005, avšak díky lineární sazbě daně pozbyl svou platnost, a proto byl v rámci daňové reformy v roce 2008 zrušen.

Zatím co ve SR od roku 2004 a v ČR od roku 2008 se uplatňovala tendence, aby příjmy FO byly zdaněny lineární sazbou daně, v zemích západní Evropy zůstalo i nadále upřednostňováno progresivní zdanění příjmů, čímž jsou více daňově zatěžovány skupiny poplatníků daně s vyššími příjmy a současně je trvale vyvíjeno úsilí, aby kategorie poplatníků s nízkými příjmy nebyly zdaňovány a nevznikla jim daňová povinnost. Je však nutné rovněž připustit, že v rámci EU je společným trendem posledního desetiletí pokles nejvyšších sazeb, čímž je daňová zátěž posunuta převážně ke středním vrstvám společnosti. Nevhodné ekonomické podmínky pro vznik pracovních míst zase vyvolávají potřebu slevnit cenu lidské práce a odbřemenit tak finanční zátěž jejich zaměstnavatelů.

Na druhé straně však negativní stav státních rozpočtů nutí jednotlivé státy, aby alespoň dočasně zatížily nejvýše příjmové skupiny obyvatelstva vyšší sazbou daně. Tomuto kroku se nevyhly ani oba sledované státy. Od roku 2013 došlo jak v ČR, tak v SR, ke zdanění příjmů FO další sazbou daně. Od této doby již ani jedna z obou sledovaných zemí není považována za zemi s lineární sazbou daně.²⁸³

Následující tabulka znázorňuje zdanění práce ve vybraných zemích světa. Podává přehled o výši daňové zátěže v závislosti na příjmech domácnosti. Ačkoli údaje v tabulce jsou včetně zákonného pojištění, lze z ní vyčíst i prorodinnou politiku jednotlivých zemí.

Tab. č. 63: Zdanění práce ve vybraných zemích v roce 2015 (%)

	Svobodná bezdětná osoba			Rodina 1 výdělečná osoba + 2 děti	Rodina 2 výdělečné osoby + 2 děti	
Příjem (% průměrné mzdy)	67 %	100 %	167 %	100 %	100 % + 67 %	100 % + 33 %
ČR	39,9	42,8	45,1	26,6	35,4	40,5
SR	38,8	41,3	43,4	28,4	35,7	37,6
Belgie	49,5	55,3	60,7	40,4	48,1	47,7
Dánsko	34,3	36,4	42,4	26	31,8	34,5
Německo	45,3	49,4	51,3	34	42,3	45,2
Francie	43,5	48,5	54,3	40,5	43,1	43,7
Chile	7	7	7,9	7	6,6	7
Japonsko	30,8	32,2	34,9	26,8	31,4	31,4
Korea	18,6	21,9	24	19,6	19,5	20,7
Maďarsko	49	49	49	35,3	40,8	49
Polsko	33,4	34,7	35,7	28,4	31,7	33,4
Rakousko	45	49,5	52,2	39	42,1	45,4
USA	29,5	31,7	36,4	20,7	26,6	29,5
VB	26	30,8	37,3	26,3	26,2	25,9
Průměr OECD	32,1	35,9	40,4	26,7	31	32,7

Zdroj: vlastní, srov. <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-20725124.htm>

Za významný harmonizační prvek mezi jednotlivými státy u obou důchodových daní lze považovat jednotnou skladbu smluv o zamezení dvojího zdanění, jejichž cílem je zejména jednoznačné stanovení daňového domicilu, určení, ve které zemi bude určitý konkrétní příjem zdaňován a jakou technikou bude zabráněno dvojímu zdanění.

Vzory smluv o zamezení dvojího zdanění dnes vycházejí především ze dvou základních typů:²⁸⁴

- Vzor OSN
- Vzor OECD

Česká a Slovenská federativní republika již od svého vzniku zásadně uzavírala smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle vzoru OECD.

²⁸³ K těmto zemím patří kupř. Bulharsko, Estonsko, Litva, Maďarsko, Makedonie, Rumunsko Rusko Srbsko, Ukrajina apod.

²⁸⁴ Existuje více dalších vzorů smluv o zamezení dvojitého zdanění uplatňovaných jak na bilaterální, tak na multilaterální úrovni. K nim patří např. Modelová smlouva států ASEAN z roku 1987 či model uplatňovaný od roku 1996 USA.

Struktura vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění podle modelu uplatňovaného OECD je následující:²⁸⁵

1. Působnost (Čl. 1, 2)

- Osobní (Čl. 1)
- Věcná (Čl. 2)

2. Definice (Čl. 3 – 5)

- Všeobecné definice (Čl. 3)
- Rezidentství (Čl. 4)
- Stálá provozovna (Čl. 5)

3. Přidělovací pravidla (Čl. 6 – 22)

- Příjmy z nemovitého majetku (Čl. 6)
- Zisky podniků (Čl. 7)
- Mezinárodní doprava (vodní a letecká) (Čl. 8)
- Sdružené podniky (Čl. 9)
- Dividendy (Čl. 10)
- Úroky (Čl. 11)
- Licenční poplatky (Čl. 12)
- Zisky ze zcizení majetku (Čl. 13)
- Příjmy z nezávislé činnosti²⁸⁶ (Čl. 14)
- Příjem ze závislé činnosti (Čl. 15)
- Tantiémy (Čl. 16)
- Umělci a sportovci (Čl. 17)
- Penze (Čl. 18)
- Státní služba (Čl. 19)
- Studenti (Čl. 20)
- Ostatní příjmy (Čl. 21)
- Majetek (Čl. 22)

4. Metody zamezení dvojího zdanění (Čl. 23)

- Metoda vynětí (Čl. 23A)
- Metoda zápočtu (Čl. 23B)

5. Zvláštní ustanovení (Čl. 24 – 28)

- Zákaz diskriminace (Čl. 24)
- Řešení případů dohodou (Čl. 25)
- Výměna informací (Čl. 26)
- Pomoc při výběru daní (Čl. 27)
- Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Čl. 28)

6. Působnost (Čl. 29 – 31)

- Územní (Čl. 29)
- Časová (Čl. 30, 31)

Z důvodu plánovaného rozpadu společného státu byla již koncem roku 1992²⁸⁷ v Bratislavě podepsána Smlouva o zamezení dvojího zdanění rovněž mezi Českou a Slovenskou republikou. Vzhledem k tomu, že obě země po vstupu do OECD podléhají pravidelným

²⁸⁵ www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4675v6658-modelova-smlouva-oecd-a-jeji-revize-v-cervnu-2008/

²⁸⁶ zrušeno

²⁸⁷ Smlouva č. 257/1993 mezi ČR a SR o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 23. 11. 1992

revizím smluv, byla v Bratislavě dne 26. 3. 2003 uzavřena nová Smlouva č. 100/2003 mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku,²⁸⁸ která lépe vyhovuje požadavkům a struktuře požadované pro smlouvy ze strany OECD. V současnosti má ČR celkem uzavřeno 84 smluv a SR 65 smluv o zamezení dvojího zdanění.²⁸⁹

Rovněž v rámci EU se již několik desetiletí vyskytuje snaha o přijetí společného modelu smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Návrh evropské smlouvy z roku 2005 odvíjející se od modelu OECD předpokládá uzavření jedné multilaterální smlouvy, jež by nahradila všechny bilaterální smlouvy uzavřené mezi jednotlivými členskými státy EU. Návrh smlouvy však byl vzhledem k nízké účinnosti celého navrhovaného systému odložen se zdůvodněním, že v současnosti nepatří mezi prioritní otázky nezbytné pro zdárné fungování ES. Na základě zkušeností z fungování již existujících multilaterálních smluv jiných mezinárodních uskupení lze totiž předpokládat nezbytnost častých revizí smlouvy, a to především díky proměnlivosti podmínek v jednotlivých členských státech. Z tohoto důvodu by bylo v rámci EU nezbytné vytvořit stálou technickou komisi tvořenou zástupci členských států, která by systematicky navrhovala změny modelu.²⁹⁰

Přestože smlouva o zamezení dvojího zdanění jednotná pro celou EU dosud nestojí v centru zájmů EU, problematice správného zdanění příjmů FO, odstranění dvojího zdanění, vyloučení daňových úniků a zabránění škodlivé daňové konkurence je ze strany vrcholných orgánů EU věnována náležitá pozornost. Z tohoto důvodu došlo mezi členskými státy EU v roce 2003 v rámci tzv. daňového balíčku k přijetí **Směrnice Rady č. 2003/48/EC, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb**,²⁹¹ jejímž hlavním cílem bylo zabránit, aby daňoví rezidenti jedné země získávali daňovou výhodu díky umístění svých dočasně volných peněžních prostředků v zemích s nižší daňovou zátěží. Základním pravidlem uplatňovaným v rámci ES je, aby příjem úrokového charakteru²⁹² podléhal zdanění podle právních předpisů země rezidentství poplatníka daně. Za tyto příjmy jsou považovány úroky z úspor vyplacené tzv. platebním zprostředkovatelem,²⁹³ který je připisuje ve prospěch daňových poplatníků z jiných členských zemí EU. Platební

²⁸⁸ Výměna ratifikačních listin v Praze dne 14. 7. 2003

²⁸⁹ Aktuální seznam smluv o zamezení dvojího zdanění: ČR - <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdani/prehled-platnych-smluv> a SR - <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8688>

²⁹⁰ Srov. NERUDOVA, D. 2014. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. aktualiz. a dopl. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2014. s. 175. ISBN: 978-80-7478-626-6, s. 336

²⁹¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0048&from=CS>

²⁹² Definováno v článku 6, Směrnice Rady 2003/48/EC, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb

²⁹³ Banka, investiční fond aj. finanční instituce

zprostředkovatel si musí současně splnit oznamovací povinnost vůči svému správci daně v rozsahu stanoveném směrnicí EU. Správci daně jednotlivých států jsou následně povinni alespoň s roční periodicitou²⁹⁴ předávat získané údaje správci daně země daňového domicilu příjemce úrokových plateb.

Vzhledem k tomu, že v původním stanoveném termínu nebylo možné ve všech členských zemích povinnost poskytování informací o výplatě úrokových příjmů naplnit, směrnice těmto státům ukládala alternativní povinnost, a to provést při výplatě příjmů srážku daně. V článku 11 proto Směrnice stanovila konkrétní výši sazby daně vztahující se na přechodnou dobu pro země bez povinné výměny informací, kterou tyto země byly povinny zavést do svých národních legislativ. Z důvodu odložené účinnosti jmenované směrnice v celé EU²⁹⁵ došlo rovněž k časovému posunu účinnosti přechodného období u sazby daně provedené srážkou daně:

Tab. č. 64: Sazby daně provedené srážkou

Účinnost	Sazba daně provedené srážkou daně
1. 7. 2005 – 30. 6. 2007	15 %
1. 7. 2008 – 30. 6. 2010	20 %
od 1. 7. 2011	35 %

Zdroj: vlastní, srov. Čl. 11, Směrnice Rady č.2003/48/EC, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb

Skutečností, zda členské země EU, 5 tzv. třetích zemí²⁹⁶ a 10 závislých, příp. přidružených území²⁹⁷ akceptovaly automatickou výměnu informací o uskutečnění platby úrokového charakteru, se státy rozčlenily na dvě skupiny:

Tab. č. 65: Způsoby zdanění úspor v ES

Státy provádějící automatickou výměnu informací:		Státy provádějící srážku daně u zdroje:
Česká republika	Nizozemsko	Belgie
Dánsko	Polsko	Lucembursko
Estonsko	Portugalsko	Rakousko
Finsko	Řecko	Švýcarsko
Francie	Slovensko	Andorra
Irsko	Slovinsko	Lichtenštejnsko
Itálie	Španělsko	Monako
Kypr	Švédsko	San Marino
Litva	Velká Británie	Britské Panenské ostrovy
Lotyšsko	Anguilla	Guernsey
Maďarsko	Aruba	Ostrov Man
Malta	Kajmanské ostrovy	Jersey
Německo	Montserrat	Nizozemské Antily
		Turks a Caicos

Zdroj: vlastní, srov. <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/zdaneni-prijmu-z-uspor/zdaneni-prijmu-z-uspor-883>

²⁹⁴ Maximálně do 6 měsíců po skončení zdaňovacího období výplaty úrokových příjmů

²⁹⁵ Datum účinnosti směrnice bylo původně plánováno na 1. 1. 2005. Vzhledem k tomu, že se však včas nepodařilo stejný systém dohodnout se třetími zeměmi a závislými územími, které by tím získaly neoprávněnou konkurenční výhodu, musela být účinnost přesunuta až na 1. 7.2005 - viz Rozhodnutí Rady č. 2004/587/ES o dni použitelnosti směrnice 2003/48/ES.

²⁹⁶ Švýcarsko, Lichtenštejnsko, San Marino, Monako a Andorra

²⁹⁷ Jersey, Guernsey, Ostrov Man, Anguilla, Montserrat, Britské Panenské ostrovy, Kajmanské ostrovy, Turks a Caicos, Nizozemské Antily a Aruba

Výnosy ze srážkové daně byly v souladu s článkem 12 směrnice rozděleny následovně:

- 25 % zůstane v zemi výplaty úrokového příjmu
- 75 % bude převedeno do země rezidentství příjemce platby

Jak vyplývá z výše uvedené tabulky, jak ČR, tak SR patří již od okamžiku platnosti směrnice k zemím, které si vzájemně předávají informace o provedených platbách úrokového charakteru.

V ČR byly postupy podle Směrnice Rady č. 2003/48/EC implementovány prostřednictvím § 38fa Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jehož přesná aplikace v praxi byla MF ČR shrnuta ve formě Pokynu D-282, Sdělení k povinnostem platebního zprostředkovatele při podávání hlášení o příjmech úrokového charakteru a Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným Směrnicí Rady 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru.²⁹⁸

SR Směrnicí Rady č. 2003/48/EC zapracovala do Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, v § 49a, odst. 7,²⁹⁹ jehož aplikací se zabývá Pokyn MF SR č. MF/006293/2013-721, kterým sa ustanovujú podrobnosti postupu pri uplatňovaní § 49a odseku 7 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na smernicu Rady 2003/48/ES zo dňa 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov.³⁰⁰ MF SR zveřejnilo seznam dohod mezi SR a závislými územími na členských státech EU o výměně dopisů při zdanění příjmů z úspor.³⁰¹ Oznamovací povinnost v ČR byla stanovena na 15. den třetího měsíce po skončení zdaňovacího období a ve SR 3 měsíce po skončení zdaňovacího období.

K úplnosti zkoumané problematiky je třeba podotknout, že daná směrnice EU byla v roce 2014 pozměněna, a to Směrnicí č. 2014/48/EU³⁰² se lhůtou provedení do 1. 1. 2016. Hlavním důvodem přijetí této směrnice je snaha o rozšíření okruhu příjmů, na něž se bude vztahovat režim zavedený původní Směrnicí Rady č. 2003/48/EC, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb a odstranění výjimek u Rakouska a Lucemburska.

²⁹⁸ www.ucetni-portal.cz/stahnout/pokyn-c-d-282_1524.pdf

²⁹⁹ Do r. 2011 § 32, odst. 15 Zákona č. 511/1992 Zb., o správě daní a poplatků

³⁰⁰ http://www.seminare.sfera.sk/media/75869/mf_006293_2013_721.pdf

³⁰¹ Seznam bilaterálních dohod se závislými územími na členských zemích EU se nachází na stránkách MF ČR (viz <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/zdaneni-prijmu-z-uspor/mezinarodni-smlouvy-o-zdaneni-878>) a na stránkách MF SR (viz <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8589>)

³⁰² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0048&from=CS>

6.2 Daň z příjmů právnických osob v mezinárodních vztazích

Daň z příjmů právnických osob patří mezi daně, které se vyskytují ve všech zemích OECD, proto jí tato organizace věnuje náležitou pozornost.

Rovněž v rámci EU se po celou dobu její existence projevuje snaha o harmonizaci jak přímých, tak nepřímých daní. Proces harmonizace v EU probíhá v několika fázích. V počáteční fázi se projevuje snaha o zesouladění základů daně, na niž následně navazuje harmonizace sazeb daně. K prosazení harmonizačních snah bývají využívány tzv. sekundární prameny komunitárního práva, mezi něž patří nařízení, směrnice, rozhodnutí, stanoviska a doporučení. Největší právní sílu z nich mají nařízení. Jsou závazná pro všechny členské země a bez podmínky jejich implementace do národní legislativy se stávají součástí právního systému jednotlivých členských zemí. Směrnice jako nižší právní akty zavazují členské země ve stanovené lhůtě k implementaci schválených postupů do národní legislativy, přičemž jim ponechávají prostor k volbě způsobu a prostředků pro jejich uplatnění. Rozhodnutí jsou závazná pouze pro určitý okruh států jako reakce na jejich postupy.³⁰³ Stanoviska a doporučení nejsou právně závazná, vyjadřují postoj a nabízejí pouze možný způsob řešení dané problematiky.

Zatím co u nepřímých daní harmonizační proces probíhá relativně plánovitě, harmonizační proces v oblasti přímých daní postupuje malými krůčky, ba v některých oblastech dokonce stagnuje. Jednotlivé členské země se totiž harmonizaci v oblasti zdaňování přímých, a především důchodových daní, brání, neboť jakákoli omezení chápou spíše jako zásahy do jejich národní suverenity.

V případě korporátních daní harmonizaci v rámci EU brání nejen uplatňování rozdílných sazeb daně, ale především rozdílnost základu, z něž by byla daň odváděna. Ve všech zemích EU se sice vychází z výsledku hospodaření, ale ten se odvíjí od účetního systému, který je v jednotlivých zemích používán. V Německu a Rakousku se uplatňuje tzv. daňové účetnictví, zatím co v jiných zemích, do nichž patří jak Česká, tak Slovenská republika, se uplatňuje účetnictví nedaňové, které se následně transformuje na daňový základ. EU se snaží tuto nejednotnost odstranit zavedením účetnictví podle IFRS,³⁰⁴ avšak mnohé země i

³⁰³ Patří mezi individuální právní akty

³⁰⁴ Závazná forma vedení účetnictví dosud pouze pro společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry, srov. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002R1606:20080410:CS:PDF>

nadále ve svých zákonech požadují přepočítání výsledků hospodaření podle IFRS na tradiční systém uplatňovaný v dané zemi.³⁰⁵

Přes všechny tyto problémy jsou si členové Evropské unie vědomi, že alespoň částečná harmonizace je nezbytnou podmínkou pro odstranění bariér fungování jednotného vnitřního trhu.³⁰⁶ Z tohoto důvodu na základě provedených analýz vrcholné orgány EU zaujaly k harmonizaci přímých daní následující stanovisko:

„Systémy přímých daní vyžadují jen omezenou harmonizaci a obecně mohou být ponechány v kompetenci členských států. Daňová legislativa spadá do oblastí s takzvanými sdílenými kompetencemi. To znamená, že členské státy mohou vydávat vlastní právní předpisy pouze tam, kde doposud neexistuje společná evropská úprava.“³⁰⁷

Hlavním nástrojem k harmonizaci přímých daní v rámci EU bývají využívány především směrnice. Na poli harmonizačních snah u důchodových daní byly dosud vykonány následující kroky:

Počátky harmonizace přímých daní jsou spojeny s přijetím **směrnice č. 77/799/EHS, o vzájemné pomoci mezi kompetentními úřady v oblasti přímých daní mezi členskými státy EU**. Směrnice stanovuje pravidla nezbytná jednak pro výměnu informací mezi jednotlivými členskými státy, jednak při kontrole nadnárodních společností. Později byla tato směrnice aplikována rovněž při součinnosti jednotlivých zemí v oblasti nepřímých daní. Od roku 2011 došlo k jejímu nahrazení **Směrnicí Rady č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS**. Nová směrnice se zabývá opět problematikou výměny informací nezbytných pro správné stanovení a vymáhání daní, a to novými moderními cestami a způsoby. Poskytuje aktualizaci kontaktních úřadů v každém členském státě, které jsou kompetentními v oblasti výměny daňových informací, a vymezuje jejich vzájemné vztahy. Zabývá se problematikou automatické výměny informací, výměny informací na požádání a výměny informací z vlastního podnětu.

Oba státy – jak ČR, tak SR akceptovaly požadavky výše uvedené směrnice a zavedly je do svých národních legislativ. V ČR vstoupil v platnost Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, který implementoval směrnici 77/799/EHS. Tento zákon byl následně nahrazen Zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, který vyhovuje požadavkům

³⁰⁵ Mezi ně patří rovněž ČR

³⁰⁶ NERUDOVA, D. *Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii*. in Daně a právo v praxi, 2005, číslo 6, s. 38 – 43, ISSN: 1211- 7293.

³⁰⁷ <https://www.euroskop.cz/8817/sekce/dane-v-eu/>

kladeným na členské státy Směrnicí Rady č. 2011/16/EU. Ve SR byl uplatňován Zákon č. 472/2002 Z. z., o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení zákona č. 366/1999 Z. z., o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Po prijetí Směrnice Rady č. 2011/16/EU byl ve SR schválen Zákon č. 442/2012 Z. z., o mezinárodní pomoci a spolupráci při správě daní. Obě země vedou podrobnou evidenci korespondence spojenou s výměnou informací.

Dne 9. 12. 2014 došlo ke změně Směrnice Rady č. 2011/16/EU směrnici 2014/107/EU, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní.³⁰⁸ Povinná automatická výměna informací mezi daňovými správami jednotlivých zemí se od 1. 1. 2016 bude vztahovat mimo příjmů ze zaměstnání, odměn členů statutárních orgánů, životního pojištění, důchodů a příjmů z nemovitostí rovněž na dividendy, kapitálové zisky, jiné výnosy a zůstatky na účtech.³⁰⁹

K uspišení revize Směrnice Rady č. 2011/16/EU vedla nejen snaha o eliminaci daňových úniků, ale rovněž snaha o získání přehledu o uzavřených bilaterálních smlouvách jednotlivých členských zemí s USA,³¹⁰ protože v souladu s čl. 19 jmenované směrnice jsou členské státy povinny si mezi sebou vyměňovat informace nejméně v rozsahu, jímž jsou vázány na základě uzavřených smluv k jiným zemím.

V roce 1990 byla členskými státy podepsána **Směrnice Rady č. 90/434/EHS, o společném systému zdanění při fúzích, rozdělení, převodech aktiv a výměně akcií týkající se společností z různých členských států**, v níž bylo dohodnuto, že okamžik fúze, rozdělení nebo přemístění majetku, příp. přeshraniční výměna akcií v rámci členských států EU nejsou důvodem pro zdanění příjmů a že vytvořené daňově uznatelné rezervy a opravné položky je možné převést na stálou provozovnu v jiném členském státě. Rovněž vzájemný převod cenných papírů spojený s fúzí nebo rozdělením nezavdává příčinu ke zdanění příjmů. Důvodem vzniku této směrnice byla snaha, aby zdanění nepodléhal zisk, který

³⁰⁸ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107&from=CS>, srov. se změnou směrnice 2013/0118 (KOM(2013)348) ze dne 11. 12. 2013 s účinností od 1. 1. 2017 in http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/com_2013_348_cs.pdf

³⁰⁹ Ve spojitosti s informační povinností v souladu se Směrnicí č. 2014/48/EU se de facto jedná o odtajnění bankovního tajemství.

³¹⁰ Informační povinnost v souladu s americkým zákonem o podávání informací o zahraničních účtech pro daňové účely (FACTA – Foreign Account Tax Compliance Act – účinnost od 1. 7. 2014). Bilaterální Dohoda mezi ČR a USA o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy USA o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act byla podepsána 4. 8. 2014 – viz http://www.epravo.cz/_dataPublic/sbirky/2014m/sb0037-2014m.pdf. Obdobná dvoustranná dohoda mezi SR a USA byla podepsána 31. 7. 2015. – viz <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatId=84&NewsID=858>

vznikl pouze jako důsledek rozdílu mezi hodnotou převáděných aktiv nebo pasiv a jejich hodnotou vykazovanou v rámci účetní evidence. Směrnice ovšem ponechává členským zemím možnost zvolit si, zda tento systém bude v jejich zemi uplatňován, či nikoli. ČR tento systém zapracovala do své národní legislativy v § 23a až § 23d, Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, přičemž fúzím je věnován § 23c. Rovněž SR tuto problematiku zapracovala do své národní legislativy a řeší ji v § 17e, ale rovněž si v § 17c ponechala druhou možnost, a to ocenění v reálných hodnotách a následnou úpravu základu daně o sumu oceňovacích rozdílů.

Směrnice o fúzích byla rozšířena Směrnicí č. 2005/19/ES,³¹¹ díky níž se předmětná ustanovení Směrnice 90/434/EHS přenášejí rovněž na evropské společnosti a evropské družstevní společnosti, tzn., že tyto společnosti mohou v rámci Evropského společenství přenášet své sídlo, aniž by to mělo vliv na jejich daňovou povinnost nebo jakékoli jiné znevýhodnění. Ve směrnici je definován nový typ transakce – tzv. split-off, což znamená částečné rozdělení existující společnosti, která převede některé ze svých poboček do sesterské společnosti.

Dne 19. října 2009 byla schválena **Směrnice Rady 2009/133/ES**,³¹² o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy.

Další významnou oblastí, na niž se soustřeďují harmonizační snahy Evropské unie je úprava **zdanění mateřských a dceřiných společností v různých členských státech EU**. Tato oblast je upravena **Směrnicí Rady č. 90/435/ES** ze dne 23. července 1990, která si kladla za cíl zamezit dvojímu zdanění mezi společnostmi ve skupině, a to následujícím způsobem:

- členský stát mateřské společnosti nezdaní příjmy dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě EU
- členský stát mateřské společnosti sice příjmy dceřiné společnosti zdaní, avšak umožní mateřské společnosti odečíst si ze základu daně daň z příjmu, kterou uhradila dceřiná společnost v jiném členském státě EU.

³¹¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32005L0019>

³¹² http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice_Rady_2009-133.pdf

Zisk rozdělený dceřinou společností mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně v případě, že mateřská společnost vlastní minimálně 25 % podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti.

Směrnice umožňuje členským státům, aby si v národní legislativě stanovily, že u mateřské společnosti nelze náklady vztahující se k držbě podílu odečíst od zdanitelných příjmů. Výdaje stanovené paušální částkou mohou dosahovat maximální částky 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností – tzv. pravidlo nízké kapitalizace. Tato pravidla byla následně v roce 2003 rozšířena **Směrnicí Rady č. 2003/123/ES i na stálou provozovnu, evropskou společnost a evropskou družstevní společnost**. Směrnice stanovila postupné snižování velikosti podílu mateřské společnosti z 25 % podílu minimálně na:

20 % podíl od 1. 1. 2005

15 % podíl od 1. 1. 2007

10 % podíl od 1. 1. 2009

Směrnice Rady 2011/96/ES o společném zdanění mateřských a dceřiných společností³¹³ podtrhla pravidla zavedená předchozí právní úpravou a pozornost věnovala rozdělování zisku dosaženého stálou provozovnou v jiném členském státě, resp. zisku dosaženého firmou a přidělovaného stálým provozovnám v jiných členských státech než je mateřská nebo dceřiná společnost. Všechna pozměňující ustanovení v oblasti zdaňování mateřských a dceřiných společností byla bez připomínek zapracována do národních legislativ oběma sledovanými státy. Tato směrnice byla upravena Směrnicí Rady 2015/121, kterou se mění Směrnice 2011/96/ES o společném zdanění mateřských a dceřiných společností.

Výše uvedené směrnice byly do daňové legislativy v ČR zavedeny v § 19, odst. 1, písm. ze-zi a následně § 19, odst. 2 – odst. 12 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pravidla nízké kapitalizace jsou stanovena v § 25, odst. 1, písm. w, s nímž úzce souvisí § 23, odst. 7 a následně rovněž § 22, odst. 1, písm. g Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Uvedené problematiky se dotýká rovněž, Pokyn D - 332³¹⁴ Sdělení MF k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny.

SR pravidla nízké kapitalizace implementovala do Zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, prostřednictvím § 21a. Dále od roku 2016 došlo k úpravě §12, odst. 7, písm. c,

³¹³ The Parent-Subsidiary Directive

³¹⁴ resp. dřívější Pokyn D – 258 z roku 2004

na základě něhož předmětem daně není ta část podílu na zisku, která není daňovým výdajem u plátce tohoto podílu.

Další velmi významnou oblastí, které je nejen rámci EU věnována velká pozornost, jsou tzv. transferové ceny. Harmonizační snahy v této oblasti vyplývají především ze směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti OECD.³¹⁵ Jedná se o to, aby při stanovení převodních cen uplatňovaných mezi ekonomicky nebo personálně propojenými osobami či sdruženými podniky byl zvolen stejný postup, jaký je uplatňován mezi nezávislými subjekty.³¹⁶ ČR i SR tuto problematiku zapracovaly do svých národních legislativ již od roku 2007. SR následně v roce 2014 rozšířila okruh sledování transferových cen rovněž na stálé provozovny a současně umožnila libovolný výběr metody stanovení ceny. V roce 2015 však došlo k rozšíření okruhu transferových cen rovněž na spojené osoby v rámci území Slovenské republiky. ČR v roce 2015 upřesnila, že pokud nelze stanovit cenu sjednanou mezi nespojenými osobami, postupuje se podle Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů. ČR rovněž zavedla novou přílohu k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob, v níž jsou poplatníci povinni uvést přehled všech transakcí provedených se spřízněnými osobami v rámci daného zdaňovacího období. Tato příloha je účinná od 1. 1. 2015 a vztahuje se i na daňové přiznání podávané za zdaňovací období 2014.

Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.³¹⁷

Tato směrnice byla vydána opět z důvodu, aby v rámci členských států EU bylo zamezeno dvojímu zdanění. Směrnice v článku 2 podává přesnou definici úroků a licenčních poplatků a stanovuje, že úroky a licenční poplatky v rámci firem patřících do jedné skupiny nemají v členském státě zdroje příjmů podléhat zdanění, a to za podmínky, že skutečný příjemce úroků a licenčních poplatků je společnost s rezidentstvím v jiném členském státě. Dále zdůrazňuje, že především by mělo být zrušeno zdanění úroků a licenčních poplatků, pokud se jedná o platby úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi, příp. stálými provozovnami těchto společností.

³¹⁵ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, srov. www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=219.pdf

³¹⁶ Princip tržního odstupu

³¹⁷ The Interest and Royalties Directive)

ČR v souvislosti s touto problematikou podala u Evropské komise návrh na revizi této směrnice. V roce 2014 Rada EU schválila novelu směrnice a členské státy EU jsou povinny nová pravidla začlenit do národních legislativ do roku 2016, přičemž účinnost těchto změn má být od 1. 1. 2017.

Směrnice Rady 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků a cel a jiných opatření upravuje společný postup států EU při vymáhání pohledávek. Obsahuje seznam kontaktních úřadů, určuje pravidla pro pravidelné poskytování informací o daňových pohledávkách, vč. poplatků, cel, náhrad a intervencí v rámci společné zemědělské politiky nebo dávek v rámci společného trhu s cukrem. Usměrnjuje proces vlastního vymáhání pohledávek, vč. případného vedení sporů.

I přes neustálé snahy vrcholných orgánů EU o harmonizaci a kooperaci v oblasti daní, se u sazeb daně z příjmů právnických osob mezi jednotlivými členskými zeměmi vyskytují stále velké rozdíly, a to především z důvodu strategických záměrů konkrétních vládnoucích stran v jednotlivých zemích. Častým jevem posledních let je snaha o pokles sazeb u těchto daní, která bývá často způsobena záměrem vlády přilákat na území jejich státu zahraniční investory, kteří by zaměstnáváním místního obyvatelstva přispěli k ekonomickému růstu země.

Ve snaze napomoci harmonizaci daně z příjmů Evropská komise v březnu 2011 předložila Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB).³¹⁸ Navázala tím na mnohaletou snahu EU³¹⁹ nalézt systém, který by umožnil stanovit základ daně podle jednotných pravidel platných v celé EU, což by podnikatelským subjektům umožnilo vyplnit pouze jedno souhrnné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za podnikatelské aktivity prováděné v rámci celé EU. Společný konsolidovaný základ daně by byl následně rozdělen podle schváleného vzorce mezi zainteresované členské státy, které by u adekvátní části základu daně uplatnily své národní sazby daně z příjmů právnických osob. Zavedení těchto nových pravidel zdaňování u právnických osob je však podmíněno souhlasem všech členských států EU a povinnou úpravou národních legislativ. Z důvodu obav o ztrátu zájmu investorů ze třetích zemí

³¹⁸ Common Consolidated Corporate Tax Base – zkr. CCCTB

³¹⁹ Srov. např. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007IE1708&from=EN>

o investice na území EU,³²⁰ byl nakonec podán návrh, aby jednotlivým nadnárodním korporacím byla ponechána možnost výběru způsobu zdanění příjmů, a to buď prostřednictvím systému CCCTB nebo tradičního systému zdaňování uplatňovaného v rámci EU v současnosti.

Za hlavní pozitivum navrhované úpravy společného základu daně bývá mimo administrativního zjednodušení pro daňové poplatníky považována především transparentnost zdanění příjmů nadnárodních korporací. Na druhé straně je však třeba si uvědomit, že jednak by bylo třeba nalézt základní pravidla pro vymezení základu daně, pravidla pro odpisování, oceňování apod. a především kritérií pro spravedlivý způsob dělení základu daně mezi členské státy. Dále lze předpokládat, že v případě možnosti výběru způsobu zdanění příjmů by poplatníci daně zcela jistě vykazovali několikanásobnou účetní evidenci, aby získali relevantní údaje k optimálnímu rozhodnutí. Nejdůležitější překážkou zavedení tohoto systému zdaňování ovšem zůstává skutečnost, že jednotlivé členské státy EU se v případě souhlasu s tímto systémem zdaňování v rámci EU obávají o ztrátu své národní suverenity.

Rovněž ČR zastává negativní postoj ke stanovení konsolidovaného základu daně (KOM(2011)121) v rámci členských zemí EU. Své stanovisko odůvodňuje tvrzením, že navzdory všem ujištěním se jedná de facto o „předstupeň stanovení unijních sazeb z příjmů právnických osob a potažmo o pokus členských států s vyšším zdaněním připravit země se zdaněním nižším (mezi něž patří zejména řada tzv. nových členských států) o zásadní konkurenční výhodu.“³²¹

Dne 17. 6. 2015 bylo Evropskou komisí postoupeno Sdělení komise Evropskému parlamentu a Radě COM (2015)302, které se věnuje spravedlivému a efektivnímu systému daně z příjmů právnických osob v Evropské unii, v němž se dotýká pěti klíčových oblastí, kde je třeba jednat³²²

Další počinem v oblasti přímých daní jsou jednání probíhající od září 2011 se snahou o zavedení daně z finančních transakcí KOM(2011) 594. Důvodem zavedení daně je snaha, aby se finanční sektor podílel na nákladech recese, kterou způsobil, a aby vznikl evropský fond sloužící mimo jiné k podpoře bank a jejich potenciálních problémů. Během jednání o zavedení této daně postupně došlo k zúžení předmětu daně, který se v počáteční fázi

³²⁰ Srov. Charlie McCreevy : Ideas that refuse to die, in http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-07-320_en.htm

³²¹ <https://www.euroskop.cz/9099/sekce/cr-a-eu---dane/>

³²² <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/CS/1-2015-302-CS-F1-1.PDF>

bude vztahovat pouze na akcie a některé deriváty, následně se však předpokládá zdaňování i podílových fondů a mnohých finančních operací. Na společném systému zavedení daně od roku 2017 se nakonec dohodlo 11 zemí³²³ včetně SR. Negativní postoj k zavedení této daně zaujala zejména Velká Británie, Švédsko a Lucembursko. Rovněž ČR patří již od počátku jednání k velkým odpůrcům zdaňování finančního sektoru a podařilo se jí vyjednat výjimku, že v případě dohody o zavedení daně z finančních aktivit nebude muset tuto daň do své daňové soustavy implementovat.³²⁴ Toto oficiální stanovisko je však třeba chápat v širším kontextu: vzhledem k tomu, že vlastníky všech bank v ČR jsou banky států souhlasících se zavedením daně z finančních transakcí, konečný dopad této daně na bankovní sektor v ČR bude záviset především na skutečnosti, nakolik tato daň dopadne rovněž na pobočky, dceřiné společnosti apod.

Z důvodu podpory boje proti daňovým únikům, daňovým podvodům a agresivnímu způsobu plánování se EU snaží o zlepšení fungování systémů zdanění uvnitř Evropské unie a o dlouhodobou spolupráci v oblasti zdanění.

Z tohoto důvodu se již od roku 1993 snaží zavádět víceleté programy³²⁵ k prohloubení spolupráce mezi finančními správami jednotlivých členských zemí. Rovněž v roce 2014 zavedla další z víceletých programů s názvem Fiscalis 2020, k němuž jsou přizvány jak členské státy EU, tak kandidátské, resp. potenciálně kandidátské země.

Tímto krokem si EU klade za cíl.³²⁶

- zavádět, zdokonalovat a podporovat evropské informační systémy v oblasti daní
- podporovat činnosti v oblasti správní spolupráce
- prohlubovat dovednosti a schopnosti daňových úředníků
- posilovat správnou interpretaci a provádění právních předpisů EU v oblasti daní
- podporovat zdokonalování správních postupů a sdílení osvědčených správních praktik

³²³ Belgie, Estonsko, Francie, Itálie, Německo, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko

³²⁴ <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d28657v35808-moznosti-zavedeni-dane-z-financnich-transakci-ci-financnic/>

³²⁵

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/legal_texts_docs/index_en.htm

³²⁶

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/legal_texts_docs/index_en.htm

Program Fiscalis 2020 by měl být vůdčí silou ke společné evropské daňové legislativě, k zabezpečení koordinované výměny informací, podpoře správní spolupráce a předcházení situacím dvojího zdanění. Opomenuta by neměla zůstat ani otázka snižování administrativní zátěže jednak daňových subjektů, jednak daňových orgánů.

„EÚ venuje osobitnú pozornosť spravodlivému zdaňovaniu právnických osôb. Rozdiely medzi daňovými systémami jednotlivých krajín umožňujú niektorým spoločnostiam agresívne daňové plánovanie, ktoré slúži na minimalizáciu daní. Tomu má zabrániť úzka koordinácia a výmena informácií medzi daňovými správami.“³²⁷

Z tohoto důvodu došlo dne 6. 10. 2015 k dohodě ministrů financí EU o povinné automatické výměně informací o daňových rozhodnutích mezi jednotlivými státy EU.³²⁸

Mimo to členské země EU podepsaly Kodex chování,³²⁹ jímž se zavazují, že jimi uplatňovaná daňová politika nebude v rozporu s ustanoveními kodexu a obecně uznávanými etickými normami.

EU aktivně spolupracuje s OECD při tvorbě a regulaci mezinárodní daňové politiky. Konkrétním výsledkem této spolupráce je přijetí celosvětového standardu pro automatickou výměnu informací o finančních účtech a zahájení projektu přeformulování pravidel proti vyhýbání se daňové povinnosti mezinárodními společnostmi.³³⁰

Přes veškerou snahu o harmonizaci v oblasti daní si však státy EU chtějí ponechat právo na stanovení zásadních otázek v oblasti zdaňování a jakoukoli snahu o sjednocení základních institutů nezbytných pro zdanění chápou jako necitlivý zásah do státní suverenity. Jedním z takových institutů je sazba daně, která se řadí mezi nejpodstatnější veličiny ovlivňující výši daňových příjmů dané země.

V následujícím grafu je uveden vývoj průměrné sazby daně z příjmů právnických osob v zemích eurozóny v období 1995 – 2014.

³²⁷ http://europa.eu/pol/tax/index_sk.htm

³²⁸ Dohodu urychlilo odhalení praktik prováděných velkými obchodními společnostmi z důvodu snížení daňových povinností. Srov. <http://www.novinky.cz/ekonomika/352745-dane-si-pres-lucembursko-snizuje-340-velkych-firem.html>

³²⁹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm

³³⁰ http://europa.eu/pol/tax/index_cs.htm, in příloha: Dane <http://bookshop.europa.eu/cs/dan--pbNA0115038/?CatalogCategoryID=sciep2OwkgkAAAE.xjhtLxJz>

Graf č. 11: Průměrná sazba daně z příjmů právnických osob v zemích eurozóny v období 1995 - 2014



Zdroj: <http://www.tradingeconomics.com/euro-area/corporate-tax-rate>

Dle sdělení Evropské komise průměrná sazba daně z příjmů právnických osob členských zemí eurozóny k datu 13. 2. 2015 činila 25,90 %.³³¹ Z grafu je patrné, že nejvyšší míra zdanění byla v zemích eurozóny v roce 1996, a to ve výši 37 %. Od roku 1998 měla daň z příjmů právnických osob klesající tendenci. Tento trend byl ukončen v roce 2011, kdy sazba daně z příjmů právnických osob dosáhla nejnižší hodnoty 25,3 %. Od roku 2013 došlo k nárůstu sazby daně na 26,2 %, avšak od roku 2014 korporátní daň v zemích Eurozóny opět mají pozvolně klesající trend.

Následující tabulka podává přehled sazeb daně z příjmů právnických osob k 1. 1. 2014:

Tab. č. 66: Sazby daně z příjmů právnických osob v evropských zemích

(%)

Stát	Sazba DPPO	Předchozí sazba daně	Historicky nejvyšší sazba daně	Historicky nejnižší sazba daně
Albánie	15,00	10,00	23,00	10,00
Bělorusko	18,00	18,00	24,00	18,00
Belgie	34,00	34,00	48,00	34,00
Bosna a Hercegovina	10,00	10,00	10,00	10,00
Bulharsko	10,00	10,00	40,20	10,00
Česká republika	19,00	19,00	45,00	19,00
Dánsko	24,50	25,00	50,00	24,50
Estonsko	21,00	21,00	26,00	21,00
Finsko	20,00	24,50	61,80	20,00
Francie	33,30	33,30	50,00	33,30
Chorvatsko	20,00	20,00	20,32	20,00
Irsko	12,50	12,50	50,00	12,50
Island	20,00	20,00	33,00	15,00
Itálie	31,40	31,40	53,20	31,40
Kypr	12,50	12,50	29,00	10,00
Lichtenštejsko	12,50	12,50	12,50	12,50
Litva	15,00	15,00	20,00	15,00
Lotyšsko	15,00	15,00	29,00	15,00
Lucembursko	29,22	29,22	40,29	28,60
Maďarsko	19,00	19,00	50,00	16,00
Makedonie	10,00	10,00	15,00	10,00
Malta	35,00	35,00	35,00	35,00
Německo	29,60	29,60	56,80	29,40

³³¹ <http://www.tradingeconomics.com/euro-area/corporate-tax-rate>

Nizozemí	25,00	25.00	48.00	25.00
Norsko	27,00	28.00	50.80	27.00
Polsko	19,00	19.00	40.00	19.00
Portugalsko	23,00	25.00	55.10	23.00
Rakousko	25,00	25.00	55.00	25.00
Rumunsko	16,00	16.00	38.00	16.00
Rusko	20,00	20.00	43.00	20.00
Řecko	26,00	26.00	49.00	20.00
Slovensko	22,00	23.00	45.00	19.00
Slovinsko	17,00	17.00	25.00	17.00
Srbsko	15,00	15.00	15.00	10.00
Španělsko	30,00	30.00	35.00	30.00
Švédsko	22,00	22.00	60.10	22.00
Švýcarsko	17,92	18.01	21.23	17.92
Turecko	20,00	20.00	33.00	20.00
Ukrajina	18,00	19.00	30.00	18.00
Velká Británie	21,00	23.00	52.00	21.00

Zdroj: <http://www.tradingeconomics.com/euro-area/corporate-tax-rate>

Pro srovnání jsou dále uvedeny některé vybrané státy světa:

Tab. č. 67: Sazby daně z příjmů právnických osob ve vybraných zemích světa (%)

Stát	Sazba DPPO	Předchozí sazba daně	Historicky nejvyšší sazba daně	Historicky nejnižší sazba daně
Austrálie	30.00	30.00	49.00	30.00
Brazílie	34.00	34.00	37.00	25.00
Kanada	26.00	26.10	50.90	26.00
Čína	25.00	25.00	33.00	25.00
Indie	34.00	33.99	38.95	32.44
Indonésie	25.00	25.00	39.00	25.00
Japonsko	33.11	35.62	52.40	33.11
Mexiko	30.00	30.00	42.00	28.00
Nizozemí	25.00	25.00	48.00	25.00
Jižní Korea	24.20	24.20	30.80	22.00
Turecko	20.00	20.00	33.00	20.00
Spojené státy americké	40.00	40.00	40.00	34.00

Zdroj: <http://www.tradingeconomics.com/euro-area/corporate-tax-rate>

Mezi členskými státy EU se vyskytují rozdíly rovněž v počtu sazeb u korporátní daně. Některé země mají pouze jednu sazbu daně z právnických osob (např. Česká nebo Slovenská republika), jiné mají základní a sníženou sazbu daně např. Francie, Litva nebo Nizozemí). V dalších zemích naopak dochází k přírůžce k dani (např. v Belgii či Lucembursku.) Ve Velké Británii jsou společnosti zdaňovány dokonce několika sazbami daně.

Rozdílnost daňových systémů jednotlivých zemí vytváří podmínky pro vytváření konkurenčního prostředí mezi jednotlivými státy. Ve vrcholných orgánech EU jsou neustále vedeny diskuse o tom, zda existence konkurenčního prostředí mezi členskými státy je výhodná nebo zda je třeba prosazovat jednotnou daňovou politiku.

Geografická poloha jak ČR, tak SR, moderní technologie, apod. umožňují podnikatelským subjektům s relativně malým úsilím využívat konkurenčních možností jednotlivých teritorií světa. Pro české a slovenské podnikatele jsou klasickým příkladem daňových rájů země, které se snaží o vstup zahraničního kapitálu na jejich území pomocí nízkých, resp.

nulových daňových sazeb. Patří k nim Andorra, Bahamy, Bahrajn, Bermudy, Dubaj, Gibraltar, Hongkong, Jersey, Kajmanské ostrovy, Kypr, Lichtenštejnsko, Maledivy, Marshallovy ostrovy, Monako, Ostrov Man, Britské Panenské ostrovy, Seychely apod. Některé země lákají zahraniční investory daňovými prázdninami,³³² jiné se snaží upoutat jejich pozornost tím, že nevyžadují žádnou účetní evidenci nebo tak složitou administrativu spojenou s vyměřením daně, zřízením společnosti či komunikací se správcem daně. K takovým zemím tradičně patří např. Bahamy, Hongkong, Nový Zéland, Panama, Seychely, Singapur či Šalamounovy ostrovy.

Další země kladou důraz především na diskretnost a stabilitu bankovního sektoru a jsou lákavé především pro společnosti, které se snaží zatajit původ získaných finančních prostředků mnohdy pocházejících z nelegální činnosti.³³³ Proslulými zeměmi této kategorie jsou např. Bahamy, Belize, Dominikánská republika, Hongkong, Kajmanské ostrovy, Lichtenštejnsko, Lucembursko, Samoa, Seychely, Singapur, ale i Švýcarsko a Rakousko.

Vzhledem k tomu, že neexistuje zcela jednoznačná definice pojmu daňový ráj, mohou se pro společnosti jednotlivých zemí stát daňových rájem i některé země se stabilním právním systémem, specifickými podmínkami pro zdanění, resp. vyloučením či osvobozením určité skupiny příjmů od zdanění. Z tohoto pohledu se pro poplatníky daně může stát daňovým rájem i ČR, a to např. díky slevě na dani v případě získání příslibu investiční pobídky, nebo SR v důsledku vyloučení podílu na zisku ze zdanění. Pro podnikatelské subjekty v ČR se stává přitažlivým Nizozemí. Je to jediná země, s níž je v ČR na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění uplatňována metoda úplného vynětí příjmů, což je pro daňové poplatníky daně v ČR velmi výhodné. Ve SR podnikající osoby upřednostňují z podobných důvodů jak Nizozemí, tak USA, kde mimo stabilního ekonomického prostředí a velmi příznivých daňových sazeb, v některých státech dokonce nulových, se do popředí dostávají rovněž rodové vazby.

Temnou stránkou daňových rájů je především praní špinavých peněz z nelegální činnosti, zatajení majetku či informací o skutečných vlastnících korporací apod.³³⁴

Společnost Bisnode³³⁵ zveřejnila údaje o vývoji počtu společností v rukou českých podnikatelů, kteří přesunuli sídlo své společnosti do daňového ráje, včetně jejich lokalizace:

³³² Např. ČSFR v roce 1990

³³³ Jedná se o peníze pocházející z obchodu s drogami nebo zbraněmi, získané z korupce, příp. o snahu o daňový únik

³³⁴ Srov. <http://www.trustservices.cz/cz/offshore-spolecnosti/>

Tab. č. 68: Počet českých společností s vlastníkem z daňového ráje³³⁶

Země	1. pol. 2015	2014	zmena 2014 – 1. pol. 2015	2013	2012	2011	2010	2009
Bahamy	41	42	-1	39	39	35	35	33
Belize	183	161	22	145	118	94	83	77
Bermudské ostrovy	5	5	0	7	7	5	5	6
Britské Pan. ostrovy	430	452	-22	453	455	438	422	424
Gibraltar	72	75	-3	74	74	66	66	70
Guernsey (Velká Británie)	31	28	3	29	30	29	28	26
Hongkong	100	102	-2	91	80	69	59	49
Jersey (Velká Británie)	43	43	0	56	57	59	59	58
Kajmanské ostrovy	21	30	-9	33	37	38	32	33
Kypr	2 123	2 097	26	2 018	1 904	1 705	1 550	1 411
Lichtenštejsko	227	226	1	237	261	255	245	262
Luxembursko	1 104	1 120	-16	1 144	1 173	1 192	1 254	1 241
Malta	192	177	15	149	122	102	92	82
Monako	57	72	-15	60	51	54	64	48
Maršallov ostrovy	77	55	22	31	14	5	5	5
Nizozemské Antily	16	15	1	15	16	15	14	13
Nizozemí	4 225	4 208	17	4 368	4 443	4 501	4 519	4 551
Panama	259	243	16	216	199	190	170	162
Ostrov Man	40	40	0	33	35	34	35	35
Seychelská republika	864	827	37	717	512	414	330	262
Spojené arabské emiráty	283	270	13	255	225	214	184	162
Spojené štáty americké	3 016	2 959	57	2 939	2 903	2 750	2 635	2 545
Celkem	13 409	13 247	162	13 109	12 676	12 196	11 818	11 489

Zdroj: <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/v-danovem-raji-ma-vlastnika-jiz-13-400-ceskych-firem/>

Oproti tomu situace ve SR se odvíjí následovně:

Tab. č. 69: Počet slovenských společností s vlastníkem z daňového ráje³³⁷

Krajina	1. pol. 2015	2014	zmena 2014 – 1. pol. 2015	2013	2012	2011	2010
Bahamy	13	13	0	15	7	4	5
Belize	107	114	-7	117	96	75	51
Bermudské ostrovy	0	0	0	0	0	0	0
Britské Pan. ostrovy	103	101	2	88	78	81	78
Gibraltár	14	16	-2	8	7	17	23
Guernsey (Velká Británie)	9	10	-1	6	6	6	7
Hongkong	36	36	0	35	30	25	20
Jersey (Velká Británie)	10	43	-33	13	16	9	11
Kajmanské ostrovy	5	4	1	6	3	3	2
Cyprus	740	750	-10	755	767	600	535
Lichtenštajnsko	36	36	0	32	28	18	15
Lotyšsko	63	69	-6	49	44	26	16
Luxembursko	392	393	-1	354	392	344	318
Malta	92	83	9	54	45	36	33
Monako	21	72	-51	60	51	54	64
Maršallov ostrovy	5	2	3	2	2	0	0
Holandské Antily	3	3	0	3	4	2	2
Holandsko	1 137	1 154	-17	1 124	1 110	1 052	1 050
Panama	169	158	11	94	62	38	25
Ostrov Man	5	5	0	4	5	5	4
Seychelská republika	190	205	-15	220	180	65	18
Spojené arabské emiráty	71	67	4	53	41	37	32
Spojené štáty americké	1 029	1 028	1	859	760	671	601
Celkom	4 250	4 362	-112	3 951	3 734	3 168	2 910

Zdroj: <http://www.bisnode.sk/tiskove-zpravy/trend-danovych-rajov-stale-pokracuje/>

³³⁵ evropský poskytovatel ekonomických informací o společnostech a podnikatelích

³³⁶ Údaje za jednotlivá léta vycházejí ze stavu k 31. 12. příslušného kalendářního roku. Stav v roce 2015 je stanoven k 30. 6. 2015

³³⁷ dtto

Dle vyjádření analytičky společnosti Bisnode Petry Štěpánové³³⁸ jsou tyto statistiky pouze špičkou ledovce a nevyjadřují skutečný počet společností a podnikatelů využívajících daňové ráje. Ve statistikách totiž nejsou vyčísleny ty společnosti, které při vytváření zahraničních struktur použijí jako mezičlánek další společnost, např. v oblíbeném Londýně.

Problematikou daňových rájů se zabývají především dvě mezinárodní organizace:

- 1) OECD - snaží se o dosažení mezinárodním výměny informací nezbytných pro objektivní stanovení daňových povinností. Boj proti daňovým únikům prosazuje OECD tím, že začala vydávat seznamy zemí podle stupně jejich spolupráce při výměně informací pro daňové účely. Vzhledem k tomu, že některé země odmítly akceptovat mezinárodně uznané standardy,³³⁹ OECD rozčlenila všechny země do černé,³⁴⁰ šedé a bílé listiny, a to dle stupně implementace standardů vzájemné spolupráce při výměně dat. I když se tato snaha OECD jeví jako velmi podnětná, přesto vznikly jisté pochybnosti o vhodnosti kritérií, podle nichž jsou státy k jednotlivým listinám přiřazovány.³⁴¹
- 2) Financial Action Task Force - jedná se o mezivládní organizaci vzniklou v roce 1989, která se zabývá bojem proti praní špinavých peněz a financování terorismu. Tato organizace vydala Čtyřicet doporučení proti praní špinavých peněz, která v roce 2001 doplnila o 9 doporučení v boji proti financování terorismu. FATF dohlíží na dodržování doporučení a pravidelně je upravuje. V roce 2012 k těmto doporučením přibylo další, týkající se boje proti šíření zbraní hromadného ničení³⁴². Organizace pravidelně aktualizuje seznam zemí, které se dle její analýzy jeví jako vysoce rizikové a neakceptují společnou strategii.³⁴³

Mimo tyto organizace existuje mnoho dalších černých listin vytvářených různými státy nebo organizacemi. Jejich společným znakem však bývá většinou neobjektivnost způsobená především politickými aspekty.

³³⁸ <http://byznys.ihned.cz/c1-62485760-v-danovych-rajich-sidli-13-189-ceskych-firem-nejvetsi-zajem-je-o-seychely-nebo-panamu>

³³⁹ <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf>

³⁴⁰ Od 7. dubna 2009 je tato listina prázdná

³⁴¹ Na bílé listině se objevily např. Seychely, Bermudy, Britské Panenské ostrovy, Kajmanské ostrovy, ostrov Mauritius, Nizozemské Antily, které jsou tradičními daňovými ráji s informačním embargem

³⁴² http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF_Recommendations.pdf

³⁴³ <http://www.fatf-gafi.org/countries/#high-risk>

Lze konstatovat, že přes výše uvedené iniciativy mezinárodních organizací a veškeré úsilí o kooperaci jednotlivých zemí v této oblasti jsou restriktivní opatření málo účinná. Mnohem výhodnější se jeví snaha vytvářet vhodné podmínky pro podnikající subjekty v jednotlivých zemích, utvrzované pomocí stabilního politického, ekonomického a právního prostředí, aby se společností nevyplatilo převádět sídlo korporace do jiného teritoria, protože ani přesídlení a následná správa společnosti v daňových rájích se neobejde bez zatížení společnosti dodatečnými náklady.

Vzhledem k tomu, že těchto skutečností jsou si poslanci zákonodárných orgánů jednotlivých zemí vědomi, dostává se do popředí otázka, zda by nebylo vhodné daň z příjmů právnických osob zcela zrušit. Jako stěžejní argument pro tento návrh bývá zmiňováno, že výnosy této daně většinou nebývají vysoké, protože prosperujícím společnostem se vyplatí využít služeb odborníků, kteří jsou schopni kombinací různých legálních postupů dosáhnout snížení daňové povinnosti na minimum. Na druhé straně však vzhledem k současnému trendu odbourávání bariér pro vznik nových společností,³⁴⁴ by zrušení daně z příjmů právnických osob zcela zákonitě vedlo k likvidaci soukromého podnikání, neboť právnické osoby by získaly nespornou konkurenční výhodu před podnikáním fyzických osob.³⁴⁵

6.3 Verifikace hypotéz

V dnešním globalizovaném světě ovládaném moderními technologiemi mohou politická či ekonomická rozhodnutí jakéhokoli státu představovat velkou konkurenční příležitost, na druhé straně však i velkou konkurenční hrozbu pro okolní i vzdálené ekonomiky. Konkurenční rizika gradují především u ekonomik teritoriálně, kulturně i jazykově příbuzných. Typickým příkladem tohoto konkurenčního vztahu jsou ČR a SR. Jak vyplývá z předešlých kapitol, obě země jsou si tohoto nebezpečí vědomy, a proto u nich dochází k přizpůsobování daňových zákonů, na druhé straně však se obě země během své samostatné existence snaží získat konkurenční výhody, jimiž by zatraktivnily své ekonomické prostředí pro zahraniční investory.

Na začátku výzkumu byly nastoleny následující hypotézy, jejichž pravdivost měla být výzkumem ověřena. Aby mohla být platnost nastolených hypotéz verifikována, byly

³⁴⁴ Např. snížení administrativní zátěže při registraci, snížení požadované výše základního kapitálu, minimalizace ostatních podmínek pro zahájení podnikatelských aktivit apod.

³⁴⁵ Srov. <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/zajem-o-podnikani-na-zivnostensky-list-stagnuje/>

daňové zákony o daních z příjmů obou zemí za období let 1993 – 2016 podrobeny důkladné analýze a následné komparaci. Závěry této analýzy jsou uvedeny především v kapitole 5. Kapitola se nejprve zabývá vývojem legislativního rámce důchodových daní, dotýká se otázky, zda z formálního hlediska zůstala společná struktura zákona v právních úpravách obou zemí zachována. Na základě průzkumu lze konstatovat, že Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, si v ČR v zásadě stále zachovává stejnou strukturu, jakou měl před rozpadem společného státu. Přestože byl zákon již mnohokrát novelizován a doznal mnoha změn, nebyl dosud nahrazen žádným jiným zákonem.

Ve SR sice zákon o daních z příjmů podléhá rovněž častým novelizacím, ale na rozdíl od ČR od roku 1993 došlo již ke třetí změně zákona. Nejprve byl přijat Zákon č. 286/1992 Zb., který byl v roce 2000 nahrazen zákonem 366/1999 Zb. z. Poslední zásadní změny legislativní úprava daně z příjmů nabyla v roce 2003 přijetím Zákona č. 595/2003 Z. z., s účinností od 1. 1. 2004.

Legislativní úprava v ČR věnuje samostatnou část zákona DPFO, další samostatnou část vlastnímu zdanění příjmů PO. Poté následují společná ustanovení. Všechny dosud přijaté zákony o daních z příjmů ve SR k těmto třem základním částem zákona měly přičleněnu ještě část čtvrtou, zabývající se výběrem a placením daní. Tato část se skládá ze 3 oddílů, které opět obsahují samostatná ustanovení pro fyzickou i právnickou osobu a rovněž i společná ustanovení, což ne vždy přispívá k přehlednosti zákona. Na druhou stranu ani struktura společných ustanovení v české legislativě k přehlednosti zákona nepřispívá, neboť jsou promíchána ustanovení jak společná, tak zabývající se pouze jednou daní.

Druhá podkapitola v rámci kapitoly 5 rozebírá základní instituty DPFO. Aby mohla být uskutečněna komparace jednotlivých daní mezi oběma státy, bylo třeba nejprve podat základní charakteristiku daného institutu v obou zemích a následně postihnout základní rozdíly ve sledovaných položkách. Komparační analýza se snaží zviditelnit nejdůležitější rozdíly u jednotlivých konstrukčních prvků daně. Vzhledem k rozsahu práce nebylo možné provedenou komparaci DPFO zveřejnit v plném rozsahu, proto jsou v další podkapitole uvedeny pouze zásadní odlišnosti institutů používaných při zdaňování PO.

Vývoj v obou zemích neprobíhá izolovaně od ostatních států, a to především od členských zemí EU, proto je v závěrečné podkapitole pozornost věnována harmonizačním snahám Evropského společenství v oblasti osobních i korporátních daní.

Na základě takto provedené analýzy a komparace budou následně verifikovány původně nastolené hypotézy:

Hypotéza č. 1:

Zdaňování příjmů obou zemí se od sebe ani po čtvrstoletí samostatného vývoje zásadně neodlišuje

Tato hypotéza by byla zcela pravdivá, pokud by ve SR zůstal v platnosti Zákon č. 366/1999 Zb. z., o daniach z príjmov. Na začátku samostatné existence obou států stála společná legislativní úprava daně z příjmů. Z této úpravy se až dosud zachovaly základní konstrukční prvky daní, které jsou po celou dobu existence stále platné. Zdanění příjmů do roku 2003 bylo v zásadě v obou zemích téměř totožné. Zásadní obrat nastal v roce 2004, kdy vstoupil v platnost nový Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov. Tento zákon narušil dosud zavedený řád v obou zemích, a to nejen snahou o zjednodušení systému zdaňování, ale především díky rovné sazbě daně. Zdálo se, že daňová legislativa obou zemí se bude nadále vyvíjet zcela nezávisle. ČR v roce 2006 opustila systém orientovaný na systém odčitatelné položky od základu daně a posílila orientaci na minimální základ daně a slevy na dani. Oproti tomu SR se zaměřila především na sociální dopad nezdanitelné části základu daně. Úspěch slovenské daňové reformy, ale i politická situace v ČR způsobily, že na konkurenční výhodu Slovenska ČR zareagovala až v roce 2008, kdy rovněž přijala systém zdaňování příjmů lineární sazbou daně. Stranou nezůstalo ani daňové zvýhodnění na děti, ve SR nazývané daňový bonus. SR ale ve své progresivní činnosti pokračovala i nadále ve snaze objevit mechanismus, který by napomohl spravedlivému, ale i sociálně vhodnému způsobu zdanění příjmů. Z toho důvodu byl zaveden jednak zcela nový institut nazvaný zamestnanecká prémie, jednak použitie podielu zaplatenej dane na osobitné účely. U právnických osob systém zdanění zůstal v podstatě stejný, menší odlišnosti se vyskytují částečně pouze v obsahové náplni jednotlivých prvků, avšak z novely Zákona č. 595/2003 Z. z., vyplývá, že pozornost tvůrců zákona se pomalu obrací ke snaze zefektivnění výběru daně z příjmů právnických osob, například zavedením minimální výše daňové povinnosti. V ČR se snaha orientuje především na přesné vymezení jednotlivých institutů, aby nedocházelo k daňovým únikům. Z výše uvedeného vyplývá, že přestože základní konstrukční prvky daní zůstaly ve své podstatě totožné, ani jeden ze systémů daní není zkonstatělý, ale jedná se o živý, neustále se vyvíjející proces, o čemž nakonec svědčí desítky novel zákona. K tomuto dynamickému postoji jsou nakonec obě země nepřímo donuceny díky světové krizi a stavu svých veřejných financí. Závěrem lze tedy konstatovat, že v obou daňových soustavách přetrvávají i nadále mnohá společná ustanovení a postupy zdaňování, ale vyskytuje se již rovněž mnoho odlišných,

nezávisle na sobě se vyvíjejících institutů v obou zemích. Je třeba připustit, že iniciátorem těchto inovačních metod zdaňování bývá především SR. Hypotézu tedy nelze považovat za potvrzenou.

Hypotéza č. 2:

Vývoj daňové soustavy v ČR se vyvíjí analogicky vývoji daňové soustavy ve SR

Již několik měsíců po vzniku samostatného státu SR přistoupila ke změně některých zákonů v oblasti daní, přesto lze konstatovat, že až do roku 2003 obě země vykazovaly téměř shodnou legislativní úpravu jednotlivých daní, která se lišila pouze ve výši sazeb a okrajově i v některých specifických institutech. Celkové daňové zatížení ve SR bylo především z důvodu daňových sazeb vyšší. V roce 2004 však po provedení daňové reformy nastala zcela odlišná situace. Zavedením rovné daně došlo k výraznému zjednodušení celého daňového systému. Byla zrušena většina výjimek ze zdanění a zvláštních sazeb daně, jichž bylo do roku 2003 až 21.³⁴⁶ Došlo k výraznému poklesu sazeb daně z příjmů, a to jednak u vysoce příjmové skupiny poplatníků daně z příjmů fyzické osoby, jednak u právnických osob, čímž se otevřela cesta pro příliv zahraničních investorů. Nový zákon ztraktivnil podnikatelské prostředí pro podnikatelské subjekty mimo jiné i tím, že nastolil výhodnější pravidla pro odpisování majetku, odpočet daňové ztráty a pro uznávání daňových výdajů. Tyto skutečnosti se staly rovněž důležitým předpokladem k rozvoji podnikatelských aktivit vysokopříjmových skupin rezidentů SR, které měly tendenci přenést sídlo firmy do daňově výhodnějších teritorií. V médiích bylo často zmiňováno, že tímto rozhodnutím napodobila Estonskou republiku, která zavedla rovnou daň už dříve. Zavedení daňového bonusu namísto odpočitatelné položky od základu daně zase napomohlo k finanční stabilitě a podpoře rodin s dětmi, a to díky možnosti uplatnění negativní daně. Na Slovensku došlo ke zrušení převodových daní, neboť jednak jejich výnos neodpovídal vynaloženým nákladům a jednak se začala prosazovat tendence zamezení dvojnásobného zdanění, s nímž úzce souvisí i zrušení zdaňování dividend či jiných podílů na zisku, které do té doby podléhaly 19 % dani z příjmů. Díky všem těmto snahám bylo v roce 2008 celkové zdanění ve SR třetí nejnížší v rámci celé EU, zatím co ČR byla v rámci členských zemí EU z hlediska míry zdanění až na 11. místě.³⁴⁷ Tento úspěšný

³⁴⁶ <http://www.sme.sk/c/1268597/nove-danove-zakony-vstupili-do-praxe.html#ixzz2t12mCqzW>

³⁴⁷ www.webnoviny.sk/ekonomika/danove-zatazenie-v-sr-je-tretie-najn/172117-clanok.html

krok, který Slovensku přinesl jistě konkurenční výhodu, od roku 2008 následovala i ČR a lze konstatovat, že i mnohé další postkomunistické země.

Daňová reforma v roce 2004 měla dopad na celý daňový systém uplatňovaný ve SR. Došlo k přesunu hlavního podílu sdílených daní ve prospěch daní svěřených. Takový systém je mnohem efektivnější a méně nákladný než systém uplatňovaný v ČR, avšak skrývá v sobě i nebezpečí nepřehlednosti.

Z výše uvedeného vyplývá, že SR je odhodlána hledat cesty k efektivnějšímu způsobu zdaňování příjmů i za cenu, že některá opatření se v praxi neosvědčí. ČR je v tomto směru konzervativnější, nedělá takové radikální změny, nejprve vyčkává a jedná později. Z pokrokovosti daňové reformy uskutečněné v SR v roce 2004 vyplývá, že ČR přejala množství daňových institutů uplatňovaných v SR, a to především díky daňovým úpravám prosazovaným od roku 2008 vládou ODS. Částečné odchýlení od nastoupeného směru nastalo v letech 2010 – 2013, kdy se Nečasovu kabinetu podařilo do popředí dostat spíše vliv německé daňové soustavy, jehož důsledkem je např. zavedení solidárního zvýšení daně v ČR.³⁴⁸ Od roku 2014 se ministrem financí stal Ing. Andrej Babiš,³⁴⁹ jehož slovenský původ včetně akademického vzdělání naznačují, že při úpravě způsobů zdaňování v ČR dochází k úzké konfrontaci s prvky daňové techniky uplatňovanými ve SR. Hypotézu lze tedy částečně považovat za platnou.

Hypotéza č. 3:

Daňový systém Slovenské republiky je sociálně spravedlivější

Přes velké úspěchy daňové reformy na Slovensku je třeba se dotknout rovněž negativ vyplývajících ze zavedení rovné daně. K nejdůležitějším záporným stránkám jednotné sazby daně patří, že je preferován princip neutrálnosti zdanění na úkor principu sociální solidarity. Díky tomuto principu fyzické osoby s nízkými příjmy po daňové reformě odváděly daň vyšší než před reformou a naopak u poplatníků s vyššími příjmy došlo po reformě k daňové úspoře.³⁵⁰

Tento krok slovenské vlády pak napodobila ČR až o 4 roky později, přestože v ostatních vyspělých zemích Evropy i nadále upřednostňují progresivní zdanění příjmů, čímž jsou

³⁴⁸ Orientace na daňový vývoj v Německu má své dlouhodobé historické kořeny, a to především díky srovnatelnosti vnitřních poměrů obou států. Srov. STARÝ M.: *Dějiny daní a poplatků*, Praha, 2009, s. 8, ISBN:978-80-87109-15-1.

³⁴⁹ Čelní představitel Hnutí ANO 2011

³⁵⁰ Tento rozdíl byl částečně kompenzován zavedením milionářské daně.

více daňově zatěžovány skupiny poplatníků daně s vyššími příjmy a současně je trvale vyvíjeno úsilí, aby kategorie poplatníků s nízkými příjmy nebyly zdaňovány a nevznikla jim žádná daňová povinnost.

SR se snaží již od zavedení rovné daně v roce 2004 snížit negativní dopad daně na nízkopříjmové skupiny obyvatelstva pomocí tzv. nezdanitelné části základu daně, kterou odvíjí jednak od životního minima, jednak od výše příjmu konkrétního zaměstnance.

V této skutečnosti se značně odlišuje od ČR, která sice povoluje širší okruh možností daňové optimalizace, a to odpočtem nezdanitelných částí základu daně nebo poskytnutím slev na dani, ale tyto částky si mohou uplatnit poplatníci při splnění daných podmínek celoplošně, nikoli podle jejich sociálního postavení, zatím co na Slovensku se nezdanitelná část na poplatníka se vzrůstajícími příjmy neustále snižuje, až je nakonec nulová. Rovněž uplatňování slev na dani je diskutabilní. Zatím co ve SR se odpočet na poplatníka a manželku provádí ze zdanitelných příjmů před zdaněním, v ČR se tak děje až ze skutečné daňové povinnosti, čím vzrůstá riziko, že nízkopříjmové skupiny poplatníků si slevu na dani vůbec nebudou moci uplatnit.

K sociální nespravedlnosti při zdaňování příjmů v obou zemích nepřímo přispívá i komplikovanost daňové legislativy. Možnost uplatnění legálního osvobození od daně, nezdanitelných částí základu daně, slev na dani a množství výjimek nutí poplatníky daně, aby k vypracování daňového přiznání využili znalostí odborníků. Těchto služeb využívají především nejziskovější společnosti a nejbohatší fyzické osoby, u nichž dochází vlivem nepřehlednosti daňových zákonů k legálnímu krácení daní.

Obě země ve snaze snížit deficit státního rozpočtu v roce 2013 nakonec dočasně opustily lineární sazbu daně a zavedly vyšší sazbu daně pro vysoko příjmové skupiny poplatníků daně. Ve SR jsou dokonce platy veřejných činitelů zatíženy další sazbou daně. V ČR došlo ke zdanění příjmů prezidenta a bývalého prezidenta až od roku 2011. Tato opatření by měla přispět ke snížení sociálních nerovností mezi poplatníky daně. ČR však dosud stále nemá vybudován systém, jak prostřednictvím daně z příjmu odlišit poplatníky s nízkými příjmy od ostatních poplatníků v daněprostém minimu. Naopak slovenským systémem je prakticky zabezpečena skrytá progresivita zdanění příjmů. Z výše uvedených zjištění lze vyvodit závěr, že zdanění fyzických osob v ČR je méně sociálně spravedlivé, než je tomu ve SR. Hypotéza tedy byla potvrzena.

Hypotéza č. 4:

Je zřejmé, že v rámci Evropské unie zákonitě dojde ke sjednocení pravidel pro zdaňování příjmů obou zemí

Přestože již od vzniku EU jsou vyvíjeny harmonizační snahy jak v oblasti nepřímých, tak v oblasti přímých daní, u důchodových daní se harmonizační proces neustále zpomaluje, příp. stagnuje. SR je pozitivně nakloněna ke všem reformním i harmonizačním snahám na poli EU. ČR naopak v EU vystupuje jako stát, který se často distancuje od navrhovaných změn. Předpokládá se, že harmonizační snahy v EU budou jistě pokračovat i v oblasti důchodových daní, avšak je pravděpodobné, že pokud se u většiny členských států EU budou nacházet nevyrovnané státní rozpočty, nebude ani dohoda o harmonizaci přímých daní možná. Dohoda v nestabilních ekonomikách by totiž jistě způsobila sociální nepokoje, což by bylo nebezpečné nejen pro EU. Harmonizační snahy v oblasti přímých daní mohou mít naději na úspěch, až se celé společenství bude nacházet ve fázi ekonomického rozmachu.

Ačkoli současný vývoj nenapovídá o možnosti harmonizace pravidel pro zdaňování příjmů, z kapitoly šesté vyplývá, že pomocí Směrnic EU i v současnosti postupně dochází ke sjednocování pravidel pro zdaňování příjmů. Nastolená hypotéza se sice potvrzuje pouze částečně, avšak do budoucnosti lze předpokládat, že v případě udržení tohoto ekonomického uskupení dojde k objevení konsenzu členských zemí EU i v oblasti zdaňování důchodových daní.

6.4 Otázky k diskusi

Při analýze jednotlivých institutů podílejících se na zdanění příjmů fyzických i právnických osob se vyskytlo několik otázek, které bývají označovány za sporné a které by si dle našeho názoru zasloužily větší pozornosti.

6.4.1 Podíly na zisku

Všeobecně známým a nejčastěji diskutovaným rozdílem mezi oběma zeměmi je zdaňování dividend. Při hodnocení hospodářského vývoje jednotlivých států bývá za velkou přednost SR považována skutečnost, že ve SR nedochází ke zdanění dividend. K tomuto kroku SR přistoupila při daňové reformě 2004, což pro SR ve srovnání s ČR a okolními státy představuje velkou konkurenční výhodu. Na jedné straně je možné se přiklonit

k argumentu slovenských zákonodárných orgánů, že se jedná o příjmy již jednou zdaněné v rámci DPPO, a tudíž by se jednalo o dvojí zdanění a navíc i tento krok přispěl ke zjednodušení a zpřehlednění zdaňování ve SR.

Na straně druhé však existuje názor, že vyspělé světové ekonomiky zdanění dividend ve svých legislativách i nadále ponechávají, a to z především z důvodu zabezpečení dostatečných zdrojů veřejných rozpočtů. Je třeba totiž vzít do úvahy, že úbytek daňových příjmů v rozpočtu veřejné správy způsobený vynětím této položky ze zdanění znamená přesun transferu zdrojů veřejných rozpočtů z DPFO na jiné daně - v dnešní době především na daně spotřební. V důsledku toho se v tomto případě daňová zátěž přenáší z majitelů akcií na obyvatelstvo státu ve všeobecnosti, což má negativní dopad především na nízkopříjmové skupiny obyvatelstva. Dle našeho názoru na základě veřejně dostupných zdrojů informací na řešení tohoto problému neexistuje jednoznačná odpověď. Je tedy třeba ponechat na zodpovědném politickém zvážení nejvyšších zákonodárných orgánů, zda výnosy daně z příjmů z výplaty dividend v ČR představují pro zemi větší přínos než následování příkladu SR a eliminace této konkurenční výhody SR oproti ČR.

6.4.2 Další sazba DPFO

Dalším bodem, který předkládáme k diskusi, je otázka další sazby daně z příjmů. K tomuto kroku obě země přistoupily v roce 2013 v rámci protikrizových opatření a ve snaze o stabilizaci veřejných rozpočtů. Zajímalo nás, kolik daňových subjektů této sazbě podléhá, a tudíž, zda se jedná o institut, který přispívá k efektivnímu výnosu daně nebo se jedná pouze o zástěrku mocných. Na náš dotaz nám z MF ČR bylo oznámeno,³⁵¹ že solidárnímu zvýšení daně v ČR v roce 2013 podléhalo cca 55 tis. daňových poplatníků a tento institut způsobil nárůst inkasa DPFO o cca 4 mld. Kč. Na základě § 16a Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, však od 1. 1. 2015 bylo poplatníkům daně s příjmy podléhajícími solidárnímu zvýšení daně a současně vykazujícím ztrátu z podnikání umožněno, aby si mohli o výši této ztráty snížit příjmy ze závislé činnosti, přičemž v přechodných ustanoveních zákona³⁵² bylo stanoveno, že uvedené možnosti lze poprvé použít při zdanění příjmů již za zdaňovací období 2014. Tímto ustanovením byl vysokopříjmovým poplatníkům DPFO dán prostor pro optimalizaci daňových povinností a vyhnutí se tak vyšší sazbě daně.

³⁵¹ Dopis ze dne 7. 5. 2015, č. j.: 28 218/15/7100-10111-010440

³⁵² Čl. II zákona č. 267/2014 Sb., bod 15

Na obdobný dotaz na MF SR³⁵³ byla naše žádost o poskytnutí údajů delegována na kancelář prezidenta Finanční správy. Ředitelka této kanceláře nám oznámila, že výše inkasa ze zvýšené sazby daně není ve SR předmětem sledování. Takovou odpověď jistě nelze považovat za uspokojivou, neboť zavádění či udržování institutů, jejichž efektivita není zaručena, vede k ne hospodárnému využívání zdrojů a nemalé administrativní zátěži spojené s výpočtem a vykazováním dané položky, a to i bez ohledu na skutečnost, že se tímto opatřením zvýší počet daňových subjektů, kteří jsou pouze díky tomuto opatření povinny podat daňové přiznání, a tudíž mimo zvýšených nákladů poplatníka dojde rovněž k nárůstu objemu zpracovávané agendy i u správce daně.

K § 16a Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je třeba také podotknout, že toto ustanovení zákona se jeví jako diskriminační, protože FO vykazující příjmy ze souběhu závislé činnosti a podnikání, jejíž příjmy ze zaměstnání nepřekračují hranici pro zvýšenou sazbu daně, nemá možnost odpočtu ztráty z podnikání od příjmů ze závislé činnosti, zatím co jiná osoba, která hranici pro zvýšenou sazbu daně překročí a její finanční situace je tudíž lepší, tuto možnost má.

6.4.3 Nefunkčnost zamestnaneckej prémie

Zamestnanecká prémie zavedená ve SR v roce 2009 vyvolala velký ohlas i za hranicemi SR. Jednalo se o skutečně progresivní krok, který v historii slovenského ani českého zdaňování neměl obdobu. Jedná se o zápornou daň, která má zmírnit sociální podmínky zaměstnanců s příjmy blízcími se k minimální mzdě. Tomuto institutu byla zpočátku vytýkána pouze složitost jeho výpočtu. Vzhledem ke konstrukci výpočtu, který závisí na rozdílu nezdánitelné části ZD a minimální mzdy, resp. mzdy zaměstnance, docházelo však v následujících letech k neustálému snižování výše zamestnanecké prémie, a to především v důsledku růstu minimální mzdy ve SR a stagnaci výše nezdánitelné části ZD na poplatníka. Tento trend pokračoval až do roku 2015, kdy nastala paradoxní situace: minimální mzda překročila částku nezdánitelné části ZD, a tudíž od roku 2015 žádný pracovník nemá nárok na zamestnaneckou prémie. V Zákoně č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, však příslušná ustanovení nebyla zrušena. Oficiální stanovisko však skutečnost, že daný institut neplní svou funkci, odůvodňuje zavedením nové odčitatelné položky na zdravotní odvody ve výši 4 560 €, což je další kanál, který zabezpečuje, aby zamestnanecká prémie nemohla plnit svou humanitární funkci. Z výše uvedených důvodů by

³⁵³ Dopis ze dne 6. 5. 2015, č.j.: 2015.04.29/Štatistické údaje

bylo jistě vhodné, aby příslušná ustanovení byla v zákoně zrušena a především aby z DP byly vyňaty kolonky v DP vztahující se k výpočtu zamestaneckej prémie, protože jsou při vyplňování tiskopisu DP pro poplatníky zavádějící.

6.4.4 Úpravy základu daně

Výraznou odlišností právních úprav DPFO obou zemí je možnost optimalizace daňové povinnosti prostřednictvím nezdanitelných částí ZD a následně i slev na dani. Zatím co ČR po celou dobu umožňuje poplatníkům daně využívat širokou škálu odčitatelných položek od ZD, SR od daňové reformy v roce 2004 všechny tyto položky mimo nezdanitelné části ZD na poplatníka a manželku zrušila s odůvodněním, že by de facto stále existovala možnost legálního způsobu vyhnutí se úhradě daně. Neznamená to však, že by SR tyto nástroje nevyužívala vůbec. Právě v posledních zdaňovacích obdobích jejich počet stoupá, ačkoli stále nedosahuje úrovně využívané v ČR. Stojí tedy za zvážení, zda nástroje stimulace občanů daného státu provádět pomocí daňové legislativy, či se jako vhodnější cesta bude jevit systém dotací a příspěvků.

Odlišnosti se vyskytují rovněž u standardních odčitatelných položek ze ZD. Zatímco slovenská legislativa si tyto odpočty zachovala jako nezdanitelné části ZD, i když se jejich počet zúžil pouze na poplatníka a jeho manželku, český zákon tyto položky zrušil a nahradil je systémem slev na dani bez ohledu na sociální spravedlnost.

V ČR Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů neupravuje problematiku rezerv a opravných položek, pouze odkazuje na Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, který bývá v tištěné podobě tradičně uváděn za Zákonem o daních z příjmů, takže je možné údaje nezbytné ke správnému posouzení daňové uznatelnosti považovat za přehledné. Tato výhoda se ovšem ztrácí u vyhledávání zákonů v elektronické podobě, takže předkládáme ke zvážení, zda by nebylo vhodnější zahrnout pravidla pro daňovou uznatelnost rezerv a opravných položek přímo do Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů obdobně, jak je tomu ve SR, i když ani ve SR nelze ustanovení o tvorbě, čerpání a rozpouštění daňových rezerv zdaleka považovat za přehledná, protože Zákon č. 431/2002 Sb., o účetnictví, na který se Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmu, odvolává, neposkytuje přehledné informace nezbytné pro správný zákonný postup a potřebné údaje je proto třeba čerpat z dalších dostupných legislativních zdrojů.

6.4.5 Slevy na dani a systém negativní daně

Daňová legislativa v ČR umožňuje právnickým osobám, aby si mohly uplatnit slevu na dani, pokud zaměstnávají tělesně postižené občany. Tato možnost se vyskytovala rovněž ve SR, a v určitém smyslu se do zákona znovu vrátila v rámci daňové licence, kdy zákonná úprava povoluje zaměstnavateli, aby si snížil daňovou povinnost o 50 % v případě, že 20 % jeho zaměstnanců tvoří zdravotně postižení lidé. Vzhledem k nastaveným podmínkám pro přiznání slevy z daňové licence se domníváme, že tento způsob je nedostatečným impulzem pro poplatníky daně, a to i přesto, že se v obou zemích vyskytuje zákonná povinnost zaměstnat zdravotně postižené občany.³⁵⁴ Předkládáme ke zvážení, zda by stimulaci k zaměstnávání zdravotně postižených osob nebylo vhodné podpořit i slevou, která by se vztahovala samostatně k jednotlivému zdravotně postiženému pracovníkovi. S výše nastolenými problémy úzce souvisí rovněž otázka, zda je v současných podmínkách vhodné zabudovat do zákona o daních z příjmů systém negativní daně a stimulovat tak chování ekonomických subjektů prostřednictvím odčitatelných položek a slev na dani, nebo zvolit systém zákonných příspěvků a dotací nezávislý na daňovém systému. V ČR se objevuje tendence, aby motivace občanů probíhala prostřednictvím zdanění, čímž by se omezil negativní dopad sociálních dávek na ekonomickou aktivitu FO. Tento neutrální postoj však může být v konkrétních případech velmi nekompromisní, což může hraničit s nehumánností. Existuje totiž i reálné nebezpečí, že někteří jedinci zabudovaný systém nebudou moci využít z důvodu nedostatečných zdrojů příjmů, kvůli nimž na danou úlevu na dani nebudou mít právní nárok. V úvahu je třeba rovněž vzít nezbytnost častých novelizací zákona, rychlé obměny daňových institutů, nárůst formálního obsahu zákona o daních z příjmů. To následně zapříčiní nepřehlednost a dostupnost mnohých daňových institutů pouze pro ekonomicky silné subjekty.

Ve SR se naopak projevuje snaha o zpřehlednění daňové legislativy. Řešení dané problematiky v rámci samostatných zákonů však vede k roztržičnosti právní legislativy. Prostý občan se nedokáže zorientovat ve změti zákonů, u nichž mnohdy ani název novelizovaných předpisů nevypovídá jednoznačně o jeho obsahu.

Po zvážení těchto skutečností předkládáme k posouzení, zda úspora administrativních nákladů spojených s redistribucí důchodů díky negativní dani je či není nižší než náklady

³⁵⁴ Zákon č. 5/2004, o službách zamestnanosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 63, odst. 1, písm. d a Zákon č. 435/2004 Sb., o zamestnanosti, § 81

spojené se zabezpečením individuálního transferu nezávislého na výši dosahovaných příjmů ve prospěch sociálně slabších jedinců.

6.4.6 Stylistická úprava daňových zákonů

Co se týká stylistické úpravy daňové legislativy, je třeba konstatovat, že mnohé pasáže zákona jsou značně nepřehledné. Některá ustanovení totiž odkazují na další ustanovení a ta následně na jiná ustanovení zákona, která v některých případech nakonec odkáží na jiný zákon. Častěji se tento jev vyskytuje ve slovenské právní úpravě daní. Uvedený postup je sice obvyklý v právních kruzích, avšak při ukládání povinností a práv poplatníkům daně, resp. občanům, jej nepovažujeme za vhodný.

Za vyhovující nelze považovat ani systém uplatňování takových institutů, které pro svou aplikaci v praxi potřebují být doplněny metodickými pokyny. U těchto institutů navrhuje hledání cest k jejich zjednodušení.

V případě, že zákonné ustanovení obsahuje vzorec pro výpočet určitého institutu, přičemž jednotlivé komponenty se váží k výši státem stanoveného ukazatele, navrhuje, aby toto ustanovení bylo doplněno o poznámku s odkazem na úložiště, kde je daný ukazatel oficiálně deklarován. Toto opatření dle našeho názoru zvýší přehlednost zákona nejen pro daňové nerezidenty.

6.4.7 Daňový domicil

Příjmy zahraničních společností jsou v ČR, a rovněž ve SR zdaňovány v případě, že daná společnost má na území obou republik stálou provozovnu. To nutí majitele korporací, aby na našem území zřizovali více společností, které následně vykonávají parciální činnosti v horizontu kratším než 183 dní v roce. Těchto praktik využívají jak české, tak slovenské společnosti, které přesouvají sídla svých společností do daňových rájů, z nichž následně jako zahraniční korporace přijímají zakázky z území ČR nebo SR. Příjmy po realizaci zakázky jsou inkasovány offshorovou, resp. onshorovou společností v zemi, v níž již nepodléhají žádnému zdanění.³⁵⁵ O tom, že kapitálově silné společnosti z ČR a SR přesouvají svá sídla do daňově výhodnějších destinací, svědčí i fakt, že ČR a SR zaujímají přední místa ve střední Evropě v počtu firem ovládaných ze zahraničí, a především skutečnost, že v ČR 43 % a ve SR 36 % tohoto zahraničního kapitálu pochází právě

³⁵⁵ Daně v této zemi offshorové a onshorové společnosti hradí převážně paušální částkou.

z daňových rájů.³⁵⁶ Velký obrat v dosavadním vývoji zaznamenala tisková zpráva poradenské společnosti Bisnode, která zveřejnila, že v prvním pololetí roku 2015 ve SR počet společností se sídlem v daňovém ráji poklesl a že se nejedná o nahodilou skutečnost, ale trend, jímž se bude SR ubírat v dalším období: "Klesající zájem je způsobený především daňovými a legislativními změnami, sprísňovaním regulácie, posilňovaním dohľadu a najmä obavami slovenských podnikateľov z prelomenia bankového tajomstva," odôvodňuje aktuálny vývoj country manager Bisnode Slovensko Július Sauer.³⁵⁷ Jedná se však o skutečné příčiny návratu slovenských daňových poplatníků do své mateřské země? Vždyť naopak právě uvedené argumenty bývají uváděny jako nejčastější atributy rozhodující změně daňového domicilu.

Současný stav daňové legislativy v jednotlivých zemích světa má za následek, že nejen odborná veřejnost, ale dokonce i jednotlivci hledají způsoby, jak zvrátit současnou neuspokojivou společenskou situaci, kdy trendem převážné většiny světových ekonomik je řešit schodky státních rozpočtů právě prostřednictvím zvýšení daňové zátěže poplatníků. Tato tendence samozřejmě vyvolává napětí ve společnosti, které vede např. k útekům milionářů před zdaněním,³⁵⁸ a to jak do daňových rájů, tak do zemí se stabilním politickým a ekonomickým systémem, ale hlavně pokrokovějším způsobem zdaňování.

V posledním roce se v ČR objevila snaha několika jedinců, kteří vytvořili samostatný stát Liberland, mezi jehož základní atributy patří, že daně jsou dobrovolné.³⁵⁹ Zatímco u většiny Chorvatů, na jejichž území se nový stát původně nacházel, tyto snahy vyvolávají úsměv na tváři, prezident nové země prohlásil, že každý den přibývá žádostí z celého světa o udělení občanství v této zemi. Přestože iniciativa několika nadšenců z ČR zůstává mimo okruh seriózního bádání politických i ekonomických expertů, stoupající počet žádostí o občanství je důkazem, že řadoví občané nejsou spokojeni se současným stavem společnosti a snaží se uniknout soudobému systému jejího fungování. Dle našeho názoru tyto snahy, ač pro občany vyznívají lákavě, jsou odsouzeny, obdobně jako většina

³⁵⁶ <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/danovy-raj-a-vlastnik-z-ciziny-specifika-ceskych-firem/r~i:article:784760/>

³⁵⁷ <http://ekonomika.sme.sk/c/7999061/danove-raje-lakaju-firmy-menej-pozrite-sa-preco.html#ixzz3nJmZyFEf>

³⁵⁸ Např. kauzy francouzských miliardářů: nejbohatšího Evropana Beernarda Arnaulta či mediálně známá aféra francouzského herce Gérarda Depardieua – blíže viz časopis Ekonom, týdeník vydavatelství Economia, Ročník LVI, č. 39, týdeník 26.9. – 3. 10. 2012, s. 36, ISSN 1210-0714 a

³⁵⁹ *Deník.cz* Češi si na Balkáně založili vlastní stát. Na protest proti byrokracii. [on-line] 2005 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: http://www.denik.cz/ze_sveta/cesi-si-na-balkane-zalozili-vlastni-stat-na-protest-proti-byrokracii-20150416.html

utopistických filozofických směrů, ke krachu. Aby daný systém založený pouze na dobrovolných platbách ve prospěch veřejné správy mohl fungovat, musí být podložen shodnými společnými morálními zásadami důsledně akceptovanými všemi občany daného státu. K této situaci může dojít pouze za existence diktatury, v níž budou občané násilně nuceni plnit si své morální povinnosti anebo tento systém musí být založen na všeobecném vnitřním přesvědčení o stejných morálních zásadách pramenících např. z uznání určité autority, kupř. náboženské.³⁶⁰ Bez těchto předpokladů bude v jakémkoli typu demokratického zřízení snahou jednotlivých ekonomických subjektů kdekoli na světě upřednostňování osobních zájmů před společenskými, mezi něž spadá rovněž minimalizace daňové povinnosti.

³⁶⁰ V období středověku např. tuto teorii hlásal Tomáš Akvinský, který na základě citátů z Bible objasnil, že v církvi je za hřích považováno jak vyhýbání se daňové povinnosti, tak zatěžování poddaných nadměrným či neopodstatněným daňovým břemenem. Srov. Akvinský, T.: *Teologická summa, II. část, díl 1, otázka 96: O moci lidského zákona, článek 4*, in <http://www.cormierop.cz/Summa-teologicka-IIcast-1dil.html>

ZÁVĚR

Práce si klade za cíl porovnání zdanění příjmů dvou nezávislých zemí ČR a SR, jejichž historický, politický a ekonomický vývoj se více než sedmdesát let utvářel jednotně v rámci společného státu.

ČR a SR se od roku 1993 staly samostatnými suverénními státy, jejichž politický i hospodářský vývoj se začal rozvíjet nezávisle na sobě. Výchozím rámcem jejich samostatného rozvoje se stala společná federální legislativa, a to včetně legislativy daňové. Cílem této práce bylo porovnat, nakolik se daňová soustava obou zemí od sebe odlišuje po více než 22 letech oddělené existence. Vzhledem k rozsahu sledované problematiky byly komparaci podrobeny pouze důchodové daně. Byly zvoleny z toho důvodu, že patří k tradičním a stabilním zdrojům veřejných rozpočtů obdobně jako daně ze spotřeby. Právě legislativní úpravy těchto daní nedoznaly dosud takového stupně, aby bránily prozkoumání rozmanitosti uplatňovaných daňových institutů.

První kapitola se zabývá historií zdaňování na území dnešní České republiky a Slovenské republiky. Do celkového rámce vývoje zdaňování jsou zasazeny rovněž důchodové daně. Historický exkurz končí rokem 1992 a daňovou reformou připravovanou od začátku 90. let, jejíž účinnost byla plánována na rok 1993. Stav daňové soustavy v tomto období se stal výchozím bodem této práce.

Přestože si ČR a SR před 20 lety zvolily nezávislé řízení svých zemí, oba státy se již po deseti letech své samostatné existence znovu setkaly v rámci Evropského společenství, které se snaží především v ekonomické oblasti o společnou koordinaci jednotlivých členských států. V rámci hospodářské spolupráce se tyto země usilují nejen o měnovou unii, ale rovněž se snaží koordinovat a harmonizovat daňové systémy svých zemí. Vzhledem k volnému pohybu zboží a pracovních sil se totiž koordinace a harmonizace daňových systémů stává nezbytností, protože napomáhá omezovat konkurenci mezi daňovými systémy jednotlivých zemí. Přestože z principů kapitalismu vyplývá, že konkurence napomáhá rozvoji společnosti, v oblasti daňové problematiky to může být právě konkurence, která bude působit velmi destruktivně. Přestože se v době krize stále častěji dostávají do popředí ekonomové, kteří nesdílejí tento názor, je zřejmé, že daně nejsou placeny na základě tržního mechanismu, ale jsou určeny především k tomu, aby stabilizovaly oblasti, kde právě tržní mechanismus selhává.

Z principů kapitalismu však vyplývá, že v případě konkurence jednotlivých států v oblasti daní lze předpokládat odliv ekonomických subjektů ze země s vyšší daňovou povinností, příp. snahu o optimalizaci daňových povinností prostřednictvím tzv. legálních daňových úniků. Z těchto důvodů se spolupráce a koordinace daňových systémů u jednotlivých integrujících se zemí jeví zcela nezbytnou. To se silně dotýká rovněž ČR a SR, neboť vzhledem k jejich teritoriální a jazykové blízkosti by daňová konkurence mezi oběma zeměmi mohla mít velké negativní dopady na výnosy z daní v zemi s nepříznivější daňovou zátěží. Mimo to by se daňovým subjektům otvíral prostor k obcházení daňových povinností a využívání skulin v daňových zákonech.

Tato disertační práce může posloužit širokému okruhu podnikatelských subjektů jak České, tak Slovenské republiky, příp. studentům středních a vysokých škol, k rychlejší orientaci v legislativní úpravě daní v partnerské zemi. Má upozornit na rozdíly vyplývající z legislativních úprav obou zkoumaných zemí a otevřít tak prostor pro diskusi o změně či upřesnění nejasných míst v jednotlivých daňových zákonech obou zemí, příp. napomoci vytváření bilaterálních daňových smluv mezi uvedenými státy.

Je třeba si totiž uvědomit, že žijeme v době, která se vyznačuje rychlým vědeckým i technickým rozvojem. Ten s sebou přináší i množství turbulencí, s nimiž se naše společnost musí vyrovnávat. „Stát v dnešní době sehrává novou pozměněnou úlohu. Většina lidí v rozvinutých ekonomikách postupem času přijímá myšlenku, že ekonomická integrace prostřednictvím mezinárodních obchodních a finančních toků je pozitivní jev, že zahraniční kapitál může pomoci modernizovat chudé ekonomiky a že mezinárodní konkurence pomáhá zvýšit produktivitu a obecně také příjmy. Lidé však také vidí negativa, např. nezaměstnanost či nižší mzdy, která může integrace určitým společenským skupinám v určitém období přinášet. Při hodnocení nákladů a výnosů globalizace se ekonomové příznačně zaměřují na úlohu státu. Pomocí daní a veřejné služby může společnost použít část příjmů, které přinesla globalizace, aby kompenzovala ztráty těm, kteří na ní tratili. V podstatě by vlády mohly jít tak daleko, že by každému zajistily lepší ekonomické podmínky.“³⁶¹ A to je snad cílem pracovního úsilí nás všech.

³⁶¹ JENÍČEK, V. 2002. *Globalizace světového hospodářství*. Praha. C. H. Beck, 2002. s. 81. ISBN: 80-7179-787-1.

Použitá literatura

- Daňové zákony 1998*, Žilina : Vydavateľstvo Poradca s.r.o., 1998. 688 s. ISBN: 80-967544-8-3
- Daňové zákony 1999*, Žilina : Poradca s.r.o., 1999. 670 s. ISBN: 80-88927-02-1
- Daňové zákony 2000*, Žilina : Poradca s.r.o., 2000. 560 s. ISSN: 1335-3799
- Daňové zákony 2001*, Žilina : Poradca s.r.o., 2001. 688 s. ISSN: 1335-1583
- Daňové zákony 2002*, Žilina : Poradca s.r.o., 2002. 608 s. ISSN: 1335-1583
- Daňové zákony 2003*, Žilina : Poradca s.r.o., 2003. 496 s. ISSN: 1335-1583
- Daňové zákony 2004*, Žilina : Poradca s.r.o., 2004. 592 s. ISSN: 1335-1583
- Daňové zákony 2006*, Žilina : Poradca s.r.o., 2006. 792 s. ISSN: 1335-1583
- Daňové zákony 2007*, Žilina : Poradca s.r.o., 2007. 944 s. ISSN: 1335-1583
- Daňové zákony 2008*, Žilina : Poradca s.r.o., 2008. 976 s. ISSN: 1335-1583
- Daňové zákony 2009*, Žilina : Poradca s.r.o., 2009. 1000 s. ISSN: 1335-1583
- Daňové zákony 2011*, Žilina : Poradca s.r.o., 2011. 872 s. ISSN: 1335-6127
- Daňové zákony 2012*, Žilina : Poradca s.r.o., 2012. 896 s. ISSN: 1335-6127
- Daňové zákony – Úplná znění platná v roce 1996*, Praha : Ing. Jaromír Hink - vydavatelství, 1995. 93 s. ISBN 80-85985-03-2
- Daňové zákony – Úplná znění platná v roce 1997*, Praha : Ing. Jaromír Hink - vydavatelství, 1997. 88 s. ISBN 80-85985-08-X
- Daňové zákony – Úplná znění platná v roce 1999*, Praha : Ing. Jaromír Hink - vydavatelství, 1999. 91 s. ISBN 80-85985-35-7
- Daňové zákony – Úplná znění platná v roce 2000*, Praha : Martin Novotný - Newsletter - vydavatelství, 2000. 95 s. ISBN 86394-00-X
- Daňové zákony – Úplná znění platná v roce 2001*, Praha : Martin Novotný - Newsletter - vydavatelství, 2001. 96 s. ISBN 80-86394-27-1
- Daňové zákony – Úplná znění platná v roce 2003*, Praha : Martin Novotný - Newsletter - vydavatelství, 2002. 104 s. ISBN 80-86394-85-9
- Daňové zákony – Úplná znění platná v roce 2004*, Praha : Martin Novotný - Newsletter - vydavatelství, 2003. 120 s. ISBN 80-7350-003-5
- ŠTALMACH, P. 2005 *Daňové zákony 2005 a předpisy související*, Praha : SEVT, a.s., 2005. 449 s. ISBN 80-7049-177-9
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2006*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2006. 172 s. ISBN 80-247-1581-3
- RYLOVÁ, Z. a kol. *Daňové zákony 2007 s komentářem*. Brno : Computer Press, a.s., 2006. 151 s. ISBN 80-251-1318-3
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2008*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2008. 208 s. ISBN 978-80-247-2385-3
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2009*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2009. 216 s. ISBN 978-80-247-2803-2
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2011*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2011. 264 s. ISBN 978-80-247-3800-0
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2012*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2013*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2013. 272 s. ISBN 978-80-247-4643-2
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2014*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2014. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2015*. Praha : Grada Publishing, a.s., 2015. 272 s. ISBN 978-80-247-5507-6
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon č. 431/2002 Z. z., o účetnictví
- Zákona č. 564/2004 Z. z., o rozpočtovém určení daní
- Zákon č. 564/2004 Z. z., o rozpočtovom určení daní
- Zákon č. 311/2001 Z. z., Zákoník práce
- BABČÁK V. 2008. *Dane a daňové právo na Slovensku II*. 1. vyd. Košice : Aprilla, 2008. 330 s., ISBN: 978-80-89346-06-6
- BABČÁK, V. 2012. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : Epos, 2012. 670 s. ISBN: 978-80-8057-971-5.
- BAKEŠ, M. 2006. *Finanční právo*. 4. aktualiz. vyd. Praha : C. H. Beck, 2006. 771 s. ISBN: 80-7179-431-7.
- BÁNOCIOVÁ, A. 2011. *Aplikácia daní SR v praxi*. 1. vyd. Košice : Elfa, 2011. 193 s. ISBN: 978-80-8086-174-2.
- BRÁF, A: *Finanční věda* : (Přednášek o národním hospodářství) část III. Praha: Fr. Stříbrský. 1900, 480 s. Dostupný také z WWW www.bibliothecaeconomica.cz/library/
- ČÍČAJ, V. – KOVÁČ, D. – LIPTÁK, Ľ. – MARSINA, R.: *Slovenské dejiny*. Martin 1993, 334 s.

- COOLEY T. M. 2003. *Treatise on the Law of taxation*. 2. vyd. The Law book Exchange, Ltd., Clark New Jersey 2003, 741 s. ISBN: 1-58477-382-0
- FRIEDMAN, M. 1994. *Kapitalismus a svoboda*. Praha : H&H, 1994. 182 s. ISBN: 80-85787-33-4.
- FUNK V. 1939. Daň a její zákonitost. In *Obzor národohospodářský XLIV. (1939)*. [on line] Praha : Pražská akciová tiskárna. 1939, roč. XLIV, s. s. 133–142. [cit. 2016.02.15.] Dostupný také z WWW www.bibliothecaeconomica.cz/library/
- GRÚŇ, L. 2001. *Dane včera, dnes a zajtra*. 1. vyd. Bratislava : EUROUNION, 2001. 315 s. ISBN: 80-8898-428-9.
- GRÚŇ, L. 2004. *Vybrané kapitoly z histórie daní, poplatkov a cla*. Olomouc: Univerzita Palackého, 2004. s. 83. ISBN: 80-244-0867-8
- HARUMOVÁ, A. - KUBÁTOVÁ, K. 2006 *Dane podnikateľských subjektov*, Bratislava : Poradca podnikateľa, 2006. 293 s. ISBN 80-88931-55-X.
- JENÍČEK, V. 2002. *Globalizace světového hospodářství*. Praha. C. H. Beck, 2002. s. 152. ISBN: 80-7179-787-1.
- KOIŠOVÁ, E. 2006. *Podnikové financie*. Trenčín TU, 2006. s. 43. ISBN: 80-8075-126-9.
- KUBÁTOVÁ K. 2005. *Daňová teorie : Úvod do problematiky*. Praha : ASPI, a.s., 2005, 112 s. ISBN: 80-7357-092-0.
- KUBÁTOVÁ, K. 2010. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha : Wolters Kluwer, 2010. 276 s. ISBN: 978-80-7357-574-8.
- KUBÁTOVÁ, K: 2003. *Daňová teorie a politika*. 3. přepr. vyd., Praha : ASPI Publishing, 2003. 264 s. ISBN 80-86395-84-7.
- KUBÁTOVÁ, K. 1994. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha : GRADA, 1994, 240 s. ISBN: 80-7169-020-1.
- LÉNÁRTOVÁ, G.: *Daňové systémy*. 2004, 1. vyd. Bratislava: Vydavateľstvo EKONOM, 264 s., ISBN: 8022517429.
- MARSINA R., ČIČAJ V., KOVÁČ D., LIPTÁK Ľ. 1992. *Slovenské dejiny*. Martin : Matica slovenská, 1992. 334 s.
- MEDVEĎ J. 2009. *Daňová teória a daňový systém*. 1. vyd.. Bratislava : Sprint dva, 2009. 288 s. ISBN: 978-80-89393-09-1
- MEDVEĎ, J. – NEMEC, J. a kol. 2007. *Základy verejných financií*. Bratislava : SPRINT – vфра, 2007. 272 s. ISBN: 978-80-89085-84-2
- MICHAL, J. Š. *Komparatívni hospodárske systémy*. 1994, Praha : Karolinum, 214 s. ISBN 80-7066-954-3.
- NERUDOVÁ, D: *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 3. vyd. Praha: ASPI a.s., 2011, 320 s., ISBN: 978-80-7357-695-0.
- NERUDOVÁ, D: *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 4. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 336 s., ISBN: 978-80-7478-626-6.
- PAULÍČKOVÁ A. - BAKEŠ, M. 2007. *Finančné právo na Slovensku a v Čechách*. EURONION, 2007. 338 s. ISBN: 978-80-88984-99-3.
- PEKOVÁ J. 1997. *Majetkové daně v daňové soustavě České republiky*, 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, 1997. 160 s. ISBN: 80-85963-41-8.
- PELECH, P. 1992 *Daň z příjmů fyzických osob*, Ostrava : AKS, Praha : Nad zlato, 1992. 80 s. ISBN 80-85626-03-9, 80-901317-5-1
- PELC, V. 2010. *Daňový průvodce pro mzdové účetní*. Praha : C.H.Beck. 2010. 304 s. ISBN 978-80-7400-300-4.
- PLEVA, T a kol. 1995 *Daně v roce 1995*, Olomouc : Rovina, 1995. 277 s.
- SCHULTZOVÁ A. Daňové systavy vybraných štátov, 2003, 1. vyd., Bratislava : Ekonóm, 140 stran, ISBN: 8022517550
- RADVÁN, M. a kol. 2008. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. 1.vyd. Brno : Masarykova univerzita, Doplněk, 2008. 510 s. ISBN: 978-80-210-4732-7.

SOJKA, M. – KONEČNÝ, B.: *Malá encyklopedie moderní ekonomie*, 3.dopl. vyd., Praha : Libri, 250 s. ISBN: 80-85983-78-8.

STEJSKAL, J. 2008. *Daňová teorie a politika: 1. díl*. Pardubice, 2008. 94 s. ISBN: 978-80-7395-097-2.

STARÝ, M. 2009. *Dějiny daní a poplatků*. Praha, 2009. 220 s. ISBN: 978-80-87109-15-1.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9

ŠIROKÝ, J. 2010. *Daně v Evropské unii*. 4.vyd. Praha : Linde Praha, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

ŠIROKÝ, J. 2008. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. 392 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ J. 2003. *Daňová teorie : s praktickou aplikací*, 2003, 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 249 s. ISBN: 80-7179-413-9.

TERRA, B. - WATTEL, P. 2005. *European tax law*. Hague: Kluwer Law International, 2005, 756 s. ISBN: 9041123865.

VANČUROVÁ, A. - LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010 aneb učebnice daňového práva*. 2010.10. vyd. 1.VOX a.s. Praha, 2010. 356 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

VANČUROVÁ, A. - LÁCHOVÁ, L. 2008. *Daňový systém ČR 2008*. 9. aktualiz. vyd. Praha : VOX a.s., 2008, ISBN: 978-80-86324-72-2

VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. 2014. *Daňový systém ČR 2014*, 12. aktualiz. vyd. Praha : 1. VOX, 2014. 391 s. ISBN: 978-80-87480-23-6.

ZEMAN, F. 1933. *Englišova Malá finanční věda a význam Englišovy teorie pro dogmatiku finanční vědy. Obzor národohospodářský XXXVIII*. Praha : J. Otto, 1933, roč. XXXVIII., s. s. 89-93, 179-186. Dostupné na internetu: www.bibliothecaeconomica.cz/library/

International Public Sector Accounting Standard Revenue from Non Exchange transactions (Taxes and Transfers), s. 6, International Public Sector Accounting Standards Board International Federation of Accountants 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York, New York 117, USA

AKVINSKÝ, T.: *Teologická summa*, II. část, díl 1, otázka 96: O moci lidského zákona, článek 4, in <http://www.cormierop.cz/Summa-teologicka>

BOROVSKÝ K. H. 1850. *Články ze Slovana 1850 – 1851*. [online]. Slovan 4. 9. 1850 [cit. 2016.02.15.]

Dostupné na internetu: <http://texty.citanka.cz/havlicek/sl1-40.html>

Zákony ČR Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod [on-line] 1993 [cit. 2015-09-06]. Dostupné na www: <http://www.zakonycr.cz/seznamy/002-1993-sb-usneseni-predsednictva-ceske-narodni-rady-o-vyhlase-ni-listiny-zakladnich-prav-a-svobod-jako-soucasti-ustavniho-poradku-ceske-republiky.html>

Zákony pro lidi Ústavní zákon č. 23/1991 Zb., listina základních lidských práv a slobod [on-line] 1991. [cit. 2015-09-06]. Dostupné na www: <http://www.zakonyprolidi.sk/zz/1991-23>

Komora daňových poradců ČR. VANČUROVÁ A. Daňové reformy ČR. [on-line] 2006-2015 [cit. 2016-02-15]. Dostupné na www: <http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/vancurova.pdf>

Akont trust. Daňové ráje - rozhovor Český rozhlas. [on-line] 2013-2016 [cit. 2016-02-22]. Dostupné na www: http://www.akont.cz/sk/nase-znalosti/prispevky.html/83_304-danove-raje-rozhovor-cesky-rozhlas/0

Zákony pro lidi.cz Předpis č. 200/1947 Sb. Zákon o dani z předmětů zbytné potřeby /přepychová daň). [on-line] 2010-2016 [cit. 2016-02-23]. Dostupné na www: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1947-200/zneni-0#prilohy>

Zákony pro lidi.cz Předpis č. 109/1947 Sb. Zákon o dani ze mzdy. [on-line] 2010-2016 [cit. 2016-02-23]. Dostupné na www: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1947-109/zneni-0#prilohy>

Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky. 373 Vládní návrh, kterým se mění a doplňuje zákon o všeobecné dani. [on-line] 2010-2016 [cit. 2016-02-23]. Dostupné na www: http://www.psp.cz/eknih/1948ns/tisky/t0373_00.htm

Zákony pro lidi.cz Předpis č. 161/1945 Sb. Zákon, jímž se mění některá ustanovení o dani důchodové. [on-line] 2010-2016 [cit. 2016-02-23]. Dostupné na www: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1945-161/zneni-0>

Zákony pro lidi.cz Předpis č. 31/1946 Sb. Zákon o dani z obratu. [on-line] 2010-2016 [cit. 2016-02-23]. Dostupné na www: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1946-31/info>

Zákony pro lidi.cz Předpis č. 74/1952 Sb. Zákon o dani z výkonů. [on-line] 2010-2016 [cit. 2016-02-23]. Dostupné na [www: http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1952-74/zneni-0](http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1952-74/zneni-0)

Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky. Federální shromáždění Československé socialistické republiky 1988. [on-line] 2010-2016 [cit. 2016-02-23]. Dostupné na [www: http://www.psp.cz/eknih/1986fs/tisky/t0120_00.htm](http://www.psp.cz/eknih/1986fs/tisky/t0120_00.htm)

Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky. Předpis 156/1989 Sb. Zákon o odvodech do státního rozpočtu. [on-line] 2010-2016 [cit. 2016-02-23]. Dostupné na [www: http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=156&r=1989](http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=156&r=1989)

Finanční správa. Údaje z registru daňových subjektů. [on-line] 2013-2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu](http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu)

Finančná správa Slovenskej republiky. Statistiky. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/statistiky/registrovane_fo/2015.01.28_reg122014.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/statistiky/registrovane_fo/2015.01.28_reg122014.pdf)

Inštitút ASA – analýzy – stratégie – alternatívy. TROJÁK, J. Sociálny štát. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.inst-asa.sk/userfiles/file/publikacie/socialny_stat_a_s_slovensko_kapitola_4.pdf](http://www.inst-asa.sk/userfiles/file/publikacie/socialny_stat_a_s_slovensko_kapitola_4.pdf)

Hospodárske noviny. Superhrubá mzda nám otvorí oči. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://hnporadna.hnonline.sk/poradca-156/superhruba-mzda-nam-otvori-oci-440065](http://hnporadna.hnonline.sk/poradca-156/superhruba-mzda-nam-otvori-oci-440065)

Finančná správa Slovenskej republiky. Priame dane. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Priame_dane/2013_05_13_par6_umelci.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Priame_dane/2013_05_13_par6_umelci.pdf)

Ministerstvo financí České republiky. Informace k výkladu ustanovení § 38a zákona č. 563/1991 Sb. v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. [on-line] 2005 - 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statut/ucetnictvi-legislativa-v-ucetnictvi/2014/informace-k-vykladu-ustanoveni--38a-zako-17947](http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statut/ucetnictvi-legislativa-v-ucetnictvi/2014/informace-k-vykladu-ustanoveni--38a-zako-17947)

Finanční správa. Pokyny GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [on-line] 2013-2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf)

Finančná správa Slovenskej republiky. Daň z príjmu pre slobodné povolania. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/fyzicke-osoby/slobodne-povolania](https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/fyzicke-osoby/slobodne-povolania)

Finančná správa Slovenskej republiky. Výdavky po zaplacení. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/Aktualne_informacie/dp/2015/2015_01_28_Vydavky_po_zaplaceni.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/Aktualne_informacie/dp/2015/2015_01_28_Vydavky_po_zaplaceni.pdf)

Ministerstvo práce a sociálních věcí. Vyhláška ze dne 17. Prosince 2015 o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.mpsv.cz/files/clanky/23440/vyhlaska_X2016.pdf](http://www.mpsv.cz/files/clanky/23440/vyhlaska_X2016.pdf)

Ministerstvo financí České republiky. Vyhláška č. 309/2015 Sb. o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2016, ze dne 16. listopadu 2015. [on-line] 2005 - 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2015/vyhlaska-c-309-2015-sb-23173](http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2015/vyhlaska-c-309-2015-sb-23173)

Finančná správa Slovenskej republiky. Príjmy z kapitálového majetku, ktoré vstupujú do základu dane. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: https://podpora.financnasprava.sk/814559-Pr%C3%ADjmy-z-kapit%C3%A1lov%C3%A9ho-majetku-ktor%C3%A9-vstupuj%C3%BA-do-z%C3%A1kladu-dane](https://podpora.financnasprava.sk/814559-Pr%C3%ADjmy-z-kapit%C3%A1lov%C3%A9ho-majetku-ktor%C3%A9-vstupuj%C3%BA-do-z%C3%A1kladu-dane)

Finančná správa Slovenskej republiky. Príjem získaný darovaním. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: https://podpora.financnasprava.sk/062304-Pr%C3%ADjem-z%C3%ADskan%C3%BD-darov%C3%ADm](https://podpora.financnasprava.sk/062304-Pr%C3%ADjem-z%C3%ADskan%C3%BD-darov%C3%ADm)

Ministerstvo práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky. Životné minimum. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <https://www.employment.gov.sk/sk/rodina-socialna-pomoc/hmotna-nudza/zivotne-minimum/>

Štatistický úrad Slovenskej republiky. Náklady práce. [on-line] Statistical Office of the SR [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: https://slovak.statistics.sk/wps/portal/ext/themes/demography/cost/indicators!/ut/p/b1/jZA9D4IwEIZ_Ug9avsZSpRQJQqsRuxgGYzACDsbfbyEsDrbedunz9L07pFGL9Ni9-1v36qexe8y9Di9NJOI09ShAWmIQxU5VOct8kmADnA0AP4rCtx9XcgviQGSuC-IBCVbfAsx-pmqfJoSzjdxn5pn5sSpDH8BbfcZpTqISIC55AILmR5k0GAPF_81vCbDl89DhG8CRf0J6QWwbLIDtxK4jaesUyvWD2aLKp-GKnsPRVAu9uJMPbd6PMg!!/dl4/d5/L2dJQSEvUUt3QS80SmtFL1o2X1E3SThCQjFBMDhCVjIwSTdOUjFLUVFHQU8w/](https://slovak.statistics.sk/wps/portal/ext/themes/demography/cost/indicators!/ut/p/b1/jZA9D4IwEIZ_Ug9avsZSpRQJQqsRuxgGYzACDsbfbyEsDrbedunz9L07pFGL9Ni9-1v36qexe8y9Di9NJOI09ShAWmIQxU5VOct8kmADnA0AP4rCtx9XcgviQGSuC-IBCVbfAsx-pmqfJoSzjdxn5pn5sSpDH8BbfcZpTqISIC55AILmR5k0GAPF_81vCbDl89DhG8CRf0J6QWwbLIDtxK4jaesUyvWD2aLKp-GKnsPRVAu9uJMPbd6PMg!!/dl4/d5/L2dJQSEvUUt3QS80SmtFL1o2X1E3SThCQjFBMDhCVjIwSTdOUjFLUVFHQU8w/)

Idnes.cz Finance. Kdo má nárok na daňový odpočet na manželku a daňový bonus na dieťa. [on-line] 1999 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: http://finance.idnes.cz/danovy-odpocet-na-manzelku-a-danovy-bonus-na-dite-fbc-/p_dane.aspx?c=A140317_134051_p_dane_zuk

Financie.sk Poznajte hodnotu informácie. Daňové priznanie 2013: Čo (ne)patrí príjmy manželky. [on-line] 2000 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://www.finance.sk/spravy/finance/136009-danove-priznanie-2013-co-ne-patri-prijmy-manzelky/>

Mzdové účtovníctvo a personalistika. Zmeny v danovo-odvodovom systéme superhrubá mzda už od 1.1.2012. [on-line] 2000 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: http://www.mup.sk/33/zmeny-v-danovo-odvodovom-systeme-superhruba-mzda-uz-od-1-1-2012-uniqueiduchxzASYZNYgghOvcPhx_

Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky. Sněmovní tisk 695 V.l.n.z.o změně daňových, pojistných a dalších zákonů - EU. [on-line] [cit. 2016-02-23]. Dostupné na www: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=6&T=695>

Finanční správa. Pokyn GFŘ D – 2 5 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2015 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění [on-line] 2013-2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-25.pdf

Ministerstvo financí České republiky. Přehled platných smluv České republiky. [on-line] 2005 - 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>

Finančná správa Slovenskej republiky. Dva spôsoby výpočtu ZP za r. 2015 - prvý vzorec výpočtu zamestnaneckej prémie za r. 2015. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <https://podpora.financnasprava.sk/index.php?type=page&urlcode=736749&title=Dva-sp%C3%B4soby-v%C3%BDpo%C4%8Dtu-ZP-za-r-2015---prv%C3%BD-vzorec-v%C3%BDpo%C4%8Dtu-zamestnaneckej-pr%C3%A9mie-za-r-2015>

Zákony pro lidi.sk Zákon č. 580/2004 Z. z. Zákon o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://www.zakonyprelidi.sk/zz/2004-580>

Porada.sk Spolu vieme viac. MICHÁL, J. Mzdové veličiny pre rok 2015. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://www.porada.sk/archive/index.php/t-254217.html>

Aktuálně.cz Daňová složenka končí. Plat'te jinak, nebo s poplatkem. [on-line] 1999 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://zpravy.aktualne.cz/finance/danova-slozenka-konci-platte-jinak-nebo-s-poplatkem/r~i:article:683375/>

Aktuálně.cz Babiš nabízí bezplatnou daňovou složenku. Pokladen na finančních úřadech ubývá. [on-line] 1999 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://zpravy.aktualne.cz/finance/babis-nabizi-danovou-slozenku-poplatek-ceske-poste-uhradi-st/r~e82128e4d42811e5ae64002590604f2e>

Finanční správa. Schéma rozpočtového určení daně. [on-line] 2013-2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=Sch%C3%A9ma+rozpo%C4%8Dtov%C3%A9ho+ur%C4%8Den%C3%AD+dan%C3>

Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky. Sněmovní tisk 1040 Novela zákona o daních z příjmů – EU. [on-line] [cit. 2016-02-23]. Dostupné na www: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?T=1040&O=4>

Zákony pre ľudí.sk Zákon č. 564/2004 Z. z. Zákon o rozpočtovom určení výnosu dane z príjmov územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-564/znenie-20041026](http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-564/znenie-20041026)

Zákony pre ľudí.sk Nariadenie vlády č. 668/2004 Z. z. Nariadenie vlády Slovenskej republiky o rozdeľovaní výnosu dane z príjmov územnej samosprávy. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-668](http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-668)

Finanční správa. Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2015. [on-line] 2013-2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani](http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani)

Ministerstvo financí České republiky. Daňová statistika. [on-line] 2005 - 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika#14736](http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika#14736)

Celní správa České republiky. Základní komentář ke statistikám. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Stranky/komentary.aspx](https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Stranky/komentary.aspx)

Celní správa České republiky. Vyhodnocení plnění celních a daňových příjmů. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: https://www.celnisprava.cz/cz/vyhlasaky/Documents/SZUr2015.pdf#search=Inkaso%20ze%20spot%C5%99ebn%C3%AD%20dan](https://www.celnisprava.cz/cz/vyhlasaky/Documents/SZUr2015.pdf#search=Inkaso%20ze%20spot%C5%99ebn%C3%AD%20dan)

Finančná správa Slovenskej republiky. Plnenie príjmov ŠR v rokoch 1993 - 2013. [on-line] 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpoctu/plnenie-prijmov-sr-v-1993-2012](https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/plnenie-statneho-rozpoctu/plnenie-prijmov-sr-v-1993-2012)

Rokovanie vlády Slovenskej republiky. Najdôležitejšie zmeny v legislatívnom rámci ovplyvňujúce podnikateľské prostredie v roku 2006. [on-line] 2010 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-dokum-113224?prefixFile=m_](http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-dokum-113224?prefixFile=m_)

Hlavne správy.sk Konzervatívny denník. Kažimír: Znižovanie dane z príjmov firiem bude pokračovať, plníme čo sme sľúbili. [on-line] Hlavné správy. [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-dokum-113224?prefixFile=m_](http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-dokum-113224?prefixFile=m_)

OECD Better Policies for Better Lives. Special Feature: Trends in personal income tax and employee social security contribution Schedule. [on-line] 2016. [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/50131824.pdf](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/50131824.pdf)

Ministerstvo financí České republiky. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku. [on-line] 2005 - 2013 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv](http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv)

Ministerstvo financií Slovenskej republiky. Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. [on-line] 2012 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8688](http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8688)

EUR-lex.europa.eu SMĚRNICE RADY 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0048&from=CS](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0048&from=CS)

Účetní portál. pokyn-c-d-282_1524 [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: www.uctni-portal.cz/stahnout/pokyn-c-d-282_1524.pdf](http://www.uctni-portal.cz/stahnout/pokyn-c-d-282_1524.pdf)

Sféra semináre. Pokyn Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/006293/2013 – 721, ktorým sa ustanovujú podrobnosti postupu pri uplatňovaní § 49a odseku 7 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na smernicu Rady 2003/48/ES zo dňa 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.seminare.sfera.sk/media/75869/mf_006293_2013_721.pdf](http://www.seminare.sfera.sk/media/75869/mf_006293_2013_721.pdf)

Finanční správa. Mezinárodní zdaňování přímé daně. [on-line] 2013-2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/zdaneni-prijmu](http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/zdaneni-prijmu)

Ministerstvo financií Slovenskej republiky. Dohody a dohovory k zdaňovaniu príjmu z úspor (k Smernici Rady EÚ č. 2003/48/ES). [on-line] 2012 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8589](http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8589)

EUR-lex.europa.eu SMĚRNICE RADY 014/48/EU ze dne 24. března 2014, kterou se mění směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0048&from=CS>

EUR-lex.europa.eu NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2002R1606:20080410:CS:PDF>

NERUDOVA, D. *Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii*. in Daně a právo v praxi, 2005, číslo 6, s. 38 – 43, ISSN: 1211- 7293.

Euroskop.cz Daně EU. [on-line] 2005 – 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <https://www.euroskop.cz/8817/sekce/dane-v-eu/>

EUR-lex.europa.eu SMĚRNICE RADY 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107&from=CS>, srov. se změnou směrnice 2013/0118 (KOM(2013)348) ze dne 11. 12. 2013 s účinností od 1. 1. 2017 in

EC.Europa.eu Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/com_2013_348_cs.pdf

Eprávo.cz Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Dohody mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: http://www.epravo.cz/_dataPublic/sbirky/2014m/sb0037-2014m.pdf

Ministerstvo financií Slovenskej republiky. Ministerstvo financií SR podpísalo s USA dohodu FATCA. [on-line] 2012 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatId=84&NewsID=858>

EUR-lex.europa.eu Směrnice Rady 2005/19/ES ze dne 17. února 2005, kterou se mění směrnice 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32005L0019>

Finanční správa. SMĚRNICE RADY 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy. [on-line] 2013-2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice_Rady_2009-133.pdf

Vysoká škola ekonomická v Praze. Politická ekonomie. [on-line] 2013-2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=219.pdf

EUR-lex.europa.eu Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k tématu Dopad teritoriality daňových právních předpisů na průmyslové změny. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007IE1708&from=EN>

European Commission. MCCREEVY, CH. Ideas that refuse to die, [on-line] 22-10-2015 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-07-320_en.htm

Euroskop.cz ČR a EU daně. [on-line] 2005 – 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <https://www.euroskop.cz/9099/sekce/cr-a-eu---dane/>

EC.Europa.eu SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU A RADĚ Spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/CS/1-2015-302-CS-F1-1.PDF>

Daňáři online portál daňových poradců a profesionálů. Možnosti zavedení daně z finančních transakcí či finančních aktivit [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na www: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d28657v35808-moznosti-zavedeni-dane-z-financnich-transakci-ci-financnic/>

European Commission. Reference documents. [on-line] 22-10-2015 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/legal_texts_docs/index_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/legal_texts_docs/index_en.htm)

Európska únik. Dane. [on-line] 15/02/2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://europa.eu/pol/tax/index_sk.htm](http://europa.eu/pol/tax/index_sk.htm)

Novinky.cz Daně si přes Lucembursko snižuje 340 velkých firem. [on-line] 2003 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: https://www.novinky.cz/ekonomika/352745-dane-si-pres-lucembursko-snizuje-340-velkych-firem.html](http://www.novinky.cz/ekonomika/352745-dane-si-pres-lucembursko-snizuje-340-velkych-firem.html)

European Commission. Harmful tax competition. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm)

EU Book shop. Daně. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://bookshop.europa.eu/cs/dan--pbNA0115038/?CatalogCategoryID=sciep2OwkgkAAAE](http://bookshop.europa.eu/cs/dan--pbNA0115038/?CatalogCategoryID=sciep2OwkgkAAAE)

Trading Economics. Euro area Corporate Tax Rate 1995-2016. [on-line] 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.tradingeconomics.com/euro-area/corporate-tax-rate](http://www.tradingeconomics.com/euro-area/corporate-tax-rate)

Bisnode. V daňovém ráji má vlastníka již 13 400 českých firem. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/v-danovem-raji-ma-vlastnika-jiz-13-400-ceskych-firem/](http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/v-danovem-raji-ma-vlastnika-jiz-13-400-ceskych-firem/)

Smart companies. Offshore společnosti. [on-line] 2006 – 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.trustservices.cz/cz/offshore-spolecnosti/](http://www.trustservices.cz/cz/offshore-spolecnosti/)

Bisnode. Trend daňových rajov stále pokračuje. [on-line] [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.bisnode.sk/tiskove-zpravy/trend-danovych-rajov-stale-pokracuje/](http://www.bisnode.sk/tiskove-zpravy/trend-danovych-rajov-stale-pokracuje/)

FATF. International standards on combating money laundering and the financing of terrorism & proliferation [on-line] 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF_Recommendations.pdf](http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF_Recommendations.pdf)

FATF. High-risk and non-cooperative jurisdictions. [on-line] 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.fatf-gafi.org/countries/#high-risk](http://www.fatf-gafi.org/countries/#high-risk)

SME.sk Nové daňové zákony vstúpili do praxe. [on-line] 2007 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.sme.sk/c/1268597/nove-danove-zakony-vstupili-do-praxe.html#ixzz2t12mCqzW](http://www.sme.sk/c/1268597/nove-danove-zakony-vstupili-do-praxe.html#ixzz2t12mCqzW)

Webnoviny.sk Daňové zaťaženie v SR je tretie najnižšie v EÚ. [on-line] iSITA s.r.o. [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.webnoviny.sk/ekonomika/danove-zatazenie-v-sr-je-tretie-najn/172117-clanok.html](http://www.webnoviny.sk/ekonomika/danove-zatazenie-v-sr-je-tretie-najn/172117-clanok.html)

Aktuálně.cz Daňový ráj a vlastní z ciziny. Specifika českých firem. [on-line] 1999 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/danovy-raj-a-vlastnik-z-ciziny-specifika-ceskych-firem/r~i:article:784760/](http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/danovy-raj-a-vlastnik-z-ciziny-specifika-ceskych-firem/r~i:article:784760/)

SME.sk Daňový ráj a vlastní z ciziny. Specifika českých firem. [on-line] 1999 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/danovy-raj-a-vlastnik-z-ciziny-specifika-ceskych-firem/r~i:arti](http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/danovy-raj-a-vlastnik-z-ciziny-specifika-ceskych-firem/r~i:arti)

SME.sk Daňové raje lákajú firmy menej. Pozrite sa, prečo. [on-line] 1999 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://ekonomika.sme.sk/c/7999061/danove-raje-lakaju-firmy-menej-pozrite-sa-preco.html#ixzz3nJmZyFEf](http://ekonomika.sme.sk/c/7999061/danove-raje-lakaju-firmy-menej-pozrite-sa-preco.html#ixzz3nJmZyFEf)

Časopis Ekonom, týdeník vydavatelství Economia, Ročník LVI, č. 39, týdeník 26. 9. – 3. 10. 2012, s. 36, ISSN 1210

Deník.cz Češi si na Balkáně založili vlastní stát. Na protest proti byrokracii. [on-line] 2005 - 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné na [www: http://www.denik.cz/ze_sveta/cesi-si-na-balkane-zalozili-vlastni-stat-na-protest-proti-byrokracii-20150416.html](http://www.denik.cz/ze_sveta/cesi-si-na-balkane-zalozili-vlastni-stat-na-protest-proti-byrokracii-20150416.html)

Ministerstvo financí ČR. Osobní e-mailová korespondence. Dopis ze dne 7. 5. 2015, č. j.: 28 218/15/7100-10111-010440.

Finančná správa SR. Osobní e-mailová korespondence. Dopis ze dne 6. 5. 2015, č.j.: 2015.04.29/Štatistické údaje.

Příloha č. 1

Přehled progresivně stoupajících sazeb DPFO v ČR v letech 1993 - 2007

Tab. č. 1: Sazby daně z příjmů fyzických osob v ČR v roce 1993:

Základ daně v Kč		Výše daně			
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího	
0 Kč	60 000 Kč			15 %	-
60 000 Kč	120 000 Kč	9 000 Kč	+	20 %	60 000 Kč
120 000 Kč	180 000 Kč	21 000 Kč	+	25 %	120 000 Kč
180 000 Kč	540 000 Kč	36 000 Kč	+	32 %	180 000 Kč
540 000 Kč	1 080 000 Kč	151 000 Kč	+	40 %	540 000 Kč
1 080 000 Kč	a více	367 200 Kč	+	47 %	1 080 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 16

Tab. č. 2: Sazby daně z příjmů fyzických osob v ČR v roce 1994:

Základ daně v Kč		Výše daně			
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího	
0 Kč	60 000 Kč	-		15 %	-
60 000 Kč	120 000 Kč	9 000 Kč	+	20 %	60 000 Kč
120 000 Kč	180 000 Kč	21 000 Kč	+	25 %	120 000 Kč
180 000 Kč	540 000 Kč	36 000 Kč	+	32 %	180 000 Kč
540 000 Kč	1 080 000 Kč	151 000 Kč	+	40 %	540 000 Kč
1 080 000 Kč	a více	367 200 Kč	+	44 %	1 080 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 16

Tab. č. 3: Sazby daně z příjmů fyzických osob v ČR v roce 1995:

Základ daně v Kč		Výše daně			
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího	
0 Kč	60 000 Kč	-		15 %	-
60 000 Kč	120 000 Kč	9 000 Kč	+	20 %	60 000 Kč
120 000 Kč	180 000 Kč	21 000 Kč	+	25 %	120 000 Kč
180 000 Kč	540 000 Kč	36 000 Kč	+	32 %	180 000 Kč
540 000 Kč	1 080 000 Kč	151 000 Kč	+	40 %	540 000 Kč
1 080 000 Kč	a více	367 200 Kč	+	43 %	1 080 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 16

Tab. č. 4: Sazby daně z příjmů fyzických osob v ČR v roce 1996:

Základ daně		Výše daně			
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího	
0 Kč	84 000 Kč	-		15 %	-
84 000 Kč	144 000 Kč	12 600 Kč	+	20 %	84 000 Kč
144 000 Kč	204 000 Kč	24 600 Kč	+	25 %	144 000 Kč
204 000 Kč	564 000 Kč	39 600 Kč	+	32 %	204 000 Kč
564 000 Kč	a více	154 800 Kč	+	40 %	564 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 16

Tab. č. 5: Sazby daně z příjmů fyzických osob v ČR v roce 1997:

Základ daně		Výše daně			
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího	
0 Kč	84 000 Kč	-		15 %	-
84 000 Kč	168 000 Kč	12 600 Kč	+	20 %	84 000 Kč
168 000 Kč	252 000 Kč	24 600 Kč	+	25 %	168 000 Kč
252 000 Kč	756 000 Kč	50 400 Kč	+	32 %	252 000 Kč
756 000 Kč	a více	211 680 Kč	+	40 %	756 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 16

Tab. č. 6: Sazby daně z příjmů fyzických osob v ČR v roce 1998:

Základ daně		Výše daně		
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího
0 Kč	91 440 Kč	-		15 %
91 440 Kč	183 000 Kč	13 716 Kč	+	20 %
183 000 Kč	274 200 Kč	32 028 Kč	+	25 %
274 200 Kč	822 600 Kč	54 828 Kč	+	32 %
822 600 Kč	a více	30 316 Kč	+	40 %

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 16

Tab. č. 7: Sazby daně z příjmů fyzických osob v ČR v roce 1999:

Základ daně		Výše daně		
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího
0 Kč	102 000 Kč	-		15 %
102 000 Kč	204 000 Kč	15 300 Kč	+	20 %
204 000 Kč	312 000 Kč	35 700 Kč	+	25 %
312 000 Kč	1 104 000 Kč	62 700 Kč	+	32 %
1 104 000 Kč	a více	316 140 Kč	+	40 %

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 16

Tab. č. 8: Sazby daně z příjmů fyzických osob v ČR v roce 2000:

Základ daně		Výše daně		
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího
0 Kč	102 000 Kč	-		15 %
102 000 Kč	204 000 Kč	15 300 Kč	+	20 %
204 000 Kč	312 000 Kč	35 700 Kč	+	25 %
312 000 Kč	a více	62 700 Kč	+	32 %

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 16

Tab. č. 9: Sazby daně z příjmů fyzických osob v ČR v letech 2001 – 2005:

Základ daně		Výše daně		
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího
0 Kč	109 200 Kč	-		15 %
109 200 Kč	218 400 Kč	16 380 Kč	+	20 %
218 400 Kč	331 200 Kč	38 220 Kč	+	25 %
331 200 Kč	a více	66 420 Kč	+	32 %

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 16

Tab. č. 10: Sazby daně z příjmů fyzických osob v ČR v letech 2006 – 2007:

Základ daně		Výše daně		
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího
0 Kč	121 200 Kč	-		12 %
121 200 Kč	218 400 Kč	14 544 Kč	+	19 %
218 400 Kč	331 200 Kč	33 012 Kč	+	25 %
331 200 Kč	a více	61 212 Kč	+	32 %

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 16

Příloha č. 2

Přehled progresivně stoupajících sazeb DPFO ve SR v letech 1993 - 2003

Tab. č. 1: Sazby daně z příjmů fyzických osob ve SR v roce 1993:

Základ daně v Kčs		Výše daně		
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího
0 Kčs	60 000 Kčs	-		15 %
60 000 Kčs	120 000 Kčs	9 000 Kčs	+	20 %
120 000 Kčs	180 000 Kčs	21 000 Kčs	+	25 %
180 000 Kčs	540 000 Kčs	36 000 Kčs	+	32 %
540 000 Kčs	1 080 000 Kčs	151 000 Kčs	+	40 %
1 080 000 Kčs	a více	367 200 Kčs	+	47 %

Zdroj: vlastní zpracování, srov. § 16

Tab. č. 2: Sazby daně z příjmů fyzických osob ve SR v letech 1994 - 1997:

Základ daně v Kčs		Výše daně		
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího
0 Sk	60 000 Sk	-		15 %
60 000 Sk	120 000 Sk	9 000 Sk	+	20 %
120 000 Sk	180 000 Sk	21 000 Sk	+	25 %
180 000 Sk	540 000 Sk	36 000 Sk	+	32 %
540 000 Sk	1 080 000 Sk	151 000 Sk	+	40 %
1 080 000 Sk	a více	367 200 Sk	+	42 %

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. č. 3: Sazby daně z příjmů fyzických osob v SR od 1. 1. 1998 do 31. 3. 1998:

Základ daně v Kčs		Výše daně		
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího
0 Sk	60 000 Sk	-		15 %
60 000 Sk	120 000 Sk	9 000 Sk	+	20 %
120 000 Sk	180 000 Sk	21 000 Sk	+	25 %
180 000 Sk	540 000 Sk	36 000 Sk	+	32 %
540 000 Sk	1 080 000 Sk	151 000 Sk	+	40 %
1 080 000 Sk	a více	367 200 Sk	+	42 %

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. č. 4: Sazby daně z příjmů fyzických osob v SR v období od 1. 4. 1998 do 31. 12. 1999:

Základ daně v Kčs		Výše daně		
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího
0 Sk	60 000 Sk	-		15 %
60 000 Sk	120 000 Sk	9 000 Sk	+	20 %
120 000 Sk	180 000 Sk	21 000 Sk	+	25 %
180 000 Sk	367 200 Sk	36 000 Sk	+	32 %
367 200 Sk	540 000 Sk	95 904 Sk	+	32 % + 5 %*)
540 000 Sk	1 080 000 Sk	159 840 Sk	+	40 % + 10 %*)
1 080 000 Sk	1 274 400 Sk	429 840 Sk	+	42 % + 10 %*)
1 274 400 Sk	3 996 000 Sk	530 928 Sk	+	42 % + 10 %*)
3 996 000 Sk	8 985 600 Sk	1 946 160 Sk	+	42 % + 20 %*)
8 985 600 Sk	a více	5 039 712 Sk	+	42 % + 30 %*)

*) Tzv. milionářská daň

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. č. 5: Sazby daně z příjmů fyzických osob v SR v letech 2000 - 2001:

Základ daně v Kčs		Výše daně		
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího
0 Sk	90 000 Sk	-		15 %
90 000 Sk	150 000 Sk	10 800 Sk	+	20 %
150 000 Sk	240 000 Sk	22 800 Sk	+	25 %
240 000 Sk	396 000 Sk	45 300 Sk	+	32 %
396 000 Sk	564 000 Sk	92 100 Sk		35 %
564 000 Sk	1 128 000 Sk	150 900 Sk	+	40 %
1 128 000 Sk	a více	376 500 Sk	+	42 %

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. č. 6: Sazby daně z příjmů fyzických osob v SR v letech 2002 - 2003:

Základ daně v Kčs		Výše daně		
od	do	pevná částka	+	procento ze základu přesahujícího
0 Sk	90 000 Sk	-		10 %
90 000 Sk	180 000 Sk	9 000 Sk	+	20 %
180 000 Sk	396 000 Sk	27 000 Sk	+	28 %
396 000 Sk	564 000 Sk	87 480 Sk		35 %
564 000 Sk	a více	146 280 Sk	+	38 %

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha č. 3

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Českou republikou stav k 7. 4. 2016

	Smluvní stát	Platnost od	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji <i>související informace: Přehled pokynů a sdělení</i>	Poznámka
1	Albánie	10. 09. 1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
2	Arménie	15. 07. 2009	86/2009 Sb. m. s.		
3	Austrálie	27. 11. 1995	5/1996 Sb.	č. 2/96	
4	Ázerbájdžán	16. 06. 2006	74/2006 Sb. m. s.	č. 1/2/2007	
5	Bahrajn	10. 04. 2012	59/2012 Sb. m. s.		
6	Barbados	06. 06. 2012	69/2012 Sb. m. s.		
7	Belgie	24. 07. 2000	95/2000 Sb. m. s.	č. 4/2001 , č. 9-10/2003, č. 6-7/2007	Sdělení č. 127/2003 Sb. m. s.
8	Bělorusko	15. 01. 1998	31/1998 Sb.	č. 5/98, č. 11/98	Redakč. opr. část.74/1998 Sb. Protokol č. 99/2011 Sb. m. s.
9	Bosna a Hercegovina	12. 5. 2010	58/2010 Sb. m. s.		
10	Brazílie	14. 11. 1990	200/1991 Sb.		
11	Bulharsko	02. 07. 1999	203/1999 Sb.		
12	Čína	04. 05. 2011	65/2011 Sb. m. s.	č. 05/2011	
13	Dánsko	17. 12. 2012	14/2013 Sb. m. s.	č. 03/2013	
14	Egypt	04. 10. 1995	283/1995 Sb.	č. 1/96	
15	Estonsko	26. 05. 1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95	Redakč. opr. č.17/2004 Sb.m.s.
16	Etiopie	30. 05. 2008	54/2008 Sb. m. s.		
17	Filipíny	23. 09. 2003	132/2003 Sb. m. s.	č. 11/2004	
18	Finsko	12. 12. 1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, č. 1/2005	
19	Francie	01. 07. 2005	79/2005 Sb. m. s.	č. 12/1/2005, č.11/12/06	
20	Gruzie	04. 05. 2007	40/2007 Sb. m. s.		
21	Hongkong	24. 01. 2012	49/2012 Sb. m. s.		
22	Chorvatsko	28. 12. 1999	42/2000 Sb. m. s.	č. 6/2000, č. 3/2001	Protokol č. 82/2012 Sb.m.s.
23	Indie	27. 09. 1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000	
24	Indonésie	26. 01. 1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99, č. 4/2010	
25	Irsko	21. 04. 1996	163/1996 Sb.	č.5/98, č. 4/2009, č.2/2012	
26	Island	28. 12. 2000	11/2001 Sb. m. s.		
27	Itálie	26. 06. 1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4- 5/99, č. 1/1/2003, č.6/2010	
28	Izrael	23. 12. 1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, č. 4/95	
29	Japonsko	25. 11. 1978	46/1979 Sb.	č. 5/80, č. 3/2012	
30	Jihoafrická republika	03. 12. 1997	7/1998 Sb.	č. 3/99	
31	Jordánsko	07. 11. 2007	88/2007 Sb. m. s.		
32	Kanada	28. 05. 2002	83/2002 Sb. m. s.	č. 11-12/2002	
33	Kazachstán	29. 10. 1999	3/2000 Sb. m. s.	č.4-5/2000, č. 4/2009	
34	Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95	
35	Korejská lidově demokratická republika	07. 12. 2005	3/2006 Sb. m. s.		
36	Kolumbie	06. 05. 2015	39/2015	č. 5/2016	
37	Kuvajt	03. 03. 2004	48/2004 Sb. m. s.		
38	Kypr	26. 11. 2009	120/2009 Sb. m. s.	č. 4/2010	
39	Libanon	24. 01. 2000	30/2000 Sb. m. s.		
40	Lichtenštejnsko	22. 12. 2015	8/2016		
41	Litva	08. 08. 1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97	
42	Lotyšsko	22. 05. 1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96	
43	Lucembursko	30. 12. 1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
	Lucembursko – nová smlouva	31. 07. 2014	51/2014 Sb. m. s.		
44	Maďarsko	27. 12. 1994	22/1995 Sb.	č. 1/95	
45	Makedonie	17. 06. 2002	88/2002 Sb. m. s.	č. 9-10/2002	
46	Malajsie	09. 03. 1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99	
47	Malta	06. 06. 1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	

	Smluvní stát	Platnost od	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji <i>související informace: Přehled pokynů a sdělení</i>	Poznámka
48	Maroko	18. 07. 2006	83/2006 Sb. m. s.	č. 1/2/2007	
49	Mexiko	27. 12. 2002	7/2003 Sb. m. s.	č. 2-3/2004, č. 8-9/2007	
50	Moldávie	26. 04. 2000	88/2000 Sb. m. s.		Protokol č. 97/2005 Sb. m. s.
51	Mongolsko	22. 06. 1998	18/1999 Sb.	č. 2/99	
52	Německo	17. 11. 1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
53	Nigérie	02. 12. 1990	339/1991 Sb.		Redakč. opr. č. 371/1999 Sb.
54	Nizozemí	05. 11. 1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/1997 Sb., Protokol č. 58/2013 Sb. m. s.
	Norsko	09. 09. 2005	121/2005 Sb. m. s.	č. 12/1/2005	
55	Nový Zéland	29. 08. 2008	75/2008 Sb. m. s.	č. 4/2009	
56	Pákistán	30. 10. 2015	58/2015		
57	Panama	25. 02. 2013	91/2013 Sb. m. s.		
58	Polsko	11. 06. 2012	102/2012 Sb. m. s.	č. 03/2013	
59	Portugalsko	01. 10. 1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	
60	Rakousko	22. 03. 2007	31/2007 Sb. m. s.	č. 6-7/2007	Redakč. opr. č. 39/2007 Sb. m. s., Protokol č. 100/2012 Sb. m. s.
61	Rumunsko	10. 08. 1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94	
62	Rusko	18. 07. 1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb. m. s.
63	Řecko	23. 05. 1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
64	Saúdská Arábie	01. 05. 2013	42/2013 Sb. m. s.	č. 2/2014	
65	Spojené arabské emiráty	09. 08. 1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb. m. s.
66	Singapur	21. 08. 1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	
67	Slovensko	14. 07. 2003	100/2003 Sb. m. s.	č. 7-8/2003	
68	Slovinsko	28. 04. 1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
69	Srbsko a Černá Hora	27. 06. 2005	88/2005 Sb. m. s.	č. 10/1/2005, č. 8-9/2007, č. 1-2/2009	Protokol č. 26/2011 Sb. m. s.
70	Srí Lanka	19. 06. 1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
71	Sýrie	12. 11. 2009	115/2009 Sb. m. s.		
72	Španělsko	05. 06. 1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
73	Švédsko	08. 10. 1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č. 2/98	
74	Švýcarsko	23. 10. 1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, č. 4/2/2005	Redakč. opr. část 5/1997 Sb., Protokol č. 99/2013 Sb. m. s.
75	Tádžikistán	19. 10. 2007	89/2007 Sb. m. s.		
76	Thajsko	14. 08. 1995	229/1995 Sb.	č. 1/98	
77	Tunis	25. 10. 1991	419/1992 Sb.	č. 10/95	
78	Turecko	16. 12. 2003	19/2004 Sb. m. s.	č. 4-5/2004	
79	Ukrajina	20. 04. 1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	*redakční oprava FZ č. 4-5/2000
80	Spojené státy americké	23. 12. 1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	Redakč. opr. č. 370/1999 Sb.
81	Uzbekistán	15. 01. 2001	28/2001 Sb. m. s.	č. 6/2001	Protokol č. 92/2012 Sb. m. s.
82	Spojené království Velké Británie a Severního Írska	20. 12. 1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	Redakč. opr. část. 37/1992 Sb.
83	Venezuela	12. 11. 1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
84	Vietnam	03. 02. 1998	108/1998 Sb.	č. 6/98	

Zdroj: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

Příloha č. 4

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Slovenskou republikou stav k 18. 2. 2016

	Smluvní stát	Podpis smlouvy	Místo	Platnost od	Zb. / Z. z.
1	Austrálie	24. 08. 1999	Canberra	22. 12. 1999	157/2000
2	Belgie	15. 01. 1997	Brusel	13. 06. 2000	354/2002 92/2007
3	Bělorusko	12. 07. 1999	Bratislava	05. 07. 2000	112/2001
4	Bosna a Hercegovina	02. 11. 1981	Praha	17. 04. 1983	99/1983
5	Brazílie	26. 08. 1986	Brasília	14. 11. 1990	200/1991
6	Bulharsko	12. 11. 1999	Bratislava	02. 05. 2001	287/2001
7	Kypr	15. 04. 1980	Praha	30. 12. 1980	30/1981
8	Česká republika	26. 03. 2002	Bratislava	14. 07. 2003	238/2003
9	Černá Hora	26. 02. 2001	Bratislava	15. 10. 2001	269/2002
10	Čína	11. 06. 1987	Praha	23. 12. 1987	41/1988
11	Dánsko	05. 05. 1982	Praha	27. 12. 1987	53/183
12	Egypt ¹	20. 01. 2004	Káhira	-	-
13	Estonsko	21. 10. 2003	Bratislava	29. 03. 2006	383/2006
14	Finsko	15. 02. 1999	Bratislava	06. 05. 2000	207/2001
15	Francie	01. 06. 1973	Paříž	25. 01. 1975	73/1975
16	Řecko	23. 10. 1986	Athény	23. 05. 1989	98/1989
17	Gruzie	27. 10. 2011	Bratislava	29. 07. 2012	201/2012
18	Holandsko	04. 03. 1974	Praha	05. 11. 1974	138/1974
	Holandsko (Protokol ke smlouvě)	16. 02. 1996	Bratislava	19. 12. 1996	199/1997
	Holandsko (Protokol ke smlouvě)	07. 06. 2010	Bratislava	01. 12. 2010	450/2010
19	Chorvatsko	12. 02. 1996	Zagreb	14. 11. 1996	220/1997
20	Indie	27. 01. 1986.	Dillí	13. 03. 1987	77/1987
21	Indonésie	12. 10. 2000	Djakarta	30. 01. 2001	12/2002
22	Irsko	08. 06. 1999	Dublin	30. 12. 1999	365/2000
23	Island	15. 04. 2002	Reykjavík	19. 06. 2003	225/2003
24	Izrael	08. 09. 1999	Bratislava	23. 05. 2000	327/2000
25	Japonsko	11. 10. 1977	Praha	25. 11. 1978	46/1979
26	Jihoafrická republika	28. 05. 1998	Kapské Město	30. 06. 1999	39/2001
27	Kanada	22. 05. 2001	Bratislava	18. 12. 2001	369/2002 a 96/2007
28	Kazachstán	21. 03. 2007	Astana	28. 07. 2008	257/2008
29	Korea	27. 08. 2001	Soul	08. 07. 2003	244/2003
30	Kuvajt	13. 11. 2012	Bratislava	21. 04. 2014	93/2014
31	Litva	15. 03. 2001	Vilnius	16. 12. 2002	756/2002
32	Libye	20. 02. 2009	Bratislava	21. 06. 2010	258/2010
33	Lotyšsko	11. 03. 1999	Bratislava	12. 06. 2000	317/2000
34	Lucembursko	18. 03. 1991	Luxemburg	30. 12. 1992	227/1993
35	Makedonie	05. 10. 2009	Bratislava	27. 04. 2010	153/2010
36	Maďarsko	05. 08. 1994	Bratislava	21. 12. 1995	80/1996
37	Malta	07. 09. 1999	La Valletta	20. 08. 2000	318/2000
38	Mexiko	13. 05. 2006	Bratislava	28. 09. 2007	429/2007
39	Moldavsko	25. 11. 2003	Chisinau	17. 09. 2006	514/2006
40	Mongolsko (FO)	27. 05. 1977	Miskolc	01. 01. 1979	30/1979
	Mongolsko (PO)	19. 05. 1978	Ulánbátar	01. 01. 1979	49/1979
41	Německo	19. 12. 1980	Praha	17. 11. 1983	18/1984
42	Nigerie	31. 08. 1989	Lagos	02. 12. 1990	339/1991
43	Norsko	27. 06. 1979	Oslo	28. 12. 1979	35/1980

¹ Národná rada SR vyslovila súhlas so smlouvou ze 14. 12. 2005 a rozhodla o její přednosti před zákony. Očekává se schválení ze strany Egypta. Poté bude oznámení o nabytí platnosti smlouvy zveřejněno v Zbierke zákonov Slovenskej republiky, takže smlouva dosud není platná.

	Smluvní stát	Podpis smlouvy	Místo	Platnost od	Zb. / Z. z.
44	Polsko	18. 08. 1994	Varšava	21. 12. 1995	95/1996
	Polsko (protokol o smlouvě)	01. 08. 2013	Bratislava	01. 08. 2014	212/2014
45	Portugalsko	05. 06. 2001	Bratislava	02. 11. 2004	11/2005
46	Rakousko	07. 03. 1978	Videň	12. 02. 1979	48/1979
47	Rumunsko	03. 03. 1994	Bratislava	29. 12. 1995	105/1996
48	Ruská federace	24. 06. 1994	Moskva	01. 05. 1997	31/1998
49	Slovinsko	14. 05. 2003	Bratislava	11. 07. 2004	386/2004
50	Singapur	09. 05. 2005	Singapur	12. 06. 2006	381/2006
51	Srbsko	26. 02. 2001	Bratislava	15. 10. 2001	269/2002
52	Srí Lanka	26. 07. 1978	Colombo	19. 06. 1979	132/1979
53	Spojené království Velké Británie a Severního Irska	05. 11. 1990	Londýn	20. 12. 1991	89/1992
54	Sýrie	18. 02. 2009	Damask	27. 02. 2010	35/2010
55	Španělsko	08. 05. 1980	Madrid	05. 06. 1981	23/1982
56	Švýcarsko	14. 02. 1997	Bratislava	23. 12. 1997	127/1998
	Švýcarsko (protokol ke smlouvě)	08. 02. 2011	Bratislava	08. 08. 2012	224/2012
57	Švédsko	16. 02. 1979	Praha	08. 10. 1980	9/1981
58	Taiwan ²	10. 08. 2011	Bratislava	24. 09. 2011	309/2011 a 380/2011 FS 9/2011 ozn. č. 31
59	Itálie	05. 05. 1981	Praha	26. 06. 1984	17/1985
60	Tunis	14. 03. 1990	Praha	25. 10. 1991	419/1992
61	Turecko	02. 04. 1997	Ankara	02. 12. 1999	90/2000
62	Turkmenistán	08. 08. 1996	Moskva	26. 06. 1998	100/1999
63	Ukrajina	23. 01. 1996	Štrbské Pleso	22. 11. 1996	173/1997
64	USA	08. 10. 1993	Bratislava	30. 12. 1993	74/1994
65	Uzbekistán	06. 03. 2003	Taškent	17. 10. 2003	444/2003
66	Vietnam	27. 10. 2008	Hanoi	29. 07. 2009	296/2009

Zdroj: www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8688

² Úplné znění mezirezortní administrativní dohody bylo zveřejněno ve Finančnom zpravodajcovi č. 9/2011

Příloha 5

Přehled jednotných kurzů měn v ČR³

(Kč)

Země	Měna	Jednotný kurz pro zdaňovací období										
		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Pokyn č.		297	303	318	321	337	D-1	D-8	D-14	D-16	D-20	D-25
Austrálie	1 AUD	18,32	16,95	16,96	14,39	15,06	17,58	18,33	20,19	18,75	18,73	18,41
Brazílie	1 BRL	-	-	-	9,40	9,61	10,90	10,53	9,96	9,03	8,87	7,40
Bulharsko	1 BGN	15,23	14,45	14,18	12,80	13,55	12,92	12,58	12,84	13,31	14,09	13,94
Čína	1 CNY	3,01	2,82	2,66	2,47	2,79	2,84	2,73	3,09	3,19	3,39	3,93
Dánsko	1 DKK	4,00	3,79	3,72	3,36	3,56	3,39	3,30	3,37	3,49	3,70	3,66
EMU	1 EUR	29,80	28,27	27,74	25,05	26,50	25,27	24,60	25,12	26,03	27,55	27,27
Estonsko	1 EEK	1,90	1,81	1,77	1,60	1,69	1,62	-	-	-	-	-
Filipíny	100 PHP	44,54	43,82	43,93	38,36	39,98	42,55	40,69	46,23	45,92	46,98	54,18
Hongkong	1 HKD	3,10	2,88	2,58	2,20	2,46	2,47	2,26	2,51	2,52	2,69	3,19
Chorvatsko	1 HRK	4,03	3,86	3,87	3,47	3,61	3,46	3,30	3,34	3,43	3,61	3,58
Indie	100 INR	-	-	-	-	39,42	42,00	37,57	36,44	33,41	34,18	38,43
Indonésie	1000 IDR	2,47	2,45	2,20	1,76	1,84	2,11	2,01	2,07	1,87	1,76	1,84
Island	100 ISK	38,39	32,08	31,91	19,84	-	-	-	-	-	-	-
Izrael								4,91	5,06	5,43	5,81	6,35
Japonsko	100 JPY	21,78	19,28	17,12	16,77	20,35	21,99	22,18	24,34	20,03	19,62	20,41
Jihoafrická rep.	1 ZAR	3,78	3,31	2,87	2,08	2,31	2,62	2,43	2,38	2,01	1,92	1,92
Jižní Korea	100 KRW	2,36	2,36	2,17	1,56	1,50	1,65	1,59	1,74	1,79	1,98	2,18
Kanada	1 CAD	19,93	19,84	18,93	16,01	16,76	18,52	17,83	19,48	18,91	18,85	19,16
Kypr	1 CYP	51,65	49,09	47,59	-	-	-	-	-	-	-	-
Litva	1 LTL	9,24	8,63	8,19	8,03	7,25	7,32	7,12	7,27	7,54	7,98	-
Lotyšsko	1 LVL	47,92	42,80	40,60	39,62	35,61	35,64	34,84	36,01	37,08	-	-
Maďarsko	100 HUF	12,73	11,99	10,72	11,04	9,99	9,15	8,79	8,72	8,74	8,89	8,81
Malajsie	1 MYR	-	6,48	6,12	5,88	5,12	5,97	5,76	6,32	-	-	-
Malta	1 MTL	74,51	69,33	65,86	64,61	-	-	-	-	-	6,37	6,32
Mexiko	1 MXN	-	-	-	-	1,53	1,51	1,41	1,48	1,52	1,56	1,55
MMF	1 XDR	37,97	35,49	33,04	30,90	27,03	29,19	27,82	29,83	29,73	31,64	34,49
Norsko	1 NOK	3,81	3,72	3,52	3,46	3,03	3,16	3,16	3,37	3,31	3,28	3,04
Nový Zéland	1 NZD	17,03	16,94	14,57	14,90	12,03	13,79	14,04	15,82	15,98	17,22	17,14
Polsko	1 PLN	7,07	7,41	7,25	7,35	7,12	6,31	5,93	6,02	6,18	6,57	6,52
Rumunsko	10 000 ROL	7,89	8,22	8,05	8,32	6,77	6,00	5,80	5,64	5,90	6,21	6,14
Rusko	100 RUB	-	84,99	82,75	79,04	68,21	62,93	59,96	62,67	61,13	53,87	40,14
Singapur	1 SGD	15,19	14,46	14,16	13,41	12,11	14,10	14,03	15,63	15,61	16,44	17,92
Slovensko	100 SKK	79,69	77,23	76,27	82,13	80,54	-	-	-	-	-	-
Slovinsko	100 SIT	13,33	12,44	11,80	-	-	-	-	-	-	-	-
Švédsko	1 SEK	3,50	3,21 Kč	3,06	2,99	2,59	2,66	2,73	2,89	3,00	3,02	2,92
Švýcarsko	1 CHF	20,66	19,25	17,93	16,86	15,89	18,48	20,00	20,86	21,18	22,72	25,62
Thajsko	1 THB	-	59,84	59,49	62,90	51,60	60,56	57,54	62,72	63,47	64,22	71,91
Turecko	1 TRY	18,02	17,91	15,69	15,58	13,14	12,64	10,46	10,86	10,19	9,53	9,01
USA	1 USD	25,65	24,10	22,41	20,15	17,11	19,17	17,60	19,45	19,56	20,90	24,69
Velká Británie	1 GBP	46,98	43,63	41,46	40,40	31,28	29,54	28,25	30,96	30,63	34,32	37,66

Zdroj: vlastní

Poznámka:

Pokyny do roku 2009 vydávalo MF ČR

Pokyny od roku 2010 vydává Generální finanční ředitelství

³ http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-25.pdf