

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Zdanění důchodů v ES

Income Taxation in the EC

Bc. Soňa Wolfová

Plzeň 2014

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Soňa WOLFOVÁ**
Osobní číslo: **K11N0216P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Zdanění důchodů v ES**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Zpracujte teoretickou základnu s důrazem na důchodové daně.
2. Analyzujte zdanění důchodů ve vybraných zemích ES.
3. Demonstrujte zdanění důchodů ve vybraných zemích ES na modelových příkladech.
4. Zhodnoťte řešenou problematiku.

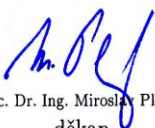


Rozsah grafických prací: neuveden
Rozsah pracovní zprávy: 60 - 80 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická
Seznam odborné literatury:


- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8*
- LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1*
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3. přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-695-0*
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska. 5. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9*

Vedoucí diplomové práce: Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: 1. června 2013
Termín odevzdání diplomové práce: 6. prosince 2013


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 1. června 2013

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Zdanění důchodů v ES“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 5. prosince 2013

.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla poděkovat paní Ing. Pavlíně Hejdukové, Ph.D. za všestrannou pomoc, poskytnuté konzultace, rady a připomínky, kterými mi byla nápomocna při zpracování této diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD	7
CÍL A METODIKA	9
1 CHARAKTERISTIKA DANÍ SE ZAMĚŘENÍM NA DANĚ DŮCHODOVÉ.....	11
1.1 DANĚ A JEJICH ČLENĚNÍ.....	11
1.2 DAŇOVÉ NÁLEŽITOSTI.....	13
1.3 DŮCHODOVÉ DANĚ.....	15
1.3.1 Osobní důchodová daň (daň z příjmů fyzických osob)	16
1.3.2 Daň ze zisků korporací (daň z příjmů právnických osob)	20
2 ANALÝZA ZDANĚNÍ DŮCHODŮ VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EVROPSKÉ UNIE.....	23
2.1 ZDANĚNÍ DŮCHODŮ NA SLOVENSKU	23
2.1.1 Daň z příjmů fyzických osob (Daň z příjmov fyzickej osoby).....	23
2.1.2 Daň z příjmů právnických osob (Daň z příjmov právnickej osoby).....	34
2.2 ZDANĚNÍ DŮCHODŮ V RAKOUSKU	38
2.2.1 Církevní daň (Kirchenbeitrag).....	38
2.2.2 Daň z příjmů fyzických osob (Einkommensteuer).....	38
2.2.3 Daň z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuer).....	51
2.3 ZDANĚNÍ DŮCHODŮ V POLSKU	54
2.3.1 Daň z příjmů fyzických osob (Podatek dochodowy od osób fizycznych).....	54
2.3.2 Daň z příjmů právnických osob (Podatek dochodowy od osób prawnych) ..	66
3 DEMONSTRACE ZDANĚNÍ DŮCHODŮ NA SLOVENSKU, V RAKOUSKU A V POLSKU NA MODELOVÝCH PŘÍKLADECH.....	70
3.1 DEMONSTRACE ZDANĚNÍ DŮCHODŮ NA SLOVENSKU NA MODELOVÝCH PŘÍKLADECH.....	70
3.1.1 Modelový příklad č. 1.....	70

3.1.2	Modelový příklad č. 2.....	71
3.1.3	Modelový příklad č. 3.....	73
3.2	DEMONSTRACE ZDANĚNÍ DŮCHODŮ V RAKOUSKU NA MODELOVÝCH PŘÍKLADECH.....	74
3.2.1	Modelový příklad č. 1.....	74
3.2.2	Modelový příklad č. 2.....	76
3.2.3	Modelový příklad č. 3.....	78
3.3	DEMONSTRACE ZDANĚNÍ DŮCHODŮ V POLSKU NA MODELOVÝCH PŘÍKLADECH.....	79
3.3.1	Modelový příklad č. 1.....	79
3.3.2	Modelový příklad č. 2.....	82
3.3.3	Modelový příklad č. 3.....	84
4	SROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ ZDANĚNÍ DŮCHODŮ NA SLOVENSKU, V RAKOUSKU A V POLSKU NA ZÁKLADĚ MODELOVÝCH PŘÍKLADŮ	86
4.1	SROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ MODELOVÉHO PŘÍKLADU Č. 1	86
4.2	SROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ MODELOVÉHO PŘÍKLADU Č. 2	88
4.3	SROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ MODELOVÉHO PŘÍKLADU Č. 3	90
	ZÁVĚR.....	92
	SEZNAM TABULEK	95
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	96
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A ZNAČEK.....	97
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	98

ÚVOD

Tématem mé diplomové práce je „Zdanění důchodů v ES¹“. Toto téma jsem si nevybrala náhodou. Problematikou důchodových daní jsem se totiž zabývala již ve své bakalářské práci, a to konkrétně „Změnami ve zdanění příjmů fyzických osob v České republice a jejich důsledky“. Hlavně z tohoto důvodu jsem se rozhodla zabývat se dále problematikou důchodových daní i v rámci mé diplomové práce a rozšířit si tak své znalosti v této oblasti.

Zájem o toto téma ve mně vzbudily i další dvě skutečnosti. Skutečnost, že důchodové daně jsou obecně považovány za nejdůležitější a zároveň za nejsložitější daně vůbec, je první z nich. Druhou skutečností je velmi různorodá struktura důchodových daní v zemích Evropské unie (EU), a to zejména osobních důchodových daní, která odráží tradice a zvyky jednotlivých členských zemí EU.

Velké rozdíly lze nalézt například v daňových sazbách. Většina zemí EU uplatňuje u osobní důchodové daně klouzavě progresivní daňovou sazbu, která se v jednotlivých zemích EU liší hlavně z hlediska počtu daňových pásem a výší daňových sazeb v nich. V některých zemích EU naopak nalezneme lineární sazbu daně, tedy pouze jedinou sazbu osobní důchodové daně. V zemích EU se také liší například přístup k možnosti zohledňovat sociální podmínky daňových poplatníků (např. počet vyživovaných dětí a invaliditu). Některé země využívají pro tyto účely formu nezdanitelných částí základu daně nebo odčitatelných položek od základu daně. Jiné země EU uplatňují přímo formu slev na dani. (Široký, 2012, s. 61)

EU se samozřejmě snaží o harmonizaci důchodových daní. Tato harmonizace však neprobíhá tak rychle, jak bylo předpokládáno. Hlavní příčinu EU vidí v tom, že členské země se nehodlají vzdát již zmíněných tradic a zvyklostí. Členské země považují zásahy do základů a sazeb důchodových daní za zásahy do vlastních záležitostí. (Kubátová, 2010, s. 204-205)

¹ „Evropská společenství“ (ES) byl dříve používaný souhrnný název pro Evropské hospodářské společenství (EHS), Evropské společenství uhlí a oceli (ESUO) a Evropské společenství pro atomovou energii (Euroatom). Tento název se používal v období mezi 1. červencem 1967, kdy vstoupila v platnost tzv. Slučovací smlouva, až do podepsání tzv. Maastrichtské smlouvy, která vstoupila v platnost 1. listopadu 1993. Od tohoto data byl název „Evropská společenství“ nahrazen názvem „Evropská unie“. Z tohoto důvodu budu dále v této diplomové práci, podle současné terminologie, používat jen název „Evropská unie“. (Ministerstvo zahraničních věcí ČR, 2010, [online])

Málokdo z nás tak dokáže s jistotou říci, jak v které konkrétní zemi EU zdanění důchodů vůbec funguje, to znamená, kdo důchodové daně platí, co je předmětem těchto daní, jaké jednotlivé členské země EU používají sazby daně a v jaké výši, či z jakého základu jsou zde důchodové daně vůbec počítány.

CÍL A METODIKA

Cílem této diplomové práce je analyzovat zdanění důchodů ve vybraných zemích EU, a to z hlediska právní úpravy a praktické aplikace provedené na modelových příkladech. Dalším následujícím cílem je srovnání a zhodnocení zdanění důchodů ve vybraných zemích na základě modelových příkladů.

Z důvodu omezeného rozsahu této diplomové práce jsem si pro analýzu zdanění důchodů vybrala pouze tři země EU. Jedná se o země bezprostředně sousedící s Českou republikou, a to Slovensko, Rakousko a Polsko.

Předkládaná diplomová práce je rozdělena do čtyř samostatných kapitol. První kapitola obsahuje vysvětlení základních pojmů, které jsou nezbytné k pochopení daného tématu, přičemž důraz je kladen především na již zmíněné důchodové daně. V této kapitole je definována daň a provedeno teoretické třídění daní podle několika kritérií. Dále jsou zde popsány základní a doplňkové daňové náležitosti. V této kapitole se také čtenář může dozvědět, co vše lze obecně zahrnout do důchodových daní, jejich stručnou historii a v neposlední řadě obecný postup stanovení daňové povinnosti u důchodových daní.

Ve druhé kapitole se zabývám analýzou zdanění důchodů ve vybraných zemích EU, tedy na Slovensku, v Rakousku a v Polsku a to z hlediska právní úpravy důchodových daní. V této kapitole je u každé země přesně definováno, kdo je poplatníkem důchodových daní, co je jejich předmětem, co je základem daně či jaké jsou sazby těchto daní. Dále jsou uvedeny informace například o zdaňovacím období a daňovém přiznání.

Obsahem třetí kapitoly je demonstrace zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku na modelových příkladech. U každé země jsou uvedeny tři modelové příklady. První příklad je zaměřen na demonstraci výpočtu daně z příjmů fyzických osob a čistého příjmu u poplatníků, kteří mají příjmy ze závislé činnosti. Na druhém modelovém příkladu ukazují postup stanovení daně z příjmů fyzických osob poplatníka s příjmy z podnikání. Na třetím modelovém příkladu objasňuji zdanění příjmů právnických osob.

Poslední kapitola této diplomové práce obsahuje srovnání a zhodnocení zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku. Srovnání a zhodnocení je provedeno na základě modelových příkladů. Závěr této diplomové práce je zaměřen na zhodnocení

řešené problematiky a hlavní rozdíly či specifické prvky zdanění důchodů ve výše zmíněných zemích.

V této diplomové práci jsou použity různé metody. Jedná se o metodu rešerše, která byla prováděna z českých i cizojazyčných zdrojů. Poté následuje metoda analytická (analýza zdanění důchodů ve vybraných zemích EU z hlediska právní úpravy). Další metodou použitou v této diplomové práci, je metoda modelování (demonstrace zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku na modelových příkladech). Na metodu modelování plynule navazuje metoda komparace (srovnání zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku). V závěru této diplomové práce je využita poslední metoda, a to metoda syntetická (zhodnocení řešené problematiky a vytyčení nejdůležitějších rozdílů či specifických prvků ve zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku).

1 CHARAKTERISTIKA DANÍ SE ZAMĚŘENÍM NA DANĚ DŮCHODOVÉ

Před samotnou charakteristikou důchodových daní považuji za nutné připomenout některé základní pojmy, které mají úzkou souvislost s řešeným tématem. Z tohoto důvodu na začátku této kapitoly definuji pojem „daň“, provádím základní členění daní a uvádím základní a doplňkové daňové náležitosti. V další části této kapitoly už se zaměřuji jen na podrobnou charakteristiku důchodových daní.

1.1 DANĚ A JEJICH ČLENĚNÍ

Daně představují jeden druh příjmů veřejných rozpočtů spolu s poplatky, půjčkami a dary. (Kubátová, 2010, s. 15) Dříve měly daně podobu naturálních dávek, dnes mají podobu peněžních plateb.

Daň lze definovat následujícím způsobem:

„Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Jedná se o platbu neúčelovou² a neekvivalentní³. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).“ (Kubátová, 2010, s. 15-16)

Daně lze členit podle celé řady hledisek. Nejvíce používané členění je podle dopadu daně na poplatníka, podle rozpočtového určení a podle předmětu zdanění.

Podle dopadu daně na poplatníka lze daně rozčlenit na:

- přímé,
- nepřímé.

Přímé daně se vyznačují tím, že ten, kdo daň hradí, nemá možnost přenést tuto daňovou povinnost na jiný subjekt. Skutečným nositelem daně je tedy subjekt, který daň platí na základě své důchodové nebo majetkové situace. Z tohoto důvodu lze tedy přímé daně rozdělit na daně důchodového a majetkového typu. Přičemž předmětem přímých daní důchodového typu je tedy důchod a lze do nich zařadit například (např.) daň z příjmů fyzických a právnických osob. Přímé daně majetkového typu naopak postihují realitu

² Neúčelovost znamená, že konkrétní daň v určité výši nefinancuje konkrétní vládní projekt, ale stane se součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se budou financovat různé veřejné potřeby. (Kubátová, 2010, s. 16)

³ Neekvivalentnost znamená, že poplatník nemá nárok na protihodnotu ve výši, která odpovídá jeho platbě. (Kubátová, 2010, s. 16)

či majetek, ze kterého se platí bez ohledu na dosažený důchod. V tomto případě je důchod pouze zdrojem placení těchto daní. Mezi ně lze zařadit např. daň z nemovitostí, darovací či dědickou daň. (Pavlásek, Hejduková, 2011, s. 53)

Nepřímé daně se vyznačují zejména tím, že subjekt, který daň odvádí, ji neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší ji na jiný subjekt. Přičemž daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny. (Kubátová, 2010, s. 20)

Nepřímé daně tedy odvádějí do veřejného rozpočtu plátcí daně (obvykle výrobní nebo obchodní podniky), ale poplatníky těchto daní jsou spotřebitelé, kteří nepřímé daně zaplatí v cenách výrobků a služeb. Tyto daně jsou tedy započteny v cenách zboží a služeb a jsou vybírány při prodeji zboží nebo poskytování služeb konečnému spotřebiteli. Nepřímé daně lze členit na daně univerzální a selektivní. Univerzální daně zatěžují až na některé výjimky všechny druhy zboží a služeb. Jedná se např. o daň z přidané hodnoty. Naproti tomu selektivní daně zatěžují pouze vybrané druhy zboží. Řadíme mezi ně např. spotřební či ekologické daně. (Pavlásek, Hejduková, 2011, s. 54)

Podle předmětu zdanění se daně člení na:

- důchodové,
- majetkové,
- ze spotřeby.

Důchodové daně jsou uvaleny na důchod poplatníka (mzdu, rentu, zisk či úrok). *Majetkové daně* zdaňují držbu či nabytí nemovitého i movitého majetku. *Daně ze spotřeby* postihují buď veškerou spotřebu, či spotřebu vybraných skupin výrobků. (Široký, 2008, s. 50)

V některé literatuře se do tohoto členění zařazují také *daně z hlavy nebo daně výnosové*. Daň z hlavy platí poplatník z důvodu své samotné existence bez ohledu na jeho příjem, tato daň je pro všechny stejná. Výnosové daně postihují určitý typ výnosu, jako např. výnos ze živnosti. Jejich výše je většinou odhadována podle vnějších znaků výdělečné činnosti, jako je např. počet zaměstnanců, druh podnikání atd.

Posledním běžně používaným členěním daní, je členění dle rozpočtového určení, a to na:

- daně svěřené,
- daně sdílené.

U *svěřených daní* jde celý jejich výnos do konkrétního rozpočtu, u *daní sdílených* se výnos rozděluje zákonem stanoveným způsobem mezi jednotlivé veřejné rozpočty. (Pavlásek, Hejduková, 2011, s. 53)

Samozřejmě existují i jiná členění daní např. podle charakteru veličiny, z níž se daň platí (daně kapitálové a běžné) nebo podle vztahu k platební schopnosti poplatníka (osobní daně a daně in rem). (Kubátová, 2010, s. 21-22)

Daně lze také členit například podle způsobu jejich úhrady (daně vybírané na základě daňového přiznání a daně vybírané srážkou u zdroje příjmů), nebo také například podle subjektu, který je platí (daně placené domácnostmi a daně placené firmami). (Široký, 2008, s. 56-57) Z důvodu omezeného rozsahu této práce se však dalším členěním daní již nebudu podrobněji zabývat.

1.2 DAŇOVÉ NÁLEŽITOSTI

Daňové náležitosti jsou charakteristiky stanovené zákonem při určování daňových povinností poplatníků daně, které nám říkají, kdo má daň platit, z čeho se má daň platit, v jaké výši, jakým způsobem a jaká pravidla mají účastníci daňového řízení dodržovat. (Kubátová, 2009, s. 40)

Daňové náležitosti lze rozčlenit na základní a doplňkové. Mezi základní daňové náležitosti se řadí:

- subjekt daně,
- objekt (předmět) daně,
- základ daně,
- sazba daně.

„**Subjektem daně** je právnická nebo fyzická osoba, která je ze zákona povinna platit daň.“ (Pavlásek, Hejduková, 2011, s. 55) Subjekty daně můžeme rozdělit na poplatníky daně a plátce daně.

„**Poplatníkem daně** je právnická nebo fyzická osoba, která je ze zákona povinna hradit svým jménem svoji daňovou povinnost ze svého předmětu zdanění.“ (Pavlásek, Hejduková, 2011, s. 55) Poplatníkem je tedy ten subjekt daně, který nese daňové břemeno.

„Plátcem daně je právnická nebo fyzická osoba, která je povinna příslušnou daň vypočítat, vybrat, srazit a odvést do příslušného veřejného rozpočtu prostřednictvím správce daně.“ (Pavlásek, Hejduková, 2011, s. 55)

„**Objektem (předmětem) daně** je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné poplatníkovi uložit daňovou povinnost.“ (Pavlásek, Hejduková, 2011, s. 56)

„**Základem daně** se rozumí předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách, ze kterého se daň vyměřuje. Měrnými jednotkami jsou buď jednotky fyzické (kus, litr) nebo peněžní (Kč).“ (Nakladatelství Sagit, [online])

„**Sazba daně** je algoritmus, jehož prostřednictvím se stanoví velikost konkrétní daně konkrétního daňového subjektu z jeho základu daně.“ (Nakladatelství Sagit, [online])

Daňové sazby lze rozdělit podle dvou základních hledisek:

- podle vztahu k druhu základu daně na:
 - jednotné,
 - diferencované,
- podle vztahu změny velikosti daně ke změně velikosti základu daně na:
 - pevné,
 - relativní.

Jednotná sazba daně se vyznačuje tím, že je stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně. *Diferencovaná sazba daně* se liší podle druhu předmětu daně nebo například podle subjektu daně. *Pevná sazba daně* je stanovena absolutní částkou bez ohledu na hodnotové vyjádření základu daně. *Relativní sazba daně* je vyjádřena v procentech. Relativní sazby daně lze dále členit na lineární, progresivní a degresivní. U lineární sazby daň roste proporcionálně s růstem základu daně. Je obvykle stanovena jako určité procento ze základu daně, které se s velikostí základu daně nemění. Progresivní sazba daně zvyšuje míru zdanění pro každý přírůstek základu daně. Daň tedy roste rychleji než základ daně. V praxi se používá hlavně klouzavě progresivní (pásmová)⁴ sazba.

⁴ Daňovým pásmem je v tomto případě myšlen interval základu daně, ve kterém základ daně podléhá jedné úrovni progresivní daňové sazby. Principem tedy je, že se základ daně rozdělí do několika pásem podle velikosti a pro každé pásmo základu daně se stanoví jiná úroveň daňové sazby. Pro určité zjednodušení se sazba daně skládá z absolutní částky daně, které odpovídá zdanění základu daně rovné dolní hranici pásma a ze sazby daně pro tu část základu daně, která přesahuje dolní hranici. (Pavlásek, Hejduková, 2011, s. 57)

U degresivní daňové sazby je typické, že s růstem daňového základu se daňová sazba snižuje. (Pavlásek, Hejduková, 2011, s. 58)

Jak už jsem se zmínila, vedle základních daňových náležitostí existují ještě daňové náležitosti doplňkové. Mezi ně se řadí např.:

- sleva na dani,
- odpočitatelné a připočitatelné položky,
- osvobození od daně,
- zdaňovací období,
- splatnost daně,
- záloha na daň,
- daňové přiznání.

Sleva na dani je částka, která je vymezena zákonem a při splnění stanovených podmínek snižuje vypočtenou daň. Může být stanovena jako absolutní částka nebo poměrnou částí z vypočtené daně. *Odčitatelné a připočitatelné položky* snižují nebo zvyšují základ daně. *Osvobození od daně* představuje případ, kdy se část předmětu daně nezahrnuje do základu daně a neplatí se z něj daň. *Zdaňovací období* je časový úsek, za který se zjišťuje základ daně a výše daně. Zdaňovacím obdobím může být například kalendářní rok nebo kalendářní měsíc. *Splatností daně* se rozumí okamžik, do kterého má daňový subjekt povinnost uhradit daň. *Záloha na daň* představuje platbu, kterou je daňový subjekt povinen platit v průběhu zdaňovacího období. Zálohy se poté započítávají po stanovení skutečné daňové povinnosti na její úhradu. *Daňové přiznání* je vyjádření povinnosti každého daňového subjektu uvést správci daně stanoveným způsobem všechny skutečnosti potřebné k výpočtu daně. (Nakladatelství Sagit, [online])

1.3 DŮCHODOVÉ DANĚ

Důchodové daně představují obecně jeden z nejvýznamnějších příjmů veřejných rozpočtů. Za důchodové daně se obecně považují daně placené fyzickými nebo právnickými osobami z jejich důchodů⁵. Důchodové daně se rozdělují na osobní důchodové daně (daně z příjmů jednotlivců) a na daně ze zisků korporací (korporátní daně). Osobní důchodové daně jsou někdy označovány jako daně z příjmů fyzických osob a daně ze zisků korporací jako daně z příjmů právnických osob.

⁵ Pod pojmem důchod je zde myšlen příjem jako takový, nikoliv pojmy jako invalidní nebo starobní důchod.

Někdy se do důchodových daní zahrnují i platby sociálního pojištění⁶, jelikož značně ovlivňují výpočet důchodových daní. Z důvodu, že platby na sociální pojištění nejsou důchodovou daní jako takovou, ale i z důvodu omezeného rozsahu této práce, se nebudu v této diplomové práci platbami na sociální pojištění podrobněji zabývat.

1.3.1 Osobní důchodová daň (daň z příjmů fyzických osob)

Osobní důchodová daň patří mezi nejznámější daň daňového systému, a to i přesto, že se jedná o daň poměrně mladou. Poprvé byla zavedena ve Velké Británii v roce 1799 k financování válek proti Napoleonovi. Původně šlo pouze o zdanění zisku, poté byla tato daň rozšířena na všechny příjmy. V ostatních vyspělých zemích se tato daň zavedla většinou až koncem 19. století a začátkem 20. století. (Kubátová, 2010, s. 163) V současné době je osobní důchodová daň součástí daňového systému každé členské země EU. (Široký, 2012, s. 63)

Základní struktura výpočtu osobní důchodové daně je prakticky stejná ve všech vyspělých zemích. (Široký, 2008, s. 124) Postup výpočtu osobní důchodové daně zobrazuje následující schéma.

Obrázek č. 1: Postup výpočtu osobní důchodové daně

ZÁKLAD DANĚ
- nezdanitelné části základu daně (odpočitatelné položky)
= UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ
x sazba daně
= DANĚ
- slevy na dani
= DANOVÁ POVINNOST

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Kubátové, 2010, s. 167

První krokem výpočtu osobní důchodové daně je tedy zjištění tzv. **základu daně**. Základ daně vznikne sečtením všech zdanitelných důchodů. Od základu daně se poté odečtou nezdanitelné části základu daně. Tím vzniká tzv. upravený základ daně. Na upravený základ daně se uplatní sazba daně a vypočítá se daň. Tato vypočtená daň může být ještě snížena o slevy na dani. Výsledkem je poté daňová povinnost, která musí být poplatníkem uhrazena.

⁶ Sociální pojištění se většinou skládá ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. (Široký, 2008, s. 144)

Jak už bylo zmíněno, nejdříve je tedy nutné zjistit základ daně, který je součtem všech zdanitelných důchodů. Zdanitelný důchod by měl obsahovat:

- peněžní důchody,
- nepeněžní důchody,
- imputované důchody,
- nerealizované důchody.

Nepeněžní důchody jsou důchody naturální nebo například důchody získané směnou. Tyto důchody se většinou nezdaňují, nebo jsou do určité výše osvobozeny, a to hlavně z důvodu, že se složitě oceňují, a mohlo by tak docházet k velkým únikům. Tyto důchody zpravidla nedosahují velké výše. Většinou také dochází k omezení jejich bezplatného poskytování daňovým zákonem. Příkladem může být zdanění použití služebního vozidla k soukromým účelům či omezení náhrad výdajů na pracovní cesty. (Kubátová, 2010, s. 170)

Za imputované důchody lze považovat důchody, které nejsou nominálně vyčíslitelné. Jedná se o takové formy netržních aktivit, za které by daňové subjekty za jiných okolností musely platit. Například pokud žena pečuje o dítě doma, imputovaným důchodem by byla odměna pečovatelce, kterou by musela za péči o dítě zaplatit, pokud by se o něj sama doma nestarala. Dalším typickým příkladem imputovaného důchodu je výnos, jenž by poplatník dostal za pronájem bytu či domu, který sám obývá. Pro všechny případy imputovaných důchodů však platí, že vyčíslit jeho hodnotu je nesnadné až takřka nemožné. Z tohoto důvodu se většinou imputované důchody do zdanitelného důchodu vůbec nezahrnují. (Široký, 2008, s. 124)

Pokud se hovoří o *nerealizovaných důchodech*, myslí se tím zejména nerealizované kapitálové výnosy, tedy růst ceny drženého kapitálu, ať už v hmotné podobě či v podobě cenných papírů. Nerealizované kapitálové výnosy představují nepochybně růst bohatství poplatníka a z toho důvodu by měly být zahrnuty do základu daně. Většinou tomu však tak není a to hlavně z toho důvodu, že by poplatníci mohli být insolventní, jelikož z nerealizovaných kapitálových příjmů neplynou žádné skutečné příjmy, ze kterých by mohli daň uhradit. (Kubátová, 2010, s. 171)

Z předchozího textu vyplývá, že zdanitelné důchody tvoří tedy zejména důchody peněžní. Přičemž mezi nejvýznamnější peněžní důchody, a tedy zároveň i zdanitelné důchody, patří (Kubátová, 2010, s. 171-172):

- důchody pracovní,⁷
- důchody z podnikání,
- nájemné,
- veřejné penze,
- kapitálové výnosy realizované.

Jak už jsem se zmínila v předchozím textu, vypočtený základ daně se dále sníží o **nezdanitelné části základu daně (odpočitatelné položky)**. Jedná se především o úlevy, které zohledňují rodinnou situaci poplatníka či jeho sociální postavení. Setkat se můžeme ale také s úlevami na půjčky, investice nebo jiné výdaje. Daňové úlevy mají především podobu fixní nominální částky.

Daňové úlevy se zpravidla člení na:

- standardní,
- nestandardní.

Standardní úlevy jsou většinou stanoveny pevnou částkou a běžně je používá naprostá většina států EU. Jedná se o především o nezdanitelné částky, které lze odečíst od základu daně z titulu samotné existence poplatníka, z důvodu vyživování dalších osob ve společné domácnosti nebo například z důvodu invalidity. *Nestandardní úlevy* jsou naopak limitovány do určité výše. To znamená, že je stanovena maximální částka, kterou si lze za splnění určitých podmínek od základu daně odečíst. Hlavním důvodem pro jejich existenci je snaha podpořit určitý druh investování, pojištění či spoření. Cílem těchto úlev je tedy podpořit určitý druh chování poplatníka. Jedná se např. o možnost odpočtu úroků z hypoték či odpočtu poskytnutých darů na charitativní účely od základu daně. (Široký, 2008, s. 125)

Již zmíněné daňové úlevy se někdy označují za všeobecné, a to z toho důvodu, že platí pro všechny osoby a všechny tyto osoby mají stejné podmínky pro uplatnění těchto úlev. Vedle nich stojí daňové úlevy, které jsou označovány jako specifické. Tyto úlevy

⁷ Pracovní důchody tvoří asi ¾ všech zdanitelných příjmů.

mohou získat jen určité skupiny poplatníků např. z důvodu druhu příjmu nebo odvětví, ve kterém pracují a ze kterého tedy jejich důchod pochází.⁸ (Široký, 2008, s. 125)

Po odečtení nezdanitelných částí daně se tedy získá upravený základ daně, ze kterého se použitím **daňové sazby** vypočte daň.

U osobní důchodové daně jsou většinou používány sazby buď lineární, nebo klouzavě progresivní. Lineární sazba daně znamená, že je stanovena jednotná procentuální sazba daně, která je pro všechny poplatníky stejná bez ohledu na výši jejich příjmů, např. sazba daně 15 %. Klouzavě progresivní sazba daně má většinou podobu tabulky daňových sazeb. Tato tabulka určuje meze, nad nimiž je vždy pouze část základu daně překračující tuto mez zdaněna vyšší sazbou daně. (Kubátová, 2010, s. 179-182) Jako příklad klouzavě progresivní sazby daně lze uvést sazbu daně z příjmů fyzických osob platnou v České republice v roce 2006 a v roce 2007. Tato sazba daně je zobrazena v následující tabulce.

Tabulka č. 1: Příklad klouzavě progresivní sazby daně - sazba daně z příjmů fyzických osob v České republice platná pro rok 2006 a 2007

Sazba daně pro rok 2006 - 2007			
Ze základu daně		Daň	Ze základu přesahujícího
Od Kč	Do Kč		
0	121 200	12 %	x
121 200	218 400	14 544 + 19 %	121 200
218 400	331 200	33 012 + 25 %	218 400
331 200	a výše	61 212 + 32 %	331 200

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění platném pro roky 2006 a 2007

Podle této tabulky je tedy poplatníkovi zdaněn důchod do 121 200 Kč sazbou 12 %. Pokud jeho upravený základ daně za rok 2006 činil například 200 000 Kč, vypočte se daň jako součet 14 544 Kč a 19 % z upraveného základu daně přesahujícího 121 200 Kč.

Vypočtená daň lze dále snížit o **slevy na dani**. Slevy na dani se tedy odečítají přímo od vypočtené daně a mohou být uplatňovány buď všemi osobami, nebo například pouze určitou skupinou osob (například sleva na invaliditu). Dále mohou být slevy na dani

⁸ V některých daňových systémech jsou daňové úlevy poskytovány např. při práci v zemědělství nebo v těžebním průmyslu.

použity na stimulaci určitých aktivit, tzn. například na podporu investic poplatníků. (Široký, 2008, s. 127)

Odečtením slev na dani se získá výsledná daňová povinnost poplatníka za dané zdaňovací období. U osobní důchodové daně je zdaňovacím obdobím většinou kalendářní rok nebo jiných dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Lze se však setkat například i s dvouletým zdaňovacím obdobím. (Kubátová, 2010, s. 184)

Některé vybrané důchody můžou být zdaňovány jiným způsobem, než byl v předchozím textu popsán, a to hlavně z důvodu jednoduchosti a administrativní nenáročnosti, snazší kontroly výběru daně a omezení případných daňových úniků. Jedná se o zdanění srážkou u zdroje. Srážkou u zdroje se zdaňují některé důchody z mezd a platů a některé důchody z kapitálových výnosů, jako jsou např. dividendy nebo úroky z účtů u bank. Jedná se tedy o důchody, u kterých by byla daň vybírána složitým způsobem a zbytečně by poplatníky zatěžovala. V tomto případě nemusí poplatník podávat daňové přiznání, daňovou povinnost za něj splní poskytovatel příjmů. Daň je tedy sražena přímo u zdroje příjmů. (Široký, 2008, s. 131)

1.3.2 Daň ze zisků korporací (daň z příjmů právnických osob)

Daň ze zisků korporací bývá také někdy nazývána důchodovou daní korporací nebo daní ze zisků firem.

Daň ze zisků korporací je jednou z nejmladších daní v daňových systémech. Její zavedení umožnilo až vznik řádného účetnictví, které se rozvíjelo v souvislosti s manufakturní a tovární výrobou. Poprvé byla daň ze zisku korporací uplatněna až koncem 19. století a to konkrétně v roce 1991 v Prusku. Přičemž tato daň měla velmi nízkou sazbu a to nejvýše 4 %. Za hlavní motivy k uplatnění této daně lze považovat koncentraci kapitálu a rozšíření kolektivního investování. (Kubátová, 2010, s. 187) V současné době je daň ze zisků korporací součástí daňového systému všech členských zemí EU i všech vyspělých zemí světa. (Široký, 2008, s. 62)

Základní postup stanovení daně ze zisků korporací je obdobný jako u osobní důchodové daně. Prvním krokem je zjištění základu daně. Od základu daně se poté odečtou různé daňové úlevy (nezdanitelné části základu daně). Tím se získá tzv. upravený základ daně, na který se uplatní sazba daně ze zisků korporací a vypočte se daň. Od vypočtené daně

se odečtou případné slevy na dani. Tím se získá konečná daňová povinnost. Tento postup výpočtu daně ze zisků korporací zobrazuje následující schéma.

Obrázek č. 2: Postup výpočtu daně ze zisků korporací

ZÁKLAD DANĚ
- nezdanitelné části základu daně (odpočitatelné položky)
= UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ
x sazba daně
= DANĚ
- slevy na dani
= DANOVÁ POVINNOST

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Kubátové, 2010, s. 193-200

Stejně jako u osobní důchodové daně tedy rozhoduje o celkové daňové povinnosti základ daně a sazba daně. **Základ daně** se u daně ze zisků korporací odvozuje z účetního výsledku hospodaření⁹. V některých zemích EU se tento účetní výsledek hospodaření ještě významně upravuje.¹⁰ Právě úprava účetních dat na hodnoty potřebné pro stanovení daně je poměrně složitá. (Kubátová, 2010, s. 193)

Největší rozdíly v základu daně mohou vzniknout z příčiny různých daňově uznatelných nákladů nebo různých předpisů pro daňové odpisy. Základ daně tedy může ovlivnit např. způsob oceňování zásob nebo způsob započtení výdajů na pracovní cesty. Stejně tak jeho výši může ovlivnit stanovená doba odepisování nebo sazby odpisů za jednotlivé roky. (Kubátová, 2010, s. 193)

Ze základu daně lze i v tomto případě odečíst **nezdanitelné části základu daně (odpočitatelné položky)** ve formě různých daňových úlev. Nejběžněji používanou úlevou je možnost odečtení ztrát z podnikání v minulých letech po stanovenou dobu. Zejména v nových členských státech EU jsou poskytovány různé daňové úlevy, které mají za cíl přilákání přímých zahraničních investic. Tyto daňové stimuly mohou snižovat základ daně, daňovou sazbu nebo i daňovou povinnost. Nejvelkorysejší úlevou je nulová daň ze zisků firem. Nulová daň ze zisků firem je také někdy označována jako daňové prázdny. (Kubátová, 2010, s. 197)

Snižením základu daně o daňové úlevy se získá upravený základ daně. Na upravený základ daně se uplatní **sazba daně** ze zisků korporací. Na rozdíl od osobní důchodové

⁹ Účetním výsledkem hospodaření je rozdíl mezi výnosy a náklady.

¹⁰ K účetnímu výsledku hospodaření se přičítají položky zvyšující základ daně, tzn. daňově neuznatelné náklady. Položky snižující základ daně se naopak od základu daně odečítají. Jedná se o výnosy, které se do základu daně nezahrnují, např. výnosy osvobozené od daně.

daně jsou sazby daně ze zisků korporací většinou lineární ve výši určitého zákonem stanoveného procenta. (Široký, 2008, s. 137)

Z vypočtené daně lze odečíst **slevy na dani**. Jedná se například o slevy na zaměstnávání osob se zdravotním postižením nebo daňové úlevy na investice do určitých odvětví. (Široký, 2008, s. 137-138)

Odečtením slev na dani se získá výsledná daňová povinnost za dané zdaňovací období. U daně ze zisků korporací je zdaňovacím obdobím většinou dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

2 ANALÝZA ZDANĚNÍ DŮCHODŮ VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EVROPSKÉ UNIE

V následujícím textu analyzuji zdanění důchodů z hlediska právní úpravy ve třech vybraných zemích EU a to na Slovensku, v Rakousku a v Polsku. To znamená, že u každé vybrané země objasňuji, jaké důchodové daně jsou součástí daňového systému této země, a přesně definuji, kdo je plátcem a poplatníkem těchto daní, co je jejich předmětem a základem daně, jaké nezdanitelné části základu daně či slevy na dani si lze v daném státě uplatnit a jaká je vlastně sazba těchto daní. Dále uvádím i základní informace např. o zdaňovacím období a daňovém přiznání.

2.1 ZDANĚNÍ DŮCHODŮ NA SLOVENSKU

Slovenská republika (dále jen Slovensko) vstoupila do EU v roce 2004 a od 1. ledna 2009 zavedla euro. Hlavním městem Slovenska je Bratislava. Rozloha činí přibližně 49 000 kilometrů čtverečních (km²) a počet obyvatel 5,4 miliónu. Slovensko je republikou s jednokomorovým parlamentem a prezidentem. (Evropská unie, [online])

Součástí slovenského daňového systému jsou dvě důchodové daně, a to osobní důchodová daň (daň z příjmů fyzických osob) a daň ze zisků korporací (daň z příjmů právnických osob).

Obě výše zmíněné důchodové daně (daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob) jsou legislativně vymezeny Zákonem číslo (č.) 593/2003 Sb., o dani z příjmů, v platném znění (Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov). Tento zákon se člení na paragrafy (§), které se skládají z jednotlivých odstavců (odst.).

2.1.1 Daň z příjmů fyzických osob (Daň z příjmov fyzickej osoby)

Daň z příjmů fyzických osob na Slovensku je upravena ve druhé části Zákona č. 593/2003 Sb., o dani z příjmů, v platném znění. (Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov)

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob na Slovensku lze podle § 2 rozdělit do dvou skupin, a to na poplatníky s neomezenou daňovou povinností a poplatníky s omezenou daňovou povinností. Poplatníci s neomezenou daňovou povinností jsou fyzické osoby, které mají na území Slovenska trvalé bydliště, nebo se zde obvykle zdržují. To znamená, že pobývají na území Slovenska souvisle nebo v několika obdobích

alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce s výjimkou těch, kteří zde pobývají jen za účelem studia, léčení nebo denně či v dohodnutých časových obdobích překračují hranice za účelem výkonu závislé činnosti, jejíž zdroj je na území Slovenska. Poplatníci s omezenou daňovou povinností jsou fyzické osoby, které nejsou poplatníky s neomezenou daňovou povinností.

U poplatníka s neomezenou daňovou povinností jsou zdaňovány daní z příjmů fyzických osob příjmy plynoucí jak ze zdrojů Slovenska, tak i příjmy plynoucí ze zahraničí. U poplatníka s omezenou daňovou povinností podléhají této dani jen příjmy plynoucí ze zdrojů Slovenska.

Předmětem daně jsou podle § 3 odst. 1:

- příjmy ze závislé činnosti,
- příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu,
- příjmy z kapitálového majetku,
- ostatní příjmy.

Předmětem daně naopak nejsou např. příjmy získané vydáním, darováním nebo zděděním nemovitosti, movité věci a práva, úvěry a půjčky. (§ 3 odst. 2)

Mezi *příjmy ze závislé činnosti* se podle § 5 zahrnují především:

- příjmy ze současného nebo předchozího pracovněprávního vztahu, služebního a jiného poměru,
- příjmy za práci likvidátorů, prokuristů, nucených správců, členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručeným omezeným a komanditistů komanditních společností,
- platy a funkční požitky ústavních činitelů, veřejného ochránce práv, poslanců Evropského parlamentu, kteří byli zvoleni na území Slovenska a prokurátorů,
- odměny za výkon funkce ve státních orgánech a v orgánech územní samosprávy.

Za příjem ze závislé činnosti se považuje např. i nepeněžní příjem plynoucí zaměstnanci z poskytnutí služebního motorového vozidla zaměstnavatelem i pro soukromé účely. Zaměstnanec si v tomto případě navýší své příjmy o 1 % ze vstupní ceny motorového vozidla za každý započatý kalendářní měsíc, ve kterém služební motorové vozidlo používal i pro soukromé účely.

V § 5 odst. 5 jsou definovány i další příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob na Slovensku. Jedná se především o:

- cestovní náhrady poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti a to do výše stanovené zákonem,
- hodnotu poskytovaných osobních ochranných pracovních prostředků, osobních hygienických prostředků a pracovního oblečení včetně jejich udržování,
- celkovou částku, kterou poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci na tyto účely.

Jak už jsem se zmínila, další skupinou příjmů zdaňovaných daní z příjmů fyzických osob jsou *příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu*. Tyto příjmy upravuje § 6.

Mezi příjmy z podnikání patří:

- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- příjmy ze živnosti,
- příjmy z podnikání podle zvláštních předpisů (např. příjmy lékařů nebo právníků),
- příjmy společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti.

Do příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti lze zařadit např. příjmy z vytvoření díla či uměleckého výkonu, příjmy z užití či poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví a příjmy znalců či tlumočnicků.

Příjmem z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti je např. i příjem z jakéhokoliv nakládání s obchodním majetkem poplatníka nebo příjem z prodeje podniku či jeho části. Za příjem z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti se považují i úroky z běžného účtu, který se používá k podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti. (§ 6 odst. 5)

Příjmy z kapitálového majetku upravuje § 7 a jsou to zejména:

- úroky a výnosy z cenných papírů,
- úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách včetně úroků na vkladovém účtu, na účtu stavebního spoření a běžném účtu, pokud tento účet neslouží k podnikáním či jiné samostatné výdělečné činnosti,
- úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček či úroky z hodnoty splaceného vkladu v dohodnuté výši společníků veřejných obchodních společností,

- dávky z penzijního spoření,
- plnění z pojištění pro případ dožití určitého věku a jednorázové vyrovnání nebo odbytné vyplacené v případě pojištění osob při předčasném skončení pojištění,
- výnosy ze směnek,¹¹
- výnosy z dluhopisů a pokladničních poukázek.

Za *ostatní příjmy* (§ 8) se považují především:

- příjmy z příležitostných činností, a to zejména z příležitostné zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příležitostného pronájmu movitých věcí,
- příjmy z převodu vlastnictví nemovitostí, z prodeje movitých věcí, z převodu opcí, cenných papírů, z převodu podílu na společnosti s ručením omezením či komanditní společnosti nebo z převodu členských práv družstva,
- příjmy ze zděděných práv z průmyslového či jiného duševního vlastnictví včetně autorských práv,
- důchody,
- výhry v loteriích, výhry z reklamních soutěží, slosování a ceny z veřejných soutěží,
- příjmy z derivátových operací.

Celá řada příjmů je předmětem daně z příjmů fyzických osob, ale je **od této daně osvobozena**, tudíž se nezahrnuje do základu daně. Tyto příjmy jsou uvedeny v § 9 a jedná se např. o dávky, podpory a služby z veřejného zdravotního pojištění, individuálního zdravotního pojištění, nemocenského a úrazového zabezpečení, důchody z důchodového spoření, dávky a příspěvky na zajištění základních životních podmínek a řešení hmotné nouze, sociální služby, peněžní příspěvky na kompenzaci sociálních důsledků těžkého zdravotního postižení a plnění poskytované v rámci aktivní politiky trhu práce.

Od daně z příjmů fyzických osob je podle § 5 odst. 7 osvobozena např. i hodnota stravy či nealkoholických nápojů poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci ke spotřebě na pracovišti, částka vynaložená zaměstnavatelem na doškolování zaměstnance, které souvisí s činností zaměstnavatele, nepeněžní plnění plynoucí z použití rekreačního, zdravotnického, vzdělávacího, předškolního, tělovýchovného nebo sportovního zařízení, sociální pojištění, které je povinen platit zaměstnavatel za zaměstnance, náhrada příjmu poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci při jeho dočasné pracovní

¹¹ kromě příjmů z jejich prodeje

neschopnosti nebo podíl na zisku vyplacený obchodní společností nebo družstvem zaměstnanci, bez toho aby měl účast na základním jmění této společnosti nebo družstva.

Základ daně se stanoví jako součet dílčích základů daně. (§ 4) Dílčí základ daně se určí zvlášť za příjmy ze závislé činnosti, za příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu, za příjmy z kapitálového majetku a zvlášť za ostatní příjmy. Základ daně se podle § 47 zaokrouhluje vždy na eurocenty dolů.

Dílčím základem daně za příjmy ze závislé činnosti jsou zdanitelné příjmy ze závislé činnosti snížené o příspěvky na sociální pojištění, které má ze zákona povinnost platit zaměstnanec¹². (§ 5 odst. 8) Tento dílčí základ se dále snižuje o nezdanitelné části základu daně. (§ 4 odst. 1)

Při určování *dílčího základu daně za příjmy z podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu* se vychází z rozdílu mezi příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu a výdaji prokazatelně vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení v případě, že poplatník nevede podvojný účetnictví. Jestliže poplatník vede podvojný účetnictví, při stanovení dílčího základu daně za příjmy z podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu se vychází z účetního výsledku hospodaření, tedy rozdílu mezi výnosy a náklady. Rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo účetní hospodářský výsledek se pro potřeby zjištění základu daně:

- navýší o částky, které nelze zahrnout do daňových výdajů (nákladů) nebo které byly do daňových výdajů (nákladů) zahrnuté v nesprávné výši,
- navýší o částky, které nejsou součástí výsledku hospodaření, ale mají být zahrnuty do základu daně,
- sníží o částky, které jsou součástí výsledku hospodaření, ale nemají být zahrnuty do základu daně. (§ 6 a § 17)

Jako daňově uznatelný výdaj (náklad) lze u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti uplatnit uhrazené příspěvky na sociální pojištění, které musí poplatník za sebe ze zákona platit. (§ 19 odst. 3)

¹² Zaměstnanci na Slovensku musí v roce 2013 odvádět 13,4 % ze svých hrubých příjmů na sociální pojištění. Sociální pojištění u zaměstnanců obsahuje platby na zdravotní pojištění, na nemocenské pojištění, starobní pojištění, invalidní pojištění a pojištění v nezaměstnanosti. (§ 12 Zákona č. 580/2004 Sb., o zdravotním pojištění, v platném znění (Zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení) a § 2, § 130-137 Zákona č. 461/2003 Sb., o sociálním pojištění, v platném znění (Zákon č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení))

Dílčí základ daně za příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti lze dále snížit o nezdanitelné části základu daně. (§ 4 odst. 1) Od tohoto dílčího základu daně lze také odečíst daňovou ztrátu, a to po období nejvýše sedmi po sobě následujících zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém byla tato daňová ztráta vykázána. (§ 30 odst. 1)

Někteří poplatníci mají možnost uplatnit výdaje v prokazatelné výši nebo paušální výdaje. Možnost uplatnit výdaje paušální částkou mají pouze poplatníci, kteří nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, nebo byly plátcí jen část zdaňovacího období. U příjmů z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti lze uplatnit výdaje ve výši 40 % z hodnoty příjmů, maximálně však do částky 5 040 eur ročně. (§ 6 odst. 10)

Dílčím základem daně za příjmy z kapitálového majetku jsou pouze příjmy z kapitálového majetku. (§ 7 odst. 4)

Dílčím základem daně za ostatní příjmy je zdanitelný příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. (§ 8 odst. 2) U důchodů, výhry v loteriích, výhry z reklamních soutěží či slosování a ceny z veřejných soutěží se zdanitelný příjem o výdaje nesnižuje. (§ 8 odst. 3)

U příjmů z příležitostné zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství může poplatník uplatnit paušální výdaje ve výši 25 % z těchto příjmů, maximálně však do výše 5 040 eur ročně, pokud neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení tohoto příjmu. (§ 8 odst. 9)

Následující schéma přehledně shrnuje stanovení jednotlivých dílčích základů daně, jejichž součet tvoří základ daně z příjmů fyzických osob na Slovensku.

Obrázek č. 3: Schéma stanovení základu daně z příjmů fyzických osob na Slovensku

PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI
<ul style="list-style-type: none"> – příspěvky na sociální pojištění, které ze zákona hradí zaměstnanec = dílčí základ daně za příjmy ze závislé činnosti – nezdanitelné části základu daně = dílčí základ daně za příjmy ze závislé činnosti snížený o nezdanitelné části základu daně
PŘÍJMY Z PODNIKÁNÍ, Z JINÉ SAMOSTATNÉ VÝDĚLEČNÉ ČINNOSTI A Z PRONÁJMU
<ul style="list-style-type: none"> – výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (příp. výnosy – náklady) = rozdíl mezi příjmy a výdaji (příp. účetní hospodářský výsledek) – částky, které nelze zahrnout do daňových výdajů (nákladů) nebo které byly do daňových výdajů (nákladů) zahrnuty v nesprávné výši + částky, které nejsou součástí výsledku hospodaření, ale mají být zahrnuty do základu daně – částky, které jsou součástí výsledku hospodaření, ale nemají být zahrnuty do základu daně = dílčí základ daně za příjmy z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu – nezdanitelné části základu daně (daňová ztráta minulých let)¹³ = dílčí základ daně za příjmy z podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti (snížený o nezdanitelné části základu daně) a z pronájmu
PŘÍJMY Z KAPITÁLOVÉHO MAJETKU
= dílčí základ daně za příjmy z kapitálového majetku
OSTATNÍ PŘÍJMY
<ul style="list-style-type: none"> – výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmu = dílčí základ daně za ostatních příjmy = ZÁKLAD DANĚ

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Zákona č. 593/2003 Sb., o dani z příjmů, v platném znění (Zákon č. 595/2003 Z. z., Zákon o dani z příjmů)

Jak už jsem se zmínila, dílčí základ daně ze závislé činnosti a dílčí základ daně z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo součet těchto dvou dílčích základů daně lze snížit o **nezdanitelné části základu daně** podle § 11, a to o nezdanitelnou část základu daně na poplatníka nebo na manželku.

Výše *nezdanitelné části základu daně na poplatníka* je závislá na velikosti základu daně poplatníka ve zdaňovacím období.

Nezdanitelná část základu daně na poplatníka činí za zdaňovací období částku odpovídající 19,2násobku částky životního minima platného k 1. lednu příslušného

¹³ nezdanitelné části základu daně, včetně odpočtu daňové ztráty, lze uplatnit pouze u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

zdaňovacího období (platného životního minima)¹⁴, pokud se v příslušném zdaňovacím období základ daně poplatníka rovná nebo je nižší než 100násobek platného životního minima. Nezdánitelné části základu daně se podle § 47 vždy zaokrouhlují na eurocenty dolů.

Pro rok 2013 tedy platí, že pokud se základ daně za zdaňovací období rovná nebo je menší než 19 809 EUR, nezdanitelná část základu daně na poplatníka činí 3 803,33 EUR za zdaňovací období.

Pokud v příslušném zdaňovacím období poplatník dosáhne základu daně v částce vyšší než je 100násobek platného životního minima, částka roční nezdanitelné části základu daně na poplatníka odpovídá rozdílu 44,2násobku platného životního minima a jedné čtvrtiny základu daně. Pokud je tato vypočtená částka rovna nule nebo nižší než nula, nezdanitelná část na poplatníka se v příslušném zdaňovacím období také rovná nule.

Pro rok 2013 tedy platí, že pokud je základ daně vyšší než 19 809 EUR za zdaňovací období, nezdanitelná část základu daně na poplatníka se rovná rozdílu 8 755,58 EUR a jedné čtvrtiny základu daně za zdaňovací období.

Nezdánitelná část základu daně na poplatníka nelze uplatnit v tom případě, že poplatník na začátku zdaňovacího období pobírá starobní nebo předčasný starobní důchod ze sociálního pojištění, důchodového spoření nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu nebo pokud pobírá výsluhový důchod.

Výše *nezdanitelné části základu daně na manželku (manžela)* se liší v závislosti na výši základu daně poplatníka a výše vlastních příjmů manželky (manžela) za příslušné zdaňovací období.

Za manželku (manžela), na kterou si může poplatník podle uplatnit nezdanitelnou část základu daně, se považuje manželka (manžel) žijící s poplatníkem ve společné domácnosti, která se v příslušném zdaňovacím období starala o nezletilé dítě žijící s poplatníkem ve společné domácnosti nebo pobírala peněžité příspěvek na opatrování dítěte, byla zařazena do evidence uchazečů o zaměstnání či je považována za občana se zdravotním postižením.

¹⁴ Částka platného životního minima (částka životního minima platná k 1. lednu 2013) činí na Slovensku 198,09 eura (EUR). (§ 2 Zákona č. 601/2003 Sb., o životním minimu a o změně a doplnění některých zákonů, v platném znění (Zákon č. 601/2003 Z. z. o životnom minime a o zmene a doplnení niektorých zákonov))

Za vlastní příjem manželky se považuje skutečný příjem manželky (manžela) za zdaňovací období snížený o zaplacené pojistné a příspěvky, které manželka byla povinna z tohoto příjmu v příslušném zdaňovacím období zaplatit. Do vlastního příjmu manželky se nezahrnuje zaměstnanecká prémie, daňový bonus, zvýšení důchodu pro bezmocnost, státní sociální dávky a stipendium poskytované studentovi, který se soustavně připravuje na budoucí povolání.

Pokud se základ daně poplatníka v příslušném zdaňovacím období rovná nebo je nižší než 176,8násobek platného životního minima (35 022,31 EUR)¹⁵ a jeho manželka (manžel) v tomto zdaňovacím období:

- nemá vlastní příjem, roční nezdanitelná část základu daně na manželku odpovídá částce 19,2násobku životního minima (3 803,33 EUR)¹⁶,
- má vlastní příjem a tento příjem za zdaňovací období nepřesáhne částku 19,2násobku platného životního minima (3 803,33 EUR), roční nezdanitelná část základu daně na manželku odpovídá rozdílu mezi částkou 19,2násobku platného životního minima (3 803,33 EUR) a skutečným příjmem manželky za zdaňovací období,
- má vlastní příjem a tento příjem přesáhne za zdaňovací období částku odpovídající 19,2násobku platného životního minima (3 803,33 EUR), nezdanitelná část základu daně na manželku se rovná nule.

Jestliže je základ daně poplatníka v příslušném zdaňovacím období vyšší než 176,8násobek platného životního minima (35 022,31 EUR) a jeho manželka:

- nemá v příslušném zdaňovacím období vlastní příjem, roční nezdanitelná část základu daně odpovídá rozdílu 63,4násobku platného životního minima (12 558,91 EUR)¹⁷ a jedné čtvrtiny základu daně poplatníka. Jestliže je tento rozdíl nižší než nula, nezdanitelná část základu daně na manželku se rovná nule,
- má vlastní příjem, roční nezdanitelná část základu daně na manželku se rovná rozdílu 63,4násobku platného životního minima (12 558,91 EUR), jedné čtvrtiny základu daně poplatníka a vlastního příjmu manželky.

Nezdanitelnou částí základu daně na Slovensku je podle § 11 odst. 8 i částka prokazatelně zaplacených dobrovolných příspěvků na starobní důchodové spoření, a to

¹⁵ částka platná pro rok 2013

¹⁶ částka platná pro rok 2013

¹⁷ částka platná pro rok 2013

maximálně do výše 2 % základu daně. Tato částka také nesmí přesáhnout 2 % z 60násobku průměrné měsíční mzdy zjištěné Statistickým úřadem Slovenské republiky za kalendářní rok, který dva roky předchází kalendářnímu roku, za který se zjišťuje základ daně (943,2 EUR pro rok 2013).¹⁸

Na základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně se použije **sazba daně**, která je stanovena v § 15 a činí:

- 19 % z té části základu daně, která ve zdaňovacím období nepřesáhne nebo se rovná 176,8násobku platného životního minima (35 022,31 EUR)¹⁹,
- 25 % z té části základu daně, která ve zdaňovacím období přesáhne částku odpovídající 176,8násobku platného životního minima.

Vypočtená daň se zaokrouhluje vždy na eurocenty dolů. (§ 47)

Tato vypočtená daň lze ještě snížit o tzv. **daňový bonus** podle § 33. Tento daňový bonus si může uplatnit poplatník, jehož zdanitelné příjmy ze závislé činnosti nebo zdanitelné příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti činí za zdaňovací období alespoň 6násobek minimální mzdy²⁰ (2 026,2 EUR)²¹, a to ve výši 19,32 EUR měsíčně za každé vyživované dítě žijící s poplatníkem ve společné domácnosti.

Jestliže dítě vyživuje více poplatníků, může si daňový bonus uplatnit jen jeden z nich. Pokud poplatník vyživuje dítě jen několik kalendářních měsíců ve zdaňovacím období, může si uplatnit daňový bonus za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly splněny podmínky pro jeho uplatnění. Daňový bonus lze uplatnit již v měsíci, ve kterém se dítě narodilo.

Pokud je daňový bonus vyšší než částka vypočtené daně, požádá poplatník správce daně při podání daňového přiznání o vyplacení tohoto rozdílu, který se považuje za daňový přeplatek. Odečtením daňového bonusu se tedy získá výsledná daňová povinnost poplatníka za zdaňovací období.

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů fyzických osob je kalendářní rok. (§ 2) Daň z příjmů fyzických osob se většinou neplatí jednorázově, ale zálohově.

¹⁸ Za rok 2011 činila průměrná měsíční mzda na Slovensku 786 EUR. (Štatistický úrad Slovenskej republiky, 2012, [online])

¹⁹ částka platná pro rok 2013

²⁰ V roce 2013 byla na Slovensku minimální mzda stanovena Nařízením vlády č. 326/2012 Sb. (Nariadenie vlády č. 326/2012 Z.z.) ve výši 337,70 EUR.

²¹ částka platná pro rok 2013

Zálohy na daň v průběhu zdaňovacího období platí poplatník, jehož poslední známá daňová povinnost přesáhla 2 500 EUR. Tyto zálohy mohou být čtvrtletní nebo měsíční v závislosti na výši poslední známé daňové povinnosti. Zálohy na daň jsou splatné vždy k poslednímu dni každého kalendářního čtvrtletí nebo kalendářního měsíce. (§ 34) U příjmů ze závislé činnosti se povinně platí měsíční zálohy na daň z příjmů fyzických osob. (§ 35)

Po skončení zdaňovacího období podává poplatník **daňové přiznání**, ve kterém uvádí všechny informace potřebné k výpočtu daně z příjmů fyzických osob. Daňové přiznání musí poplatník podat nejpozději do třech měsíců po uplynutí zdaňovacího období, v tomto případě tedy do 31. března. (§ 49)

Poplatníci, kteří mají příjmy pouze ze závislé činnosti, mohou nejpozději do 15. února po skončení zdaňovacího období písemně požádat svého zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování záloh a nemusí tak podávat daňové přiznání. (§ 38)

Na Slovensku má poplatník daně z příjmů fyzických osob právo na základě § 50 poukázat 2 % zaplacené daně z příjmů fyzických osob jím určené právnické osobě. Musí se však jednat o částku nejméně 3,32 EUR a příjemcem může být pouze občanské sdružení, nadace, neinvestiční fond, nezisková organizace poskytující všeobecně prospěšné služby, účelové zařízení církve a náboženské společnosti, organizace s mezinárodním prvkem, Slovenský Červený kříž, subjekty výzkumu a vývoje, Protidrogový fond a Fond rozvoje odborného vzdělávání a přípravy. Tyto prostředky mohou být poskytnuty pouze zmíněným právnickým osobám a to za podmínky, že budou použity na účely ochrany a podpory zdraví, prevence, léčby či resocializace drogově závislých v oblasti zdravotnictví a sociálních služeb, podpory a rozvoje tělesné kultury, poskytování sociální pomoci, zachování kulturních hodnot, podpory vzdělávání, ochrany lidských práv, ochrany a tvorby životního prostředí, vědy a výzkumu či organizování a zprostředkování dobrovolnické činnosti.

U některých příjmů na Slovensku je **daň vybírána srážkou** u zdroje. To znamená, že tyto příjmy nevstupují do základu daně a pokud má poplatník pouze příjmy, u kterých se daň vybírá srážkou u zdroje, nemusí podávat daňové přiznání. Daň vybírána srážkou u zdroje je upravena v § 43 a její sazba činí 19 % ze základu daně.

Mezi příjmy, u kterých se daň vybírá srážkou u zdroje, patří zejména:

- úrok, výhra nebo jiný výnos z vkladů na vkladních knížkách, z peněžních prostředků běžných účtů, z účtů stavebního spoření a z vkladových účtů,
- výnos z majetku v podílovém fondu, příjmy z podílových listů, výnos z vkladových certifikátů, depozitních certifikátů a z vkladových listů,
- peněžní výhra v loteriích, reklamních soutěžích, losování a veřejných soutěžích,²²
- dávka z doplňkového důchodového spoření,
- plnění z pojištění pro případ dožití určitého věku,
- výnos z dluhopisů a pokladničních poukázek a výnos z prodeje dluhopisů a pokladničních poukázek.

Základem daně je u většiny uvedených případů pouze příjem. Existují však výjimky, např. u dávky z doplňkového důchodového spoření a plnění z pojištění pro případ dožití určitého věku je základem daně příjem snížený o zaplacené vklady nebo pojistné, u výnosu z dluhopisů či pokladničních poukázek a výnosu z jejich prodeje je základem daně příjem snížený o pořizovací cenu dluhopisu a poplatky, které souvisely s jeho pořízením.

Daňová povinnost poplatníka se v tomto případě považuje za splněnou řádným provedením srážky u zdroje.

2.1.2 Daň z příjmů právnických osob (Daň z příjmů právnické osoby)

Daň z příjmů právnických osob na Slovensku je upravena hlavně ve třetí a čtvrté části Zákona č. 593/2003 Sb., o dani z příjmů, v platném znění (Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů).

Poplatníky daně z příjmů právnických osob lze opět podle § 2 výše uvedeného zákona rozdělit na poplatníky s neomezenou a omezenou daňovou povinností. Přičemž poplatníkem s neomezenou daňovou povinností je právnická osoba, která má na území Slovenska sídlo nebo místo skutečného vedení, tedy místo kde se přijímají řídicí a obchodní rozhodnutí statutárních a dozorčích orgánů této právnické osoby. Poplatníky s omezenou daňovou povinností jsou právnické osoby, které nejsou poplatníky s neomezenou daňovou povinností. Předmětem daně poplatníka s neomezenou daňovou povinností jsou stejně jako u daně z příjmů fyzických osob příjmy, které plynou

²² pokud není od daně osvobozena

ze zdrojů Slovenska a ze zdrojů v zahraničí. Předmětem daně poplatníka s omezenou daňovou povinností jsou pouze příjmy, které získává ze zdrojů na území Slovenska.

Předmětem daně z příjmů právnických osob (§ 12) jsou příjmy právnických osob, a to zejména akciových společností, společností s ručením omezeným a družstev.

Existují však i výjimky, kde dani z příjmů právnických osob nepodléhají veškeré příjmy právnických osob, ale pouze některé vybrané příjmy. Jedná se především o společnosti, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, tedy o zájmová sdružení právnických osob, profesní komory, občanská sdružení, odborové organizace, politické strany a politická hnutí, státem uznané církve, náboženské společnosti, společenství vlastníků bytů a nebytových prostor, obce, vyšší územní celky, rozpočtové organizace, příspěvkové organizace, státní fondy, vysoké školy, neinvestiční fondy, nadace, neziskové organizace atd. Předmětem daně jsou v tomto případě pouze příjmy z činností, kterými výše zmíněné právnické osoby dosahují zisku nebo kterými se dá zisku dosáhnout, včetně příjmů z prodeje majetku, z reklam, z členských příspěvků a příjmů, z nichž se daň vybírá srážkou u zdroje. Předmětem daně veřejné obchodní společnosti na Slovensku jsou pouze příjmy, z nichž se daň vybírá srážkou u zdroje.

Předmětem daně z příjmů právnických osob naopak nejsou:

- příjmy, které právnické osobě byly poukázány ve formě 2% podílu zaplacené daně z příjmů fyzických nebo právnických osob fyzickou nebo právnickou osobou,
- příjmy získané darováním nebo děděním,
- příjmy plynoucí z důvodu nabytí nových akcií a podílů.

Od daně z příjmů právnických osob na Slovensku jsou některé příjmy **osvobozeny** (§ 13), jedná se např. o:

- příjmy z činností zájmových sdružení právnických osob, profesních komor, občanských sdružení, odborových organizací, politických stran a politických hnutí, státem uznaných církví, náboženských společností, společenství vlastníků bytů a nebytových prostor, obcí, vyšších územních celků, rozpočtových organizací, příspěvkových organizací, státních fondů, vysokých škol, neinvestičních fondů, nadací a neziskových organizací, na jejichž účel byly tyto subjekty založeny nebo zřízeny,
- výnosy z kostelních sbírek, církevní úkonů a příspěvky plynoucí registrovaným církvím a náboženským společnostem,

- úroky z přeplatku na dani zapříčeného správcem daně,
- finanční prostředky plynoucí z grantů poskytovaných na základě mezinárodních smluv,
- úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů či půjček, výnosy z majetku v podílovém fondu, příjmy z podílových listů, dluhopisů, vkladových certifikátů, pokladničních poukázek, vkladových listů plynoucích ze zdrojů na území Slovenska právnické osobě, která je poplatníkem členského státu EU a která je i konečným příjemcem těchto příjmů.

Při určování **základu daně z příjmů právnických osob** se podle § 17 vychází především z účetního výsledku hospodaření, tedy rozdílu mezi výnosy a náklady, a to z toho důvodu, že všechny právnické osoby na Slovensku mají povinnost vést podvojně účetnictví. Účetní hospodářský výsledek se pro potřeby zjištění základu daně:

- navýší o částky, které nelze zahrnout do daňových nákladů nebo které byly do daňových nákladů zahrnuté v nesprávné výši,
- navýší o částky, které nejsou součástí výsledku hospodaření, ale mají být zahrnuty do základu daně,
- sníží o částky, které jsou součástí výsledku hospodaření, ale nemají být zahrnuty do základu daně.

Základ daně se podle § 47 zaokrouhluje vždy na eurocenty dolů.

Výčet všech nákladů, které lze zahrnout do daňových nákladů obsahuje § 19. Jako příklad lze uvést daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku nebo škody nezaviněné poplatníkem vzniklé v důsledku živelné pohromy, jako je zemětřesení, povodeň, atd.

Do daňových nákladů naopak nelze zahrnout náklady uvedené § 21. Jedná se např. o náklady na reprezentaci a náklady na osobní potřebu poplatníka.

Od základu daně právnických osob lze odečíst daňovou ztrátu, a to po období nejvýše sedmi po sobě následujících zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém byla tato daňová ztráta vykázána. (§ 30 odst. 1)

Sazba daně právnických osob na Slovensku podle § 15 činí 23 % ze základu daně sníženého o daňovou ztrátu. Vypočtená daň se zaokrouhluje vždy na eurocenty dolů.

(§ 47)

Vypočtená daň může být snížena o **slevu na dani pro příjemce investiční pomoci** na základě § 30a. Tuto slevu si může uplatnit poplatník, kterému bylo vydáno rozhodnutí o schválení investiční podpory. Nárok na úlevu na dani si lze uplatnit jen do výše daně připadající na poměrnou část základu daně. Poměrná část základu daně se vypočítá jako podíl způsobilých nákladů, na které byla poskytnuta investiční podpora a součtu hodnoty vlastního kapitálu poplatníka. Tuto úlevu na dani lze uplatnit nejvýše deset bezprostředně po sobě následujících období.

Stejně tak vypočtená daň může být snížena o **slevu na dani pro příjemce pobídek** na základě § 30b. Slevu si může uplatnit poplatník, kterému bylo vydáno rozhodnutí o schválení poskytnutí pobídek. Poplatník si může slevu uplatnit opět pouze do výše daně připadající na poměrnou část základu daně, která se vypočítá jako podíl nákladů vykázaných v účetní závěrce poplatníka hrazených z jeho vlastních prostředků a součtu těchto nákladů a dotace poskytnuté na základě rozhodnutí o poskytnutí pobídek. Úlevu na dani si může poplatník uplatnit po dobu nejvýše tří bezprostředně následujících zdaňovacích období.

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob na Slovensku je hospodářský rok nebo kalendářní rok. Přičemž za hospodářský rok se považuje dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců. (§ 41) **Daňové přiznání** je poplatník povinen podat nejpozději do tří měsíců po skončení zdaňovacího období. (§ 49)

Zálohy na daň z příjmů právnických osob musí platit poplatníci, jejichž daňová povinnost za předcházející zdaňovací období přesáhla 1 659,70 EUR. V závislosti na výši daně za předcházející zdaňovací období tito poplatníci platí buď měsíční zálohy ve výši 1/12 daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období, nebo čtvrtletní zálohy na daň z příjmů právnických osob ve výši 1/4 daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období. Zálohy na daň jsou vždy splatné ke konci daného měsíce nebo čtvrtletí. (§ 42)

Na Slovensku má poplatník daně z příjmů právnických osob, stejně jako poplatník daně z příjmů fyzických osob, právo na základě § 50 poukázat 2 % zaplacené daně určeným příjemcům, jestliže těmto příjemcům ve zdaňovacím období daroval finanční prostředky alespoň ve výši 0,5 % zaplacené daně a jestliže tito příjemci nejsou založení nebo zřízení za účelem podnikání. Výše takto poukázané částky musí být minimálně 8,30 EUR pro jednoho příjemce.

2.2 ZDANĚNÍ DŮCHODŮ V RAKOUSKU

Rakouská republika (dále jen Rakousko) přistoupila k EU v roce 1995 a od roku 1999 zavedlo euro. Hlavním městem Rakouska je Vídeň. Rozloha činí přibližně 84 000 km² a počet obyvatel 8,3 miliónu. Rakousko je spolkovou republikou, která se skládá z devíti spolkových zemí. Rakouský parlament má dvě komory, a to Národní a Spolkovou radu. (Evropská unie, [online])

Součástí daňového systému Rakouska jsou dvě osobní důchodové daně, a to osobní důchodová daň (daň z příjmů fyzických osob) a církevní daň. V daňovém systému Rakouska lze nalézt i korporátní daň (daň z příjmů právnických osob). Každá z těchto důchodových daní je upravena samostatným zákonem. Tyto zákony jsou členěny na paragrafy (§), které se skládají z jednotlivých odstavců (odst.).

2.2.1 Církevní daň (Kirchenbeitrag)

Církevní daň (někdy se označuje jako církevní příspěvek) je upravena Zákonem č. 543/1939 Sb., o shromažďování církevních příspěvků v zemi Rakousko, v platném znění. (GBIÖ Nr. 543/1939: Gesetz über die Erhebung von Kirchenbeiträgen im Lande Österreich)

Poplatníkem církevní daně je podle § 2 plnoletý člen příslušné církve. Církevní daň musí hradit poplatník ještě tři měsíce po vystoupení z příslušné církve. Vystoupení z církve se musí formálně provést před příslušným úřadem. V případě úmrtí končí daňová povinnost v měsíci úmrtí.

Výše církevní daně je stanovena příslušnou církví, stejně tak výběr církevní daně je v rukou církve. Výše církevní daně a organizace jejího výběru musí být však odsouhlasena státním regulačním orgánem. V případě nesplnění daňové povinnosti je částka vymáhána soukromoprávní cestou a může vést až k soudnímu rozhodnutí o exekuci. (§ 3)

2.2.2 Daň z příjmů fyzických osob (Einkommensteuer)

Daň z příjmů fyzických osob je v Rakousku upravena Zákonem č. 400/1988, o dani z příjmů, v platném znění (BGBI. Nr. 400/1988: Einkommensteuergesetz)

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob lze rozdělit na poplatníky s neomezenou daňovou povinností a omezenou daňovou povinností. Poplatníky s neomezenou

daňovou povinností jsou fyzické osoby, které mají trvalé bydliště nebo obvyklé bydliště v Rakousku. U poplatníků s neomezenou daňovou povinností podléhají této dani veškeré domácí i zahraniční příjmy. Poplatníky s omezenou daňovou povinností jsou fyzické osoby, které nemají na území Rakouska trvalý pobyt, ani se zde obvykle nezdržují. U poplatníků s omezenou daňovou povinností dani podléhají jenom vybrané příjmy plynoucí ze zdrojů Rakouska. (§ 1)

Předmětem daně jsou podle § 2 odst. 3 příjmy fyzických osob, které se člení do sedmi kategorií:

- příjmy ze zemědělství a lesnictví,
- příjmy ze samostatné výdělečné činnosti,
- příjmy z podnikání,
- příjmy ze závislé činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu a leasingu,
- ostatní příjmy.

Příjmy ze zemědělství a lesnictví jsou upraveny v § 21 a jedná se zejména o příjmy z provozu zemědělství, lesnictví, vinařství, zahradnictví, pěstování ovoce, zeleniny či rostlin a příjmy z vnitrozemského rybolovu, chovu ryb či včelařství.

Do příjmů ze samostatné výdělečné činnosti lze podle § 22 zařadit především:

- příjmy z vědecké, umělecké, literární, vychovatelské nebo učitelské činnosti,
- příjmy lékařů, veterinářů, právníků, notářů, účetních, konzultantů managementu, pojistných matematiků, fotožurnalistů, novinářů, překladatelů či tlumočnicků,
- příjmy jednatelů kapitálových společností s majetkovou účastí převyšující 25 % základního kapitálu společnosti.

Za příjmy z podnikání se podle § 23 považují zejména příjmy z vlastní činnosti prováděné za účelem dosažení zisku, pokud se nejedná o příjmy ze zemědělství a lesnictví nebo o příjmy ze samostatné výdělečné činnosti.

Do příjmů ze závislé činnosti se zahrnují hlavně:

- příjmy z existujících nebo předcházejících zaměstnání a příjmy jednatelů kapitálových společností s majetkovou účastí pod 25 % základního kapitálu společnosti, pokud jejich činnost splňuje všechny charakteristiky zaměstnání,

- dávky ze zákonného zdravotního a úrazového pojištění,
- důchody z penzijních fondů,
- dávky z povinného sociálního zabezpečení,
- odměny a jiné požitky členů státní správy, členů regionálního parlamentu, starostů, místostarostů, radních a členů měst, členů obecního nebo místního zastupitelstva, veřejnoprávních úředníků, atd. (§ 25)

Za příjmy ze závislé činnosti se také považují některé nepeněžní požitky, které plynou zaměstnanci od zaměstnavatele (§ 15 odst. 2). Jedná se např. o poskytování služebního automobilu zaměstnavatelem zaměstnanci i pro soukromé účely. V tomto případě si zaměstnanec navýší svůj příjem o 1,5 % pořizovací ceny vozidla za každý měsíc, ve kterém služební auto používal i pro soukromé účely, maximálně však do částky 600 EUR za měsíc. Mezi další nepeněžní požitky, které se zahrnují do příjmů ze závislé činnosti, patří např. zaměstnavatelem zdarma poskytnuté parkovací místo nebo byt a poskytování bezúročných půjček či půjček s nízkým úrokem zaměstnavatelem svým zaměstnancům.

Naopak do příjmů ze závislé činnosti nelze zahrnout příjmy, které jsou uvedeny v § 26. Jako příklad lze uvést hodnotu poskytovaného pracovního oblečení zaměstnavatelem zaměstnancům včetně jejich udržování, částky vynaložené zaměstnavatelem na školení nebo vzdělávání zaměstnanců v zájmu společnosti, příspěvky na dopravu do zaměstnání poskytnuté zaměstnavatelem svým zaměstnancům a příspěvky na penzijní připojištění hrazené zaměstnavatelem.

Příjmy z kapitálového majetku upravuje § 27 a řadí se mezi ně např.:

- podíly na zisku (dividendy) a ostatní výnosy z akcií nebo podílů ve společnosti s ručeným omezeným,
- úroky a příjmy z úvěrů, dluhopisů, hypoték, vkladů a zůstatků na bankovních účtech,
- podíly na zisku tichého společníka,
- výnosy z prodeje, odkupu nebo jiného rozdělení aktiv,
- výnosy z derivátů (např. opce, termínované obchody a swapy).

Do *příjmů z pronájmu a leasingu* se podle § 28 zahrnují především:

- příjmy z pronájmu nemovitého majetku,
- příjmy z užití či poskytnutí průmyslového a jiného duševního vlastnictví a autorských práv.

Poslední kategorií příjmů, které jsou předmětem daně, jsou *ostatní příjmy*. Ostatní příjmy upravuje § 29 a patří mezi ně např.:

- pravidelně se opakující příjmy a důchody, které se nepovažují za příjmy z ostatních kategorií,
- příjmy ze spekulativních transakcí, pokud za zdaňovací období přesáhnou částku 440 EUR,
- příjmy ze soukromého prodeje pozemků,
- příjmy z pronájmu movitého majetku,
- příjmy úředníků veřejných orgánů, pokud jejich příjmy nejsou považovány za příjmy ze závislé činnosti.

Od daně z příjmů fyzických osob v Rakousku je celá řada příjmů **osvobozena**. Příjmy, osvobozené od daně jsou předmětem daně, ale nezahrnují se do základu daně. Tyto příjmy jsou uvedené v § 3 a patří mezi ně např. podpory a dávky ze zákonného sociálního pojištění, individuálního zdravotního pojištění, stipendia, odměny a příspěvky z veřejných prostředků, z prostředků veřejné nadace nebo soukromé nadace pro přímou podporu umění či pro přímou podporu vědy a výzkumu.

Od daně jsou osvobozeny i některé nepeněžní příjmy, které plynou zaměstnancům od zaměstnavatele. Jedná se např. o jídlo poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti zdarma nebo za zvýhodněnou cenu. Poukázky na jídlo jsou osvobozené od daně až do výše 4,40 EUR na jeden pracovní den. Stejně tak jsou od daně osvobozeny i nápoje, které poskytuje zaměstnavatel svým zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti zdarma nebo za sníženou cenu.

Základem daně z příjmů fyzických osob v Rakousku je podle § 2 odst. 1 a 2 souhrn všech příjmů z výše definovaných sedmi kategorií příjmů, kterých poplatník dosáhl za zdaňovací období, po uhrazení ztrát, které vyplývají z jednotlivých druhů příjmů. Základ daně se zaokrouhluje na celá eura podle matematických pravidel (§ 39).

Pro zjištění základu daně je tedy nutné stanovit dílčí základy daně za jednotlivé kategorie příjmů. V případě, že poplatník vede účetnictví, je *dílčím základem daně*

u příjmů ze zemědělství a lesnictví, příjmů ze samostatné výdělečné činnosti a příjmů z podnikání zisk, případně ztráta. (§ 2 odst. 4) Zisk se v tomto případě zjistí na základě údajů z účetnictví, jako rozdíl mezi čistou hodnotou aktiv²³ na konci zdaňovacího období a čistou hodnotou aktiv na začátku zdaňovacího období. Tento rozdíl se ještě dále sníží o neprovozní vklady nebo zvýší o neprovozní výběry. (§ 4)

Pokud poplatník nevede účetnictví, dílčí základ daně u příjmů ze zemědělství a lesnictví, příjmů ze samostatné výdělečné činnosti a příjmů z podnikání se stanoví jako rozdíl mezi těmito příjmy a výdaji na jejich dosažení, zajištění a udržení. (§ 4 odst. 3)

U příjmů ze samostatné výdělečné činnosti a příjmů z podnikání má poplatník, jehož příjmy za předchozí zdaňovací období nepřesáhly 220 000 EUR možnost uplatnit namísto skutečných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů paušální výdaje ve výši 12 % z příjmů. Výjimkou je literární, vědecká a vychovatelská činnost či obchodní a technické poradenství, kde lze uplatnit paušální výdaje pouze ve výši 6 % z obrátu. Možnost odpočtu paušálních výdajů namísto skutečných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů platí pouze pro poplatníka, který nevede účetnictví. (§ 17)

U příjmů ze zemědělství a lesnictví, ze samostatné výdělečné činnosti a z podnikání jsou daňovým výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů také uhrazené příspěvky na sociální pojištění, které musí poplatník za sebe odvádět. (§ 16)

Dílčím základem daně za příjmy ze závislé činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a leasingu a ostatní příjmy je rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. (§ 2 odst. 4)

U příjmů ze závislé činnosti se podle § 16 za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů považují hlavně příspěvky na sociální pojištění²⁴, které musí zaměstnanec ze zákona odvádět, cestovní výlohy, povinné a dobrovolné příspěvky do odborů

²³ Čistá hodnota aktiv se stanoví jako rozdíl mezi aktivy a pasivy.

²⁴ V Rakousku povinně odvádí zaměstnanec ze svých hrubých příjmů platbu na zdravotní pojištění, důchodové pojištění, pojištění pro případ nezaměstnanosti a příspěvek na fond bydlení. V roce 2013 činí celková výše těchto povinných odvodů 17,7 % z hrubých příjmů pro dělníky, resp. 17,57 % pro úředníky. (§ 2 a § 51, Zákona č. 189/1955 Sb., o všeobecném sociálním pojištění, v platném znění (BGBl. Nr. 189/1955: Allgemeines Sozialversicherungsgesetz), Zákon č. 792/1993 Sb., o vybírání příspěvku na pojištění pro případ nezaměstnanosti, v platném znění (BGBl. Nr. 792/1993: Arbeitslosenversicherungsbeitragsverordnung), § 2 Zákona č. 609/1977, o pojištění pro případ nezaměstnanosti, v platném znění (BGBl. Nr. 609/1977: Arbeitslosenversicherungsgesetz), § 2 Zákona č. 13/1952, o vybírání příspěvku na bydlení, v platném znění (BGBl. Nr. 13/1952: Bundesgesetz über die Einhebung eines Wohnbauförderungsbeitrages))

či zájmových skupin, výdaje na pracovní prostředky (pracovní nástroje a oděv), pokud je jejich doba použitelnosti delší než jeden rok a náklady na ubytování či stravu vyvolané pracovními cestami do zákonem stanovené hranice.

Jak už jsem se zmínila v předchozím textu, poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti, si pro účely stanovení dílčího základu daně může uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů i tzv. cestovní výlohy. Výše cestovních výloh, které lze uznat jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, se liší podle vzdálenosti mezi místem bydliště poplatníka a sídlem zaměstnání a podle toho, zda je možné využít při cestování veřejnou hromadnou dopravu.

Pokud může zaměstnanec využít při cestování do zaměstnání veřejnou hromadnou dopravu, a vzdálenost mezi bydlištěm a pracovištěm poplatníka činí:

- 20 až 40 kilometrů, uplatní si cestovní výlohy ve výši 696 EUR za zdaňovací období,
- 40 až 60 kilometrů, uplatní si cestovní výlohy ve výši 1 356 EUR za zdaňovací období,
- více než 60 kilometrů, uplatní si cestovní výlohy ve výši 2 016 EUR za zdaňovací období.

Pokud zaměstnanec nemá možnost při cestování do zaměstnání využít veřejnou hromadnou dopravu, může si jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů od svých příjmů odečíst:

- 372 EUR za zdaňovací období, pokud je vzdálenost mezi jeho bydlištěm a pracovištěm alespoň 2 až 20 kilometrů,
- 1 476 EUR za zdaňovací období, pokud je vzdálenost mezi jeho bydlištěm a pracovištěm 20-40 kilometrů,
- 2 568 EUR za zdaňovací období, pokud je vzdálenost mezi jeho bydlištěm a pracovištěm 40-60 kilometrů,
- 3 672 EUR za zdaňovací období, pokud je vzdálenost mezi jeho bydlištěm a pracovištěm větší jak 60 kilometrů.

Každý zaměstnanec s výjimkou důchodců si také může od svých příjmů jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů odečíst částku ve výši 132 EUR za zdaňovací období. Po odečtení této částky nesmí vzniknout záporný dílčí základ daně ze závislé činnosti.

Postup stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v Rakousku přehledně shrnuje následující schéma.

Obrázek č. 4: Schéma stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v Rakousku

PŘÍJMY ZE ZEMĚDĚLSTVÍ A LESNICTVÍ
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů = dílčí základ daně za příjmy ze zemědělství a lesnictví
čistá hodnota aktiv na konci zdaňovacího období – čistá hodnota aktiv na začátku zdaňovacího období ± neprovozní vklady či výběry = dílčí základ daně za příjmy ze zemědělství a lesnictví
PŘÍJMY ZE SAMOSTATNÉ VÝDĚLEČNÉ ČINNOSTI
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů = dílčí základ daně za příjmy ze samostatné výdělečné činnosti
čistá hodnota aktiv na konci zdaňovacího období – čistá hodnota aktiv na začátku zdaňovacího období ± neprovozní vklady či výběry = dílčí základ daně za příjmy ze samostatné výdělečné činnosti
PŘÍJMY Z PODNIKÁNÍ
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů = dílčí základ daně za příjmy z podnikání
čistá hodnota aktiv na konci zdaňovacího období – čistá hodnota aktiv na začátku zdaňovacího období ± neprovozní vklady či výběry = dílčí základ daně za příjmy z podnikání
PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů – <i>pojistné placené zaměstnancem</i> – <i>cestovní výlohy</i> – <i>příspěvky na odbory či jiné zájmové skupiny</i> – <i>132 EUR za zdaňovací období (paušální výdaj pro všechny zaměstnance)</i> – <i>jiné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů</i> = dílčí základ daně ze závislé činnosti
PŘÍJMY Z KAPITÁLOVÉHO MAJETKU
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů = dílčí základ daně za příjmy z kapitálového majetku
PŘÍJMY Z PRONÁJMU A LEASINGU
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů = dílčí základ daně za příjmy z pronájmu a leasingu
OSTATNÍ PŘÍJMY
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů = dílčí základ daně za ostatních příjmy = ZÁKLAD DANĚ

Zdroj: Vlastní zpracování na základě § 2 a 16 Zákona č. 400/1988, o dani z příjmů, v platném znění (BGBl. Nr. 400/1988: Einkommensteuergesetz)

Jak už jsem se zmínila, základ daně se získá sečtením dílčích základů daně za jednotlivé kategorie příjmů. Tento základ daně lze dále snížit o **nezdanitelné části základu daně**, které mají v Rakousku především podobu zvláštních výdajů a mimořádné nákladů.

Mezi zvláštní výdaje podle § 18 patří především:

- příspěvky a pojistné na státem podporované penzijní pojištění, dobrovolné zdravotní pojištění, úrazové a důchodové pojištění, životní pojištění atd.,²⁵
- náklady na pořízení nebo opravu bytu či domu, pořízení stavebního pozemku, výdaje na opatření, které povedou k úspoře energie atd.,
- splátky úvěrů a úroky z úvěrů pokud byly vynaloženy na účely zmíněné v předchozím bodu,
- výdaje na nákup akcií za podmínek stanovených zákonem,
- povinné příspěvky církvím a náboženským společenstvím, které jsou v Rakousku právně uznané (odpočet činí maximálně 400 EUR za zdaňovací období),
- zaplacené poplatky na daňové poradenství oprávněným osobám,
- ztráta ze zemědělství a lesnictví, ze samostatné výdělečné činnosti a z podnikání vzniklá v předchozím zdaňovacím období, pokud v tomto období nebyla ztráta uplatněna a byla stanovena řádným účetnictvím (maximálně do výše 75% celkového souhrnu příjmu za zdaňovací období),
- hodnota poskytnutých darů až do výše 10 % celkových příjmů poplatníka za zdaňovací období.²⁶

Poplatník si může od základu daně odečíst 25 % těchto zvláštních výdajů (minimálně však částku 60 EUR), pokud jsou jeho skutečné zvláštní výdaje za zdaňovací období nižší než stanovená maximální částka zvláštních výdajů.

Jestliže jsou skutečné zvláštní výdaje poplatníka stejné nebo vyšší než je maximální částka zvláštních výdajů, lze od základu daně odečíst 25 % této maximální částky zvláštních výdajů za zdaňovací období.

²⁵ Uvedené pojistné a příspěvky lze od základu daně odečíst pouze v případě, že ředitelství pojišťovny má sídlo na území Rakouska nebo pokud má pojišťovna povolení k podnikání v Rakousku.

²⁶ Lze odečíst pouze dary poskytnuté na zákonem stanovené účely a pro zákonem stanovené instituce. Jedná se např. o dary na dobročinné účely, boj proti chudobě v rozvojových zemích, poskytnutí pomoci na národní a mezinárodní katastrofy, opatření na ochranu životního prostředí nebo na rozvoj vědy a výzkumu v Rakousku. Mezi vybrané instituce patří např. univerzity, Rakouská akademie věd nebo muzea. (§ 4a)

Maximální částka zvláštních výdajů činí 2 920 EUR za zdaňovací období. Pokud má poplatník nárok na slevu na manželku (manžela) nebo slevu na dani pro samoživitele je maximální částka zvláštních výdajů stanovena ve výši 5 840 EUR za zdaňovací období. Jestliže poplatník vyživuje minimálně tři děti, maximální částka zvláštních výdajů je vyšší ještě o 1 460 EUR.

Pokud poplatník dosáhne ve zdaňovacím období příjmů mezi 36 400 EUR a 60 000 EUR, snižuje se mu nárok na odpočet zvláštních výdajů od základu daně. Jestliže má poplatník příjmy vyšší než 60 000 EUR za zdaňovací období, nemá nárok na odpočet zvláštních výdajů od základu daně.

Po odečtení zvláštních výdajů lze od základu daně odečíst i tzv. mimořádné náklady. Tyto náklady jsou upraveny v § 34. Mimořádné náklady jsou náklady výjimečné, nevyhnutelné a značně zhoršují ekonomickou výkonnost poplatníka. Jedná se např. o náklady na opravu škod způsobených přírodní pohromou (lze odečíst v plné výši) a náklady na odborné vzdělávání dítěte mimo místo bydliště, pokud nejsou k dispozici žádné vhodné vzdělávací příležitosti přímo v místě bydliště (v tomto případě lze od základu daně odečíst částku ve výši 110 EUR za měsíc).

U některých kategorií příjmů či druhů příjmů lze uplatnit ještě další nezdanitelné části základu daně. Např. poplatníci, kteří mají příjmy ze závislé činnosti v oboru zemědělství a lesnictví si mohou od základu daně odečíst částku ve výši 171 EUR za zdaňovací období. (§ 104)

Poplatníci, kteří mají příjmy ze zemědělství a lesnictví, příjmy ze samostatné výdělečné činnosti a z podnikání, mají také nárok na *investiční příspěvek* podle § 10, tzn., že si mohou od základu daně odečíst částku ve výši 13-24,5 %, maximálně však částku 45 350 EUR. Tento investiční příspěvek musí být použit na nákup nového investičního majetku s dobou použitelnosti delší než čtyři roky nebo na nákup cenných papírů. Investice musí být uvedena v daňovém přiznání.

Od základu daně si lze v Rakousku odečíst i příspěvek na dítě podle § 106a ve výši 220 EUR za zdaňovací období. Za dítě se podle § 106 považuje dítě, na které dostává poplatník rodinné přídavky²⁷ alespoň po dobu šesti měsíců ve zdaňovacím období.

²⁷ na základě Zákona č. 376/1976 Sb., o rodinném vyrovnání (BGBl. Nr. 3776/1976: Familienlastenausgleichsgesetz)

Pokud si příspěvek na dítě uplatňují oba rodiče dítěte, činí tento příspěvek 132 EUR pro každého z nich.

Od základu daně si může poplatník daně z příjmů fyzických osob v Rakousku odečíst i příspěvky na stavební spoření, maximálně však do částky 1 200 EUR za zdaňovací období. (§ 108) Stejně tak lze odečíst i příspěvky na penzijní připojištění, a to do výše 1 000 EUR za zdaňovací období. (§ 108a)

Odečtením nezdanitelných částí základu daně se získá upravený základ daně, na který se uplatní sazba daně z příjmů fyzických osob. V Rakousku je stanovena progresivní **sazba daně**. Tato sazba daně je definována v § 33 a zobrazena v následující tabulce.

Tabulka č. 2: Sazba daně z příjmů fyzických osob v Rakousku v roce 2013

Základ daně (v EUR)	Daň z příjmů fyzických osob ve výši (v EUR)
do 11 000	0
11 000 - 25 000	$\frac{(\text{příjem} - 11\ 000)}{14\ 000} \times 5\ 110$
25 000 - 60 000	$\frac{(\text{příjem} - 25\ 000)}{35\ 000} \times 15\ 125 + 5\ 110$
více než 60 000	$(\text{příjem} - 60\ 000) \times 0,5 + 20\ 235$

Zdroj: § 33 Zákona č. 400/1988 Sb., o dani z příjmů, v platném znění (BGBl. Nr. 400/1988: Einkommensteuergesetz)

Příjem do 11 000 EUR za zdaňovací období je v Rakousku od daně osvobozen, tzn., že pokud má poplatník nižší příjmy než 11 000 EUR za zdaňovací období, neplatí žádnou daň z příjmů fyzických osob.

Vypočtená daň se podle § 39 zaokrouhuje na celá eura podle matematických pravidel.

Od vypočtené daně lze odečíst následující **slevy na dani** (§ 33):

- slevu na manželku,
- slevu na dani pro samoživitele (samoživitelku),
- slevu pro poplatníky platící výživné,
- slevu na dani pro zaměstnance,
- slevu na dopravu,
- slevu na dani pro důchodce.

Slevu na manželku (manžela) si může uplatnit poplatník, který žije v manželském svazku nebo registrovaném partnerství déle než šest měsíců ve zdaňovacím období. Podmínkou je, že partneři od sebe nesmějí být trvale odloučení a musí vychovávat

alespoň jedno dítě ve společné domácnosti. Slevu na manželku lze uplatnit pouze v případě, že příjmy manželky (manžela) ve zdaňovacím období nepřesáhly 6 000 EUR.

Výše slevy na manželku (manžela) je závislá na počtu dětí, které manželé vychovávají ve společné domácnosti. Pokud vychovávají jedno dítě, činí sleva na manželku 494 EUR za zdaňovací období. Pokud ve společné domácnosti vychovávají dvě děti, výše slevy činí 669 EUR za zdaňovací období. Jestliže manželé vychovávají ve společné domácnosti více dětí, roční sleva na manželku (manžela) se zvyšuje o 220 EUR za každé další dítě.

Rodič samoživitel si může od daně odečíst *slevu na dani pro samoživitele* ve výši 494 EUR za zdaňovací období, pokud vychovává jedno dítě a jeho příjmy za zdaňovací období nepřesáhly 6 000 EUR. Pokud poplatník vychovává dvě děti, odečte si částku ve výši 669 EUR za zdaňovací období. Za každé další dítě se částka slevy navyšuje o 220 EUR. Za osamělého rodiče se považuje poplatník, který nežije v partnerském svazku (v manželství) alespoň šest měsíců ve zdaňovacím období a vychovává sám alespoň jedno dítě.

Na *slevu na dani pro poplatníky platící výživné* má nárok poplatník, který platí výživné na dítě, které s ním nežije ve společné domácnosti. Podmínkou však je, že spolu udržují kontakt. Tento poplatník si může od daně odečíst měsíčně částku 29,20 EUR na jedno dítě (350,4 EUR za zdaňovací období), 43,80 EUR na dvě děti (525,6 EUR za zdaňovací období) a částku 58,40 EUR měsíčně na více než dvě děti (700,8 EUR za zdaňovací období).

Každý poplatník, který je zaměstnancem a tudíž má příjmy ze závislé činnosti, si může uplatnit *slevu na dani pro zaměstnance* ve výši 54 EUR za zdaňovací období. Každý zaměstnanec si také může uplatnit *slevu na dopravu* ve výši 291 EUR za zdaňovací období.

Slevu na dani pro důchodce ve výši 764 EUR za zdaňovací období si může uplatnit poplatník, který pobírá starobní důchod a který žije v manželství nebo registrovaném partnerství déle než šest měsíců ve zdaňovacím období, příjmy jeho partnera nejsou vyšší než 2 200 EUR za zdaňovací období a jeho starobní důchod nepřesáhl 19 930 EUR za zdaňovací období. Pokud má poplatník příjmy v rozmezí 19 930 až 25 000 EUR za zdaňovací období, činí sleva na dani jen 400 EUR za zdaňovací období.

Jestliže poplatník ve zdaňovacím období dosáhne příjmů vyšších než 25 000 EUR, nemůže si uplatnit slevu na dani pro důchodce.

Slevu na dani pro zaměstnance, slevu na dopravu a slevu na dani pro důchodce lze uplatnit maximálně do výše vypočtené daně z příjmů fyzických osob. (§ 33 odst. 2)

Pokud vyjde po odečtení slev na dani záporná daň, poplatník má nárok na vrácení částky ve výši slevy na dani na manželku nebo slevy na dani pro samoživitele. (§ 33 odst. 8)

Poplatník si může od vypočtené daně ještě také odečíst *slevu na dítě* ve výši 58,40 EUR měsíčně (tj. 700,80 EUR za zdaňovací období).²⁸ Tato sleva se odečítá zvlášť od ostatních slev na dani až na základě žádosti podané společně s daňovým přiznáním. (§ 33 odst. 3 a 8)

Zdaňovacím obdobím je podle § 39 kalendářní rok. Poplatníci, kteří jsou samostatně výdělečně činné osoby a vedou účetnictví, si mohou zvolit za zdaňovací období hospodářský rok odlišně od kalendářního roku. (§ 2 odst. 5)

Daňové přiznání se podává do čtyř měsíců po skončení zdaňovacího období, tedy do 30. dubna, pokud je zdaňovacím obdobím kalendářní rok. (§ 41)

U daně z příjmů v Rakousku se povinně platí čtvrtletní **zálohy**, a to vždy k 15. únoru, 15. květnu, 15. srpnu a 15. listopadu. Výše záloh je závislá na výši daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období. Zálohy se neplatí pouze v tom případě, že celková roční výše záloh stanovená na základě daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období nepřekročí částku 300 EUR. Poplatníci s příjmy ze závislé činnosti musí platit zálohy pouze v zákonem stanovených případech, např. pokud mají příjmy ze dvou zaměstnání nebo pokud mají jiné příjmy než ze závislé činnosti, a tyto příjmy činí více než 730 EUR. (§ 45)

U některých vybraných příjmů v Rakousku je **daň vybírána srážkou** u zdroje. To znamená, že tyto příjmy nevstupují do základu daně z příjmů fyzických osob, daňová povinnost je splněna srážkou u zdroje příjmu a je bezprostředně odvedena příslušnému finančnímu úřadu. Srážková daň v Rakousku je uplatňována hlavně

²⁸ Slevu na dítě si může uplatnit pouze poplatník, který pobírá v příslušném zdaňovacím období na své dítě rodinné přídatky na základě Zákona č. 376/1976 Sb., o rodinném vyrovnání (BGBl. Nr. 376/1967: Familienlastenausgleichsgesetz).

u některých tuzemských příjmů z kapitálového majetku, a jak už jsem se zmínila, i u příjmů ze závislé činnosti.

Daň z příjmů fyzických osob u příjmů ze závislé činnosti je vybírána srážkou ze mzdy, pokud má zaměstnavatel stálou provozovnu v Rakousku. (§ 47) To znamená, že většina zaměstnanců v Rakousku neplatí daň z příjmů fyzických osob zálohově, daň jim sráží z jejich mzdy a odvádí příslušnému finančnímu úřadu zaměstnavatel.

Sazba srážkové daně ze mzdy je shodná s progresivní sazbou daně z příjmů fyzických osob a uplatňuje se na předpokládané roční příjmy zaměstnance snížené o předpokládané výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Předpokládané příjmy jsou také sníženy o odpočty od základu daně, na které má zaměstnanec podle zákona nárok. (§ 66)

Pokud je zaměstnanec zaměstnán nepřetržitě v kalendářním měsíci, srážková daň ze mzdy se odvádí za kalendářní měsíc a to ve výši 1/12 předpokládané daňové povinnosti, nejpozději do patnácti dnů po uplynutí příslušného měsíce. Pokud zaměstnanec není v pracovním poměru celý měsíc, srážková daň se odvádí za kalendářní den. (§ 77)

Na konci zdaňovacího období provádí zaměstnavatel roční zúčtování pouze vybraným zaměstnancům. V rámci tohoto zúčtování je přepočtena výsledná daňová povinnost. Jedná se např. o zaměstnance, kteří vyživují alespoň jedno dítě, o zaměstnance samoživitele nebo o zaměstnance, kteří během zdaňovacího období z důvodu nemoci nepobírali mzdu. Naopak u zaměstnanců, kteří pobírali mzdu pouze u jednoho zaměstnavatele, a nedošlo u nich k žádným změnám, které by mohly ovlivnit výši daňové povinnosti, se roční zúčtování většinou neprovádí. (§ 72)

Jak už jsem se zmínila v předchozím textu, druhou skupinou příjmů, u kterých se daň vybírá srážkou u zdroje, jsou některé příjmy z kapitálového majetku. Srážková daň u kapitálového majetku je v Rakousku také někdy nazývaná daní z kapitálových výnosů. Daň z kapitálových výnosů je upravena v § 93.

Sazba daně z kapitálových výnosů činí v Rakousku 25 %. Daň z kapitálových výnosů se uplatňuje zejména:

- u příjmů plynoucích z poskytnutí kapitálů, pokud se místo výplaty nachází v Rakousku (např. úroky z úvěrů či výnosy z vkladů u bank a jiných institucí),
- u výnosů z derivátů a z realizovaných kapitálových obchodů,

- z podílů na zisku (dividendy) a ostatních výnosů z akcií nebo z podílů na zisku společnosti s ručením omezeným.

Základem daně z kapitálových výnosů jsou většinou pouze příjmy z kapitálového majetku. (§ 95)

2.2.3 Daň z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuer)

Daň z příjmů právnických osob je v Rakousku upravena Zákonem č. 401/1988, o korporátní dani, v platném znění (BGBl. Nr. 401/1988: Körperschaftsteuergesetz)

Poplatníky daně z příjmů právnických osob lze podle § 1 rozdělit na dvě skupiny, a to na poplatníky s neomezenou daňovou povinností a poplatníky s omezenou daňovou povinností. Poplatníky s neomezenou daňovou povinností jsou právnické osoby, které mají sídlo nebo strategický management v Rakousku. U poplatníků s neomezenou daňovou povinností podléhají dani z příjmů právnických osob příjmy plynoucí jak z Rakouska, tak ze zahraničí.

Poplatníky s omezenou daňovou povinností jsou všechny ostatní právnické osoby, které nejsou poplatníky s neomezenou daňovou povinností, tzn., právnické osoby, které nemají sídlo ani strategický management v Rakousku. U poplatníků s omezenou daňovou povinností podléhají dani z příjmů právnických osob jen příjmy plynoucí z Rakouska.

Předmětem daně z příjmů právnických osob v Rakousku jsou podle § 1 a 2 příjmy právnických osob, a to především:

- soukromých právnických osob (akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva a různá sdružení),
- veřejných právnických osob (státní, federální, místní a profesní organizace),
- nadací, sdružení, organizací bez právní subjektivity a sdružení majetku za specifickým účelem.

U veřejných právnických osob dani nepodléhají veškeré příjmy, ale pouze příjmy z činností obchodní povahy, tedy z činností, které vykonávají za účelem dosažení zisku.

Některé příjmy jsou **od daně** z právnických osob **osvobozeny**. To znamená, že jsou předmětem daně, ale nezahrnují se do základu daně. Jedná se např. o příjmy:

- penzijních fondů za určitých zákonem stanovených podmínek, některých sdružení v oblasti zemědělství (např. mlékárny nebo vinařství), profesních sdružení

za určitých zákonem stanovených podmínek, soukromých nadací, státních monopolů, pokud nejsou soukromými právníckými osobami, veřejných právníckých osob zřízených na charitativní, náboženské nebo společensky prospěšné účely do výše 10 000 EUR za zdaňovací období, (§ 5)

- z podílových účastí (dividend) na jiných kapitálových společnostech se sídlem v Rakousku při splnění zákonem stanovených podmínek, z podílových účastí (dividend) na zahraničních kapitálových společnostech, pokud právnícká osoba vlastní alespoň 10 % podílu po dobu alespoň dvanácti měsíců, z fúzí a reorganizací při splnění zákonem určených podmínek. (§ 10)

Základem daně je podle § 7, stejně jako u daně z příjmů fyzických osob, souhrn všech příjmů z výše definovaných sedmi kategorií příjmů²⁹, kterých poplatník dosáhl za zdaňovací období, po uhrazení ztrát, které vyplývají z jednotlivých druhů příjmů.

Z toho jasně vyplývá, že pokud se hovoří o dani z příjmů právníckých osob, v úvahu připadají pouze příjmy z podnikání a stanovení základu daně z příjmů právníckých osob je tedy shodné jako stanovení dílčího základu daně z podnikání u daně z příjmů fyzických osob.

Jelikož všechny právnícké osoby v Rakousku mají povinnost vést účetnictví, základem daně z příjmů právníckých osob je zisk (případně ztráta), který se zjistí na základě údajů uvedených v účetnictví, jako rozdíl mezi čistou hodnotou aktiv³⁰ na konci zdaňovacího období a čistou hodnotou aktiv na začátku zdaňovacího období. Tento rozdíl se dále ještě sníží o neprovozní vklady a zvýší o neprovozní výběry.

Základ daně se stejně jako u daně z příjmů fyzických osob sníží o **nezdanitelné části základu daně** (zvláštní výdaje a jiné nezdanitelné části základu daně).

U daně z příjmů právníckých osob lze ze zvláštních výdajů, které byly podrobně analyzovány u daně z příjmů fyzických osob, odečíst podle § 8 odst 4 pouze:

- zaplacené poplatky na daňové poradenství oprávněným osobám,
- ztrátu vzniklou v předchozím zdaňovacím období, pokud v tomto období nebyla ztráta uplatněna (maximálně do výše 75 % základu daně),

²⁹ příjmy ze zemědělství a lesnictví, příjmy ze samostatné výdělečné činnosti, příjmy z podnikání, příjmy ze závislé činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a leasingu a ostatní příjmy

³⁰ Čistá hodnota aktiv se stanoví jako rozdíl mezi aktivy a pasivy.

- hodnotu poskytnutých darů až do výše 10 % celkových příjmů poplatníka za zdaňovací období.

Od základu daně z příjmů právnických osob lze také podle § 24 odst. 6 odečíst 10 % nákladů na vlastní výzkum a vývoj a 6 % nákladů na vzdělávání. Maximální částka, která lze za zdaňovací období takto odečíst činí 1 000 000 EUR. Od základu daně lze při splnění podmínek stanovených zákonem odečíst např. i investiční prémii ve výši 10 %. Právnické osoby, které poskytují praxi učňům, si mohou jako nezdanitelnou část základu daně uplatnit výuční prémii ve výši 1 000 EUR za jednoho učně.

Odečtením nezdanitelných částí od základu daně se získá upravený základ daně, na který se aplikuje sazba daně. **Sazba daně** z příjmů právnických osob v roce 2013 v Rakousku činí 25 % ze základu daně.

V Rakousku není možné odečíst z vypočtené daně z příjmů právnických osob žádné **slevy na dani**.

U daně z příjmů právnických osob v Rakousku je stanovena minimální daň. To znamená, že právnické osoby v Rakousku musí platit daň z příjmů právnických osob ve výši minimální daně i v případě, že jim vyšla nulová daňová povinnost či dokonce daňová ztráta.

Minimální daň je stanovena podle § 24 odst. 4 ve výši 5 % ze základního kapitálu za zdaňovací období (5 % z jedné čtvrtiny základního kapitálu za kalendářní čtvrtletí). Přičemž minimální daň musí zároveň činit:

- 1 092 EUR za zdaňovací období (293 EUR za kalendářní čtvrtletí) pro první zdaňovací období právnické osoby,
- 5 452 EUR za zdaňovací období (1 363 EUR za kalendářní čtvrtletí) pro úvěrové a pojišťovací společnosti, které jsou akciovými společnostmi.

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob v Rakousku je hospodářský rok, tedy dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Ve většině případů se hospodářský rok shoduje s rokem kalendářním. (§ 7 odst. 2)

Daňové přiznání se podává do čtyř měsíců po skončení zdaňovacího období, tedy do 30. dubna, pokud je zdaňovacím obdobím kalendářní rok. (§ 24)

U daně z příjmů právnických osob v Rakousku se povinně platí čtvrtletní **zálohy**, a to vždy k 15. únoru, 15. květnu, 15. srpnu a 15. listopadu. Výše záloh je závislá na výši

daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období. Zálohy se neplatí pouze v tom případě, že celková roční výše záloh stanovená na základě daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období nepřekročí částku 300 EUR. (§ 24)

2.3 ZDANĚNÍ DŮCHODŮ V POLSKU

Polská republika (dále jen Polsko) vstoupila do EU v roce 2004. Měnou je Polský zloty (PLN). Hlavním městem Polska je Varšava. Rozloha činí přibližně 312 700 km² a počet obyvatel 38,1 miliónu. Polsko je republikou s dvoukomorovým parlamentem a prezidentem. (Evropská unie, [online])

V polském daňovém systému nalezneme dvě důchodové daně a to osobní důchodovou daň (daň z příjmů fyzických osob) a daň ze zisků korporací (daň z příjmů právnických osob). Každá z těchto důchodových daní je upravena samostatným zákonem. Zákony v Polsku se člení na články (čl.), které se skládají z ustanovení (ust.).

2.3.1 Daň z příjmů fyzických osob (Podatek dochodowy od osób fizycznych)

Daň z příjmů fyzických osob v Polsku je upravena Zákonem č. 80/1991 Sb. ze dne 26. července 1991, o dani z příjmů fyzických osob, v platném znění. (Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350: Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob v Polsku můžeme podle čl. 3 výše uvedeného zákona rozdělit na rezidenty (poplatník s neomezenou daňovou povinností) a nerezidenty (poplatník s omezenou daňovou povinností). Rezidentem je každá fyzická osoba, která má trvalé bydliště na území Polska nebo se na území Polska zdržuje více než 183 dnů v příslušném zdaňovacím období. U rezidentů podléhají dani z příjmů fyzických osob veškeré příjmy, bez ohledu na umístění zdroje příjmů.

Nerezidenty jsou fyzické osoby, které nemají na území Polska trvalé bydliště a které se zde zdržují méně než 183 dnů v příslušném zdaňovacím období. U nerezidentů podléhají dani z příjmů fyzických osob pouze příjmy, které pochází ze zdrojů Polska.

Za příjmy pocházející ze zdrojů Polska se považuje zejména práce vykonaná na polském území na základě pracovní smlouvy či zaměstnání, hospodářská činnost na území Polska nebo příjmy z nemovitostí, které se nacházejí na polském území.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou podle čl. 10:

- příjmy ze závislé činnosti,
- příjmy z nezávislé činnosti,
- příjmy z podnikání,
- příjmy ze speciálních odvětví zemědělské výroby,
- příjmy z nájmu, podnájmu a pronájmu,
- příjmy z investic (z kapitálového majetku) a majetkových práv,
- příjmy z prodeje nemovitého a movitého majetku či vlastnických práv,
- ostatní příjmy.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob v Polsku naopak nejsou podle čl. 2 ust. 1 např. příjmy ze zemědělské činnosti s výjimkou příjmů ze speciálních odvětví zemědělské výroby, příjmy z lesního hospodářství a výnosy z rozdělení společného jmění manželů.

Mezi *příjmy ze závislé činnosti* patří podle čl. 12 především příjmy:

- z pracovního poměru,
- ze zaměstnání,
- z kooperativního pracovního vztahu,
- z členství v zemědělském výrobním družstvu nebo jiném družstvu zabývajícím se zemědělskou výrobou,
- z domácí práce vykonávané pro určitý podnik,
- z penze,
- z renty.

Do příjmů ze závislé činnosti se zahrnují i nepeněžní plnění, které poskytuje zaměstnavatel svým zaměstnancům. Nepeněžní plnění může mít podobu věcných dávek či jiných bezplatných služeb. Příjem pro potřeby daně z příjmů fyzických osob se stanoví jako průměr z cen účtovaných jiným zákazníkům v tom případě, že poskytnuté nepeněžní plnění souvisí s podnikatelskou činností zaměstnavatele, v ostatních případech na základě tržních cen. Jestliže je nepeněžní plnění zaměstnancem částečně zapláceno, příjem se stanoví jako rozdíl mezi hodnotou nepeněžního plnění a částkou, kterou zaměstnanec zaplatil. (čl. 11 a 12)

Do *příjmů z nezávislé činnosti* patří podle čl. 13 především:

- příjmy z umělecké, literární a vědecké činnosti,
- příjmy z koučování, vzdělávání a žurnalistiky,
- příjmy z účasti na soutěžích v oblasti vědy, kultury, umění a publicistiky,
- příjmy ze sportu a sportovní stipendia,
- příjmy z náboženských aktivit,³¹
- příjmy členů představenstva, dozorčí rady, výboru nebo jiných řídicích orgánů právnických osob,
- příjmy členů vlády, úřadů, místní samosprávy, soudů nebo příjmy státních zástupců.

Za příjmy z *podnikání* lze považovat příjmy, které nejsou zahrnuté v ostatních výše zmíněných kategoriích příjmů. Podle čl. 5a ust. 6 a čl. 14 se jedná zejména o příjmy:

- ze zpracovatelského průmyslu,
- ze stavebnictví,
- z těžby nerostů,
- z obchodu a služeb,

pokud jsou prováděné organizovaně, nepřetržitě a vlastním jménem poplatníka, bez ohledu na dosažený výsledek.

Do *příjmů ze speciálního odvětví zemědělské výroby* lze zařadit pouze příjmy uvedené v čl. 2 ust. 3. Jedná se např. o příjmy z pěstování rostlin ve vytápěných sklenicích nebo příjmy z chovu drůbeže na farmě pro výkrm a snášku, příjmy z chovu kožesinových zvířat nebo příjmy z provozování včelínů.

Do *příjmů z nájmu, podnájmu a pronájmu* se zahrnují jak příjmy z pronájmu nemovitých věcí, tak příjmy z pronájmu movitých věcí. (čl. 16a)

Další kategorií příjmů, které podléhají dani z příjmů fyzických osob v Polsku, jsou *příjmy z kapitálového majetku a majetkových práv*.

Za příjmy z kapitálového majetku se podle čl. 17 považují zejména:

- úroky z úvěrů,
- úroky z vkladů na bankovních a spořicíh účtech,
- výnosy z cenných papírů,
- dividendy a ostatní výnosy z podílů na zisku právnických osob,

³¹ pokud se nejedná o příjmy ze závislé činnosti

- příjmy z účasti na kapitálových fondech,
- příjmy z prodeje předkupního práva,
- výnosy z prodeje finančních derivátů,
- výnosy z prodeje cenných papírů.

Příjmy z majetkových práv jsou především příjmy z autorských práv, včetně příjmů z jejich prodeje. (čl. 18)

Do *příjmů z prodeje nemovitého a movitého majetku či vlastnických práv* lze podle čl. 10 ust. 8 zařadit příjmy z prodeje:

- nemovitého a movitého majetku,
- družstevního vlastnického práva na obývání nebo užívání bytu a rodinného domu,
- práva na trvalé užívání pozemků,

pokud mezi nabytím a prodejem nemovitého a movitého majetku či vlastnického práva neuplynulo pět let.

Mezi *ostatní příjmy* patří podle čl. 20 zejména:

- peněžité dávky ze systému sociálního zabezpečení,
- alimenty,
- stipendia,
- granty,
- dotace.

Od daně z příjmů fyzických osob v Polsku jsou některé příjmy **osvobozeny**. Tyto příjmy jsou uvedeny v čl. 21 a jedná se např. o odstupné při ukončení pracovního poměru z důvodů, který nezapříčinil pracovník, dávky poskytované při úmrtí či pohřebné, přídavky na děti, porodné, nemocenské dávky, dávky pro zdravotně postižené osoby, podpora v nezaměstnanosti, příspěvky na bydlení, jednorázové finanční pomoci financované ze státního rozpočtu či rozpočtu územních samospráv, výživné, finanční podpory a stipendia pro studenty, příjmy z darování krve a výhry v loteriích, pokud jejich výše nepřesáhne částku 2 280 PLN za zdaňovací období.

Od daně z příjmů fyzických osob je také osvobozena např. hodnota poukazů, dárkových poukazů či kuponů na jídlo a nealkoholické nápoje, které poskytuje zaměstnavatel svým zaměstnancům, pokud není možné zajistit stravování přímo na pracovišti, dále také hodnota stravy a nealkoholických nápojů, kterou zaměstnavatel poskytuje svým

zaměstnancům bezplatně ke spotřebě na pracovišti, hodnota bezplatně poskytovaného ubytování, hodnota poskytovaného pracovního oblečení a hodnota příspěvku poskytnutého zaměstnavatelem na profesní rozvoj svých zaměstnanců.

Základem daně je podle čl. 9 ust. 1a souhrn příjmů z výše uvedených kategorií příjmů, které poplatník získal za příslušné zdaňovací období. Pro výpočet základu daně je tedy nutné stanovit dílčí základy daně za jednotlivé kategorie příjmů. Základ daně se zaokrouhluje na celé PLN podle matematických pravidel.

Dílčím základem daně u příjmů ze závislé činnosti je rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. (čl. 9 ust. 2 a čl. 26 ust. 1)

Každý poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti si může jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů uplatnit podle čl. 22 ust. 2 automaticky částku ve výši 1 335 PLN za zdaňovací období. Poplatník, který má příjmy z více závislých činností současně, si může od svých příjmů automaticky odečíst 2 002,05 PLN za zdaňovací období. Částku 1 668,72 PLN si jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatní poplatník, který má trvalé bydliště nebo přechodné bydliště mimo obec, ve které má jeho zaměstnavatel sídlo. Poplatník, který má příjmy z více závislých činností, a současně se jeho trvalé nebo přechodné bydliště nachází mimo obec, ve které má sídlo zaměstnavatel, si odečte částku ve výši 2 502,56 PLN za zdaňovací období.

Dílčí základ daně u příjmů z nezávislé činnosti se stanoví jako rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. (čl. 26 ust. 1 a 9 ust. 2)

U příjmů z nezávislé činnosti může poplatník uplatnit buď skutečně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů, anebo paušální výdaje ve výši 20 % z příjmů. (čl. 22 ust. 9) Skutečně vynaložené výdaje se uplatní tehdy, pokud jsou vyšší než paušální výdaje.

Dílčí základ daně u příjmů z podnikání se u poplatníka, který vede daňovou evidenci, zjistí jako rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů, s přihlédnutím k rozdílům počátečního a konečného stavu zboží, materiálu, nedokončené výroby, polotovarů či hotových výrobků a k prodeji složek dlouhodobých aktiv souvisejících s prováděnou činností. Rozdíl mezi příjmy a výdaji se navýší v případě kladného rozdílu mezi konečným a počátečním stavem zboží, materiálu, nedokončené výroby, polotovarů či hotových výrobků. Stejně tak se rozdíl mezi příjmy a výdaji navýší v případě, že výnosy z prodeje složek dlouhodobých aktiv souvisejících

s prováděnou činností převyšší pořizovací hodnotu dlouhodobých aktiv sníženou o odpisy. (čl. 24 ust. 2)

Pokud poplatník vede účetnictví, dílčím základem daně u příjmů z podnikání je hospodářský výsledek snížený o příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob, o příjmy, které se nepovažují za zdanitelné příjmy a navýšený o daňově neuznatelné náklady. (čl. 24 ust. 1)

Dílčí základ daně u příjmů ze speciálních odvětví zemědělské výroby se zjistí jako rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů, navýšený o hodnotu přírůstku zvířat na konci zdaňovacího období ve srovnání s počátkem zdaňovacího období. Pokud poplatník nevede evidenci o příjmech a výdajích, stanoví se příjmy ze speciálních odvětví zemědělské výroby pomocí standardních odhadů příjmů z určité oblasti plodin nebo hospodářských zvířat. (čl. 24 ust. 4)

Dílčí základ daně u příjmů z pronájmu, nájmu a podnájmu se stanoví jako rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. (čl. 26 ust. 1 a 9 ust. 2)

Dílčím základem daně u příjmů z investic (z kapitálového majetku) a majetkových práv je rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. (čl. 26 ust. 1 a 9 ust. 2)

U příjmů z majetkových práv může poplatník uplatnit buď skutečně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů, nebo paušální výdaje ve výši 50 % těchto příjmů, maximálně však do částky 42 764 PLN za zdaňovací období. (čl. 22 ust. 9)

Příjmy z prodeje nemovitého a movitého majetku či vlastnických práv nelze podle čl. 30e ust. 5 slučovat s příjmy z jiných kategorií, tudíž se nezahrnují do souhrnného základu daně. Tyto příjmy jsou zdaňovány odděleně od ostatních příjmů.

Dílčí základ daně u ostatních příjmů se stanoví jako rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. (čl. 26 ust. 1 a 9 ust. 2) U ostatních příjmů může poplatník uplatnit buď skutečně vynaložené výdaje, nebo paušální výdaje ve výši 20 % z příjmů. (čl. 22 ust. 9)

Následující schéma přehledně shrnuje stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v Polsku.

Obrázek č. 5: Schéma stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v Polsku

PŘÍJMY ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů = dílčí základ daně za příjmy ze závislé činnosti
PŘÍJMY Z NEZÁVISLÉ ČINNOSTI
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů = dílčí základ daně za příjmy ze závislé činnosti
PŘÍJMY Z PODNIKÁNÍ
– výdaje prokazatelně vynaložené dosažení, zajištění a udržení příjmů ± rozdíl konečného a počátečního stavu zboží, materiálu, nedokončené výrobky, polotovary a hotových výrobků ± rozdíl mezi příjmy z prodeje složek dlouhodobých aktiv, které souvisí s prováděnou činností a pořizovací cenou dlouhodobých aktiv sníženou o odpisy těchto dlouhodobých aktiv = dílčí základ daně za příjmy z podnikání
účetní hospodářský výsledek – příjmy, které se nepovažují za zdanitelné příjmy – příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob + daňově neuznatelné náklady = dílčí základ daně za příjmy z podnikání
PŘÍJMY ZE SPECIÁLNÍCH ODVĚTVÍ ZEMĚDĚLSKÉ VÝROBY
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů + hodnota přírůstku zvířat na konci zdaňovacího období ve srovnání s počátkem zdaňovacího období = dílčí základ daně za příjmy ze speciálních odvětví zemědělské výroby
PŘÍJMY Z PRONÁJMU, NÁJMU A PODNÁJMU
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů = dílčí základ daně za příjmy z pronájmu, nájmu a podnájmu
PŘÍJMY Z INVESTIC A MAJETKOVÝCH PRÁV
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů = dílčí základ daně za příjmy z investic a majetkových práv
OSTATNÍ PŘÍJMY
– výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů = dílčí základ daně za ostatních příjmy
= ZÁKLAD DANĚ

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Zákona č. 80/1991 Sb. ze dne 26. července 1991, o dani z příjmů fyzických osob, v platném znění. (Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350: Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Základ daně z příjmů fyzických osob lze v Polsku snížit o **nezdanitelné části základu daně** uvedené v čl. 26. Jedná se zejména o:

- zaplacené příspěvky do systému sociálního zabezpečení,³²
- zaplacené příspěvky na penzijní připojištění v průběhu zdaňovacího období až do výše uvedené v právních předpisech o jednotlivých systémech penzijních účtů,
- vrácené neoprávněně získané výhody, které v předchozích zdaňovacích obdobích zvyšovaly zdanitelné příjmy,³³
- výdaje vynaložené na rehabilitace a usnadnění výkonu vitálních funkcí u poplatníků se zdravotním postižením (např. úprava vozidla nebo bytu pro potřeby osob se zdravotním postižením, platby za pobyt na rehabilitaci),
- výdaje poplatníka vynaložené na používání internetu až do výše 760 PLN za zdaňovací období,
- hodnotu poskytnutých darů na účely vymezené zákonem,³⁴ včetně darování krve až do výše 6 % příjmů.

Od základu daně lze odečíst také ztrátu vzniklou v předchozím zdaňovacím období, a to po dobu následujících pěti po sobě jdoucích zdaňovacích období. Ztrátu vykázanou u určité kategorie příjmů lze v následujících obdobích odečíst pouze u té samé kategorie příjmů. V jednom zdaňovacím období lze však uplatnit pouze 50 % této ztráty.

U příjmů z podnikání lze základ daně snížit o náklady vynaložené poplatníkem na pořízení nových technologií. Novou technologií se podle čl. 26c rozumí především technologické znalosti ve formě nehmotného majetku, zejména výsledky výzkumu a vývoje, které umožňují výrobu nových nebo zdokonalených výrobků či služeb. Výše odpočtu nesmí překročit výši příjmů z podnikání v daném zdaňovacím období a 50 % celkových nákladů vynaložených poplatníkem na pořízení této nové technologie.

Na základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně se uplatní **sazba daně**. V Polsku je u daně z příjmů fyzických osob uplatňována progresivní sazba daně. Sazba

³² Sociální zabezpečení v Polsku zahrnuje důchodové pojištění, pojištění invalidity, nemocenské pojištění, pojištění pro případ pracovních úrazů a nemoci z povolání. Polský zaměstnanec musí ze zákona odvádět 13,71 % ze svých hrubých příjmů do systému sociálního zabezpečení. (čl. 1 a 22 Zákona č. 137/1998 Sb. ze dne 13. října 1998, o systému sociálního zabezpečení, v platném znění (Dz.U. 1998 nr 137 poz. 887: Ustawa z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych))

³³ Principem použití této nezdanitelné části základu daně je kompenzace ztráty, která vznikla poplatníkovi, jelikož z tohoto příjmu odvedl v předchozích zdaňovacích obdobích daň a tato daň už nemůže být vrácena.

³⁴ např. dary poskytnuté na dobročinné, charitativní účely a veřejně prospěšné účely, dary náboženským organizacím, dary na vědu, výzkum a vzdělání

daně z příjmů fyzických osob v Polsku je stanovena v čl. 27 ust. 1 a zobrazena v následující tabulce.

Tabulka č. 3: Sazba daně z příjmů fyzických osob v Polsku v roce 2013

Základ daně (v PLN)	Daň z příjmů fyzických osob ve výši (v PLN)
do 85 528	18 % z výše příjmů minus částka 556,02
více než 85 528	14 839,02 + 32 % z částky přesahující 85 528

Zdroj: Čl. 27 ust. 1 Zákona č. 80/1991 Sb. ze dne 26. července 1991, o dani z příjmů fyzických osob, v platném znění. (Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350: Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Vypočtená daň se zaokrouhluje na celé PLN podle matematických pravidel.

Vypočtená daň může být dále snížena o **slevu na dani** na základě čl. 27b, 27f, 27g. V Polsku lze od vypočtené daně odečíst:

- část zaplacených příspěvků na zdravotní pojištění,
- slevu na děti.

Jak už jsem se zmínila, jako slevu na dani si může u daně z příjmů fyzických osob poplatník uplatnit *část zaplacených příspěvků na zdravotní pojištění*, a to do výše 7,75 % základu pro výpočet tohoto příspěvku.³⁵ (čl. 27b)

Od vypočtené daně snížené o zaplacené příspěvky na zdravotní pojištění si dále poplatník může odečíst *slevu na děti* na základě čl. 27f.

Poplatník si odečte částku ve výši 1 112,04 PLN za zdaňovací období na jedno vyživované dítě v případě, že je ženatý a příjmy jeho manželky nepřesáhly za zdaňovací období 112 000 PLN, nebo v případě, že je svobodný a jeho příjmy za zdaňovací období nepřesáhly 56 000 PLN.

Jestliže poplatník vyživuje dvě děti, odečte si od vypočtené daně jako slevu na děti za zdaňovací období částku 1 112, 04 PLN za každé z nich.

³⁵ Příspěvky na zdravotní pojištění upravuje Zákon č. 210/2004 Sb. ze dne 28. srpna 2004, o zdravotnických službách financovaných z veřejných prostředků, v platném znění (Dz.U. 2004 nr 210 poz. 2135: Ustawa z dnia 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych). Např. zaměstnanec má podle čl. 79 tohoto zákona povinnost na zdravotní pojištění odvádět 9 % ze základu pro výpočet zdravotního pojištění. Jako slevu na dani si však může za zdaňovací období odečíst od vypočtené daně pouze 7,75 % ze základu pro výpočet zdravotního pojištění. Základem pro výpočet zdravotního pojištění u zaměstnanců je podle čl. 81 ust. 1 a 6 hrubý roční příjem snížený o zaplacené příspěvky do systému sociálního zabezpečení.

V případě, že poplatník vyživuje tři děti, uplatní si slevu na dani ve výši 1 112,04 PLN na první dítě, 1 112,04 PLN na druhé dítě a 1 668,06 PLN na třetí vyživované dítě.

Za dítě se považuje každé dítě, které žije s poplatníkem ve společné domácnosti a u kterého poplatník vykonává rodičovskou funkci bez omezení věku, pokud na toto dítě poplatník pobírá příspěvky na péči či sociální výhody, nebo dítě do dovršení věku 25 let, pokud je žákem či studentem. (čl. 6 ust. 4 a čl. 27f ust. 1)

Některé příjmy v Polsku se zdaňují odděleně od ostatních příjmů lineární sazbou daně ve výši 19 %. Tyto příjmy nelze zahrnout do souhrnného základu daně, jelikož se nesmí slučovat s příjmy z jiných zdrojů. Jedná se o příjmy plynoucí z prodeje cenných papírů, finančních derivátů či podílů (čl. 30b) a jak už jsem se zmínila, i o příjmy z prodeje nemovitého a movitého majetku či vlastnických práv (čl. 30e)

Základem daně u příjmů z prodeje nemovitého a movitého majetku či vlastnických práv je příjem snížený o výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů, ze kterých se vyloučí odpisy. (čl. 30e ust. 2)

Za výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů se považují především náklady na prodej, a to např. notářské poplatky, kolky nebo náklady na služby realitního makléře. (čl. 19 ust. 1 a čl. 22)

Základ daně u příjmů plynoucích z prodeje cenných papírů, finančních derivátů a podílů se stanoví jako rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. (čl. 30b ust. 2)

Poplatníci, kteří mají příjmy z podnikání nebo speciálního odvětví zemědělské výroby, se v Polsku mohou rozhodnout, jestli chtějí své příjmy sloučit s příjmy z ostatních kategorií příjmů, a tyto příjmy poté zdanit progresivní daňovou sazbou, jak už bylo popsáno výše, nebo oddělit tyto příjmy od příjmů z ostatních kategorií příjmů, a zdanit je lineární sazbou daně ve výši 19 % podle čl. 30c. (čl. 9a)

Pokud se poplatníci rozhodnou zdanit své příjmy z výše uvedených dvou kategorií příjmů lineární sazbou daně, jsou povinni do 20. ledna zdaňovacího období předložit příslušnému finančnímu úřadu prohlášení o volbě tohoto způsobu zdanění. (čl. 9a ust. 2)

Základ daně u tohoto způsobu zdanění je shodný jako dílčí základ daně za příjmy z podnikání a za příjmy ze speciálního odvětví zemědělské výroby při zdanění progresivní daňovou sazbou. Od základu daně lze odečíst nezdanitelné části základu

daně ve formě zaplacených příspěvků na sociální zabezpečení a zaplacených příspěvků na penzijní připojištění. (čl. 30 c)

Vypočtená daňová povinnost lze snížit o slevu na dani ve formě 7,75 % základu pro výpočet příspěvků na zdravotní pojištění. (čl. 27 b)

Poplatník daně z příjmů fyzických osob může darovat nebo spíše poukázat na základě podané žádosti příslušnému finančnímu úřadu 1 % zaplacené daně z příjmů fyzických osob na charitativní organizaci vybranou ze zákonem daného seznamu. (čl. 45c)

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob v Polsku je kalendářní rok. Poplatníci daně z příjmů fyzických osob jsou povinni platit měsíční **zálohy**. Měsíční zálohy jsou splatné do 20. dne následujícího měsíce. Poplatníci začínající s podnikatelskou činností nebo poplatníci, jejichž obrat za předcházející zdaňovací období nepřesáhl částku 1 200 000 EUR, si mohou zvolit čtvrtletní zálohy na daň z příjmů fyzických osob. Čtvrtletní zálohy jsou splatné do 20. dne následujícího měsíce po ukončení čtvrtletí, za které se platí záloha. (čl. 31 a 44) **Daňové přiznání** se podává do 30. dubna následujícího zdaňovacího období. (čl. 45 ust. 1)

U některých příjmů v Polsku je **daň vybírána srážkou** u zdroje. Tyto příjmy se nesmí slučovat s příjmy z jiných zdrojů, to znamená, že nevstupují do souhrnného základu daně z příjmů fyzických osob. Daňová povinnost je splněna srážkou u zdroje příjmu.

V Polsku činí sazba srážkové daně 19 % a je uplatňována u některých příjmů z investic neboli kapitálových příjmů. (čl. 30a) Mezi kapitálové příjmy podléhající dani vybírané srážkou u zdroje patří např.:

- úroky z úvěrů,
- úroky z běžného nebo spořicího účtu,
- výnosy z cenných papírů,
- dividendy a jiné výnosy z podílů na zisku právnických osob.

Základem daně pro výpočet srážkové daně je pouze výše uvedený příjem.

V Polsku existuje i možnost společného zdanění manželů. Společné zdanění manželů je upraveno v čl. 6.

Společné zdanění manželů lze využít při splnění následujících podmínek:

- manželský svazek a manželské bezpodílové vlastnictví trvá po celé zdaňovací období,

- manželé včas a společně podali žádost o společné zdanění (žádost o společné zdanění manželů je součástí daňového přiznání),
- ani jeden z manželů nevyužívá výše popsané zdanění příjmů formou paušální daně z registrovaných příjmů nebo formou daňové karty a zdanění příjmů formou lineární sazby daně ve výši 19 % u příjmů z podnikání a speciálního odvětví zemědělské výroby.

Princip společného zdanění manželů spočívá v sečtení ročních zdanitelných příjmů obou manželů. Od tohoto součtu se odečtou nezdanitelné části základu daně obou manželů. Součet příjmů snížený o nezdanitelné části základu daně se poté rozdělí na polovinu. Daň je počítána z této poloviny příjmů a poté násobena dvěma. Od takto vypočtené daně lze ještě odečíst slevy na dani obou manželů.

Poplatníci, kteří mají příjmy z podnikání nebo příjmy z nájmu, pronájmu a podnájmu mohou v Polsku využít možnosti speciálního zjednodušeného zdaňování pomocí paušální daně na základě Zákona č. 144/1998 Sb. ze dne 20. listopadu 1998 o paušální dani z některých příjmů fyzických osob, v platném znění (Dz.U. 1998 nr 144 poz. 930: Ustawa z dnia 20.11.1998 r. o zryczałowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne)

Poplatníci, kteří mají příjmy z podnikání, mohou zvolit zdanění příjmů formou paušální daně z registrovaných příjmů nebo formou daňové karty. U příjmů z nájmu, pronájmu a podnájmu lze uplatnit pouze zdanění formou paušální daně z registrovaných příjmů.

Zdanění příjmů formou paušální daně z registrovaných příjmů mohou využít pouze poplatníci, jejich příjem z výše uvedených kategorií příjmů za předcházející zdaňovací období nepřesáhl částku 150 000 EUR.

Pokud se poplatník rozhodne pro možnost zdanění příjmů formou paušální daně z registrovaných příjmů, musí to písemně oznámit příslušnému finančnímu úřadu nejpozději do 20. ledna zdaňovacího období.

Základem daně je v tomto případě obrat poplatníka za zdaňovací období snížený o nezdanitelné části základu daně, které byly podrobně popsány v předcházejícím textu. Vypočtenou daň lze snížit o 7,75 % základu pro výpočet příspěvků na zdravotní pojištění.

Sazba paušální daně z registrovaných příjmů se liší v závislosti na druhu příjmu a činí např.:

- 20 % u příjmů z nezávislé činnosti,
- 8,5 % u příjmů ze služeb,
- 5,5 % u příjmů z výroby a přepravních služeb,
- 3 % u příjmů z gastronomických služeb a mořského rybolovu.

Poplatníci, kteří využili možnosti zdanění příjmů formou paušální daně z registrovaných příjmů, musí povinně platit zálohy a podat daňové přiznání.

Zdanění příjmů formou daňové karty mohou využít pouze poplatníci, kteří dosahují příjmů z oblastí uvedených v zákoně. Jedná se např. o poplatníky, kteří mají příjmy ze služeb v oblasti maloobchodu, ze služeb v oblasti stravování, v oblasti vzdělávacích služeb a služeb v oblasti ochrany lidského zdraví.

Pokud se poplatník rozhodne pro zdanění příjmů formou daňové karty, musí to opět písemně oznámit příslušnému finančnímu úřadu nejpozději do 20. ledna zdaňovacího období. Výši daně za zdaňovací období je stanovena vyhláškou Ministerstva financí a je závislá na počtu zaměstnanců, na druhu vykonávané činnosti a na počtu obyvatel obce, ve které poplatník činnost vykonává. Při uplatnění daňové karty lze odečíst od výše stanovené daně 7,75 % základu pro výpočet příspěvků na zdravotní pojištění.

Poplatníci, jejichž příjem je zdaňován formou daňové karty, nemají povinnost vést účetnictví, platit zálohy na daň z příjmů fyzických osob, ani podávat daňové přiznání.

2.3.2 Daň z příjmů právnických osob (Podatek dochodowy od osób prawnych)

Daň z příjmů právnických osob v Polsku je upravena Zákonem č. 21/1992 Sb. ze dne 15. února 1992, o dani z příjmů právnických osob, v platném znění (Dz.U. 1992 nr 21 poz. 86: Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych)

Poplatníky daně z příjmů právnických osob v Polsku lze podle čl. 3 rozdělit na rezidenty (poplatníky s neomezenou daňovou povinností) a nerezidenty (poplatníky s omezenou daňovou povinností). Rezidenty jsou právnické osoby, které mají sídlo nebo strategické vedení na území Polska. U rezidentů dani z příjmů právnických osob podléhají veškeré jejich příjmy bez ohledu na zdroj dosažení. Nerezidenty jsou právnické osoby, které nemají sídlo ani strategické vedení na území Polska.

U nerezidentů podléhají dani z příjmů právnických osob pouze příjmy získané na území Polska.

Předmětem daně z příjmů právnických osob v Polsku jsou podle čl. 1 příjmy právnických osob včetně kapitálových společností a organizačních jednotek bez právní subjektivity, především tedy příjmy akciových společností, společností s ručením omezeným, státních podniků a družstev.

Předmětem daně jsou podle čl. 7 ust. 1 veškeré příjmy, bez ohledu na zdroj, ze kterého bylo těchto příjmů dosaženo.

Předmětem daně z příjmů právnických osob naopak podle čl. 2 nejsou:

- příjmy ze zemědělské činnosti, s výjimkou příjmů ze speciálních odvětví zemědělské výroby,
- příjmy z lesního hospodářství,
- příjmy z námořní přepravy.

Od daně z příjmů právnických osob v Polsku jsou některé příjmy **osvobozeny**, jedná se např. o příjmy:

- státního rozpočtu, Polské národní banky, státních fondů, Státního fondu pro ochranu životního prostředí a vodního hospodářství, nadnárodních korporací a jiných subjektů vytvořených vládou ve spolupráci s jinými zeměmi, územních samosprávních celků, Agentury pro restrukturalizaci a modernizaci zemědělství, Agentury pro zemědělský trh, investičních fondů a instituce sociálního zabezpečení, (čl. 6)
- církevních právnických osob, organizační jednotky dobrovolných hasičů, Státního zdravotního fondu, z prodeje majetku zemědělských podniků, pokud se prodej uskutečnil po uplynutí doby pěti let od nabytí majetku, z dotací přijatých ze státního rozpočtu na spolufinancování projektů realizovaných v rámci zvláštního programu pro zemědělství a rozvoj venkova (SAPARD), z grantů a z provozování škol. (čl. 17)

Základem daně z příjmů právnických osob je rozdíl mezi příjmy a náklady na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů ve zdaňovacím období. Pokud náklady převyšují příjmy, je rozdíl ztrátou. (čl. 7 ust. 2)

V tomto případě není pod pojmem příjem myšlen pouze finanční příjem, ale příjem v širším slova smyslu. Podle čl. 12 je příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů právnických osob např. i hodnota poskytnutých bezplatných služeb, hodnota příjmů v naturáliích, hodnota zrušených závazků či vrácených pohledávek nebo výnos z kurzových rozdílů.

Jelikož na základě článku (čl. 9 ust. 1) všichni poplatníci daně z příjmů právnických osob v Polsku musí vést účetnictví, lze při stanovení základu daně také vycházet z účetního výsledku hospodaření, který se:

- navýší o daňově neuznatelné náklady,
- sníží o příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob,
- sníží o příjmy, které nejsou uvedené v čl. 12 (příjmy, které nejsou považovány za zdanitelné příjmy).

Náklady, které se považují za daňově neuznatelné, jsou uvedeny v čl. 15. Mezi tyto náklady lze zařadit např. náklady na reprezentaci, daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, peněžní pokuty, penále, sankce a odškodnění.

Od základu daně právnických osob lze odečíst podle čl. 18 tyto nezdánitelné části základu daně:

- hodnotu darů poskytnutých na účely vymezené zákonem,³⁶ až do výše 10 % základu daně,
- náklady vynaložené poplatníkem na pořízení nových technologií³⁷, až do výše 50 % těchto nákladů.

Od základu daně si může poplatník daně z příjmů právnických osob v Polsku odečíst i ztrátu vykázanou v předchozím zdaňovacím období. Ztráta může být uplatněna jako odčitatelná položka od základu daně v pěti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích po zdaňovacím období, ve kterém byla tato ztráta vykázána. V jednom zdaňovacím období lze však odečíst maximálně 50 % celkové ztráty. (čl. 7 ust. 5)

U daně z příjmů právnických osob v Polsku je stanovena lineární **sazba daně** ve výši 19 % ze základu daně. (čl. 19)

³⁶ např. dary pro náboženské účely nebo dary poskytnuté na charitativní či veřejně prospěšné účely

³⁷ technologické znalosti ve formě nehmotného majetku, zejména výsledky výzkumu a vývoje, které umožňují výrobu nových nebo zdokonalených výrobků či služeb

V Polsku nelze od vypočtené daně z příjmů právnických osob odečíst žádné **slevy na dani**.

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů právnických osob v Polsku je podle čl. 8 hospodářský rok, tedy dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Ve většině případů se hospodářský rok shoduje s rokem kalendářním.

Poplatníci daně z příjmů právnických osob v Polsku jsou povinni platit měsíční **zálohy** v průběhu zdaňovacího období. Tyto zálohy jsou splatné vždy do 20. následujícího měsíce po měsíci, za který se tato záloha odvádí. Při určování výše záloh se většinou vychází z výše daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období. Poplatníci, kteří platí daň z příjmů právnických osob prvním rokem, a poplatníci, jejichž obrat za předcházející zdaňovací období nepřekročil částku 1 200 000 EUR, mohou odvádět čtvrtletní zálohy na daň z příjmů právnických osob. (čl. 25)

Daňové přiznání musí poplatníci podat příslušnému finančnímu úřadu do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období. (čl. 27)

3 DEMONSTRACE ZDANĚNÍ DŮCHODŮ NA SLOVENSKU, V RAKOUSKU A V POLSKU NA MODELOVÝCH PŘÍKLADECH

V následujícím textu je pomocí praktické aplikace provedené na modelových příkladech objasněno zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku, a to na základě získaných poznatků z analýzy zdanění důchodů v těchto zemích, která byla provedena v předchozí kapitole této diplomové práce.

3.1 DEMONSTRACE ZDANĚNÍ DŮCHODŮ NA SLOVENSKU NA MODELOVÝCH PŘÍKLADECH

Demonstrace zdanění důchodů na Slovensku je provedena na třech modelových příkladech. První modelový příklad demonstruje výpočet roční daně z příjmů fyzických osob u poplatníka, který má příjmy ze závislé činnosti. Na druhém příkladu je ukázán postup stanovení roční daňové povinnosti u poplatníka, který má příjmy z podnikání, tedy osoby samostatně výdělečně činné. Poslední příklad objasňuje výpočet daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období.

3.1.1 Modelový příklad č. 1

Zadání modelového příkladu:

Pan P. je zaměstnán jako dělník ve sklárně. Jeho hrubý příjem za rok 2013 činil 18 000 EUR. Pan P. dojíždí do zaměstnání denně autobusem 25 kilometrů. Pan P. je ženatý a se svojí manželkou vychovává ve společné domácnosti jedno dítě, které navštěvuje základní školu. Manželka pana P. neměla v tomto zdaňovacím období žádné příjmy, jelikož byla po celé toto zdaňovací období nezaměstnaná a zařazena do evidence uchazečů o zaměstnání.

Řešení modelového příkladu:

Základ daně pana P. se stanoví jako rozdíl jeho hrubých ročních příjmů a příspěvků na sociální pojištění, které musí ze zákona jako zaměstnanec odvádět. V roce 2013 činí povinné odvody zaměstnance na sociální pojištění na Slovensku v součtu 13,4 % z jeho hrubých ročních příjmů. Základem daně pana P. za rok 2013 je tedy rozdíl částek 18 000 EUR a 2 412 EUR.

Hrubý roční příjem	18 000,00 EUR
Sociální pojištění (13,4 %)	2 412,00 EUR
Základ daně	15 588,00 EUR
Nezdanitelná část základu daně na poplatníka	3 803,33 EUR
Nezdanitelná část základu daně na manželku	3 803,33 EUR
Upravený základ daně	7 981,34 EUR
Daň (19 %)	1 516,45 EUR
Slevy na dani – daňový bonus na dítě	231,84 EUR
Daňová povinnost	1 284,61 EUR
Čistý roční příjem	14 303,39 EUR

Základ daně pana P. se sníží o nezdanitelnou část základu daně na poplatníka. Nezdanitelná část základu daně na poplatníka činí v tomto případě 3 803,33 EUR. Jelikož manželka pana P. byla po celé zdaňovací období nezaměstnaná a zařazena do evidence uchazečů o zaměstnání, lze u pana P. uplatnit i nezdanitelnou část základu daně na manželku ve výši 3 803,33 EUR.

Odečtením nezdanitelných částí od základu daně se získá upravený základ daně, který se zaokrouhlí na eurocenty dolů. Na upravený základ daně se v tomto případě použije sazba daně ve výši 19 %. Vypočtená daň se také zaokrouhlí na eurocenty dolů. Daň v tomto případě činí 1 516,45 EUR.

Od vypočtené daně se odečte tzv. daňový bonus na vyživované dítě ve výši 231,84 EUR. Tím se získá výsledná daňová povinnost pana P.

Pan P. musí tedy zaplatit za rok 2013 daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 284,61 EUR. Jeho čistý roční příjem činí 14 303,39 EUR.

3.1.2 Modelový příklad č. 2

Zadání modelového příkladu:

Slečna H. podniká v oblasti poskytování kadeřnických služeb ve městě, které má 55 000 obyvatel. Její příjmy z provozu kadeřnického salonu za rok 2013 činily 40 000 EUR a výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů 12 000 EUR. Slečna H. je svobodná a bezdětná. Slečna H. nemá povinnost vést účetnictví (nevede ho ani dobrovolně) a není plátcem daně z přidané hodnoty.

Pro určité zjednodušení nejsou u tohoto modelového příkladu do výpočtu daně z příjmů fyzických osob zahrnuty platby na sociální pojištění slečny H.

Řešení modelového příkladu:

U výpočtu daně z příjmů fyzických osob slečny H. lze uplatnit buď skutečně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, anebo paušální výdaje.

Daňová povinnost slečny H. za rok 2013 při uplatnění skutečně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Roční příjem	40 000,00 EUR
Skutečné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů	12 000,00 EUR
Základ daně	28 000,00 EUR
Nezdanitelná část základu daně na poplatníka	1 755,58 EUR
Upravený základ daně	26 244,42 EUR
Daň (19 %)	4 986,43 EUR
Daňová povinnost	4 986,43 EUR

Základ daně se v tomto případě stanoví jako rozdíl mezi ročními příjmy slečny H. a skutečně vynaloženými výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů.³⁸ Základ daně slečny H. tedy činí 28 000 EUR.

Základ daně lze snížit o nezdanitelnou část základu daně na poplatníka. Nezdanitelná část základu daně na poplatníka se v tomto případě rovná rozdílu částky 8 755,58 EUR a jedné čtvrtiny základu daně za zdaňovací období. Nezdanitelná část základu daně na poplatníka u slečny H. tedy vychází 1 755,58 EUR.

Po odečtení této částky od základu daně se získá upravený základ daně, který se zaokrouhlí na eurocenty dolů. Použitím sazby daně ve výši 19 % se vypočte daň. Po zaokrouhlení na eurocenty dolů daň vychází 4 986,43 EUR. Jelikož slečna H. nemá nárok na žádné slevy na dani, zaplatí za rok 2013 daň z příjmů fyzických osob právě ve výši 4 986,43 EUR.

Daňová povinnost slečny H. za rok 2013 při uplatnění paušálních výdajů

Základem daně je v tomto případě rozdíl ročních příjmů slečny H. a paušálních výdajů. Paušální výdaje se stanoví jako 40 % z ročních příjmů. V případě slečny H. vychází tedy paušální výdaje ve výši 16 000 EUR. Maximální roční částka paušálních výdajů, kterou si lze v roce 2013 uplatnit, však činí pouze 5 040 EUR. Základ daně se tedy stanoví jako rozdíl částek 40 000 EUR a 5 040 EUR.

³⁸ Za předpokladu, že všechny výdaje jsou daňově uznatelné výdaje.

Roční příjem	40 000,00 EUR
Paušální výdaje	5 040,00 EUR
Základ daně	34 960,00 EUR
Nezdanitelná část základu daně na poplatníka	15,58 EUR
Upravený základ daně	34 944,42 EUR
Daň (19 %)	6 639,43 EUR
Daňová povinnost	6 639,43 EUR

Základ daně lze opět snížit o nezdanitelnou část základu daně na poplatníka, v tomto případě však činí pouze 15,58 EUR.

Tím se získá upravený základ daně, na který se použije sazba daně ve výši 19 %. Vypočtená daň zaokrouhlená na eurocenty dolů v tomto případě vychází 6 639,43 EUR. Jelikož slečna H. nemá nárok na žádné slevy na dani, je částka ve výši 6 639,43 EUR současně její daňovou povinností za rok 2013.

Po srovnání obou možností výpočtu daně z příjmů fyzických osob u slečny H. je zřejmé, že výhodnější je pro ni první způsob výpočtu, tedy uplatnění skutečně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

3.1.3 Modelový příklad č. 3

Zadání modelového příkladu:

Společnost KKK, s. r. o., dosáhla ve zdaňovacím období, které bylo shodné s kalendářním rokem 2013, hospodářského výsledku ve výši 25 000 EUR. Z účetních výkazů této společnosti byly zjištěny následující skutečnosti:

- *náklady na reprezentaci činily 1 500 EUR,*
- *čistá hodnota aktiv společnosti na začátku zdaňovacího období byla 20 000 EUR,*
- *čistá hodnota aktiv společnosti na konci zdaňovacího období činila 45 000 EUR,*
- *ve zdaňovacím období nebyly provedeny žádné neprovozní vklady či výběry.*

V předchozím zdaňovacím období vykázala tato společnost ztrátu ve výši 5 000 EUR.

Řešení modelového příkladu:

Účetní hospodářský výsledek	25 000,00 EUR
Daňově neuznatelné náklady	1 500,00 EUR
Základ daně	26 500,00 EUR
Ztráta	5 000,00 EUR
Upravený základ daně	21 500,00 EUR
Daň (23 %)	4 945,00 EUR
Daňová povinnost	4 945,00 EUR

Při stanovení základu daně z příjmů právnických osob na Slovensku se vychází z účetního hospodářského výsledku, v tomto případě tedy z částky 25 000 EUR. Účetní hospodářský výsledek se pro potřeby stanovení základu daně navýší o daňově neuznatelné náklady. Daňově neuznatelným nákladem jsou v tomto případě náklady na reprezentaci ve výši 1 500 EUR. Základ daně tedy činí 26 500 EUR.

Od základu daně lze odečíst ztrátu 5 000 EUR. Tím se získá upravený základ daně ve výši 21 500 EUR. Na upravený základ daně se aplikuje sazba daně z příjmů právnických osob, která pro rok 2013 činí 23 % z upraveného základu daně. Vypočtená daň v tomto případě vychází 4 945 EUR.

Jelikož nelze odečíst žádné slevy na dani, částka ve výši 4 945 EUR je zároveň daňovou povinností společnosti KKK, s. r. o., za rok 2013.

3.2 DEMONSTRACE ZDANĚNÍ DŮCHODŮ V RAKOUSKU NA MODELOVÝCH PŘÍKLADECH

Demonstrace zdanění důchodů v Rakousku je také provedena na třech modelových příkladech. První modelový příklad demonstruje výpočet roční daně z příjmů fyzických osob u poplatníka, který má příjmy ze závislé činnosti. Na druhém příkladu je ukázán postup stanovení roční daňové povinnosti u poplatníka, který má příjmy z podnikání, tedy osoby samostatně výdělečně činné. Poslední příklad objasňuje výpočet daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období.

3.2.1 Modelový příklad č. 1

Zadání modelového příkladu:

Pan P. je zaměstnán jako dělník ve sklárně. Jeho hrubý příjem za rok 2013 činil 18 000 EUR. Pan P. dojíždí do zaměstnání denně autobusem 25 kilometrů. Pan P. je ženatý a se svojí manželkou vychovává ve společné domácnosti jedno dítě, které navštěvuje základní školu. Manželka pana P. neměla v tomto zdaňovacím období žádné příjmy, jelikož byla po celé toto zdaňovací období nezaměstnaná a zařazena do evidence uchazečů o zaměstnání.

Řešení modelového příkladu:

Hrubý roční příjem	18 000,00 EUR
Sociální pojištění (17,7 %)	3 186,00 EUR
Cestovní výlohy	696,00 EUR
Ostatní výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů	132,00 EUR
<hr/>	
Základ daně	13 986,00 EUR
Nezdanitelná část základu daně – příspěvek na dítě	220,00 EUR
<hr/>	
Upravený základ daně	13 766,00 EUR
Daň	1 010,00 EUR
Sleva na dani pro zaměstnance	54,00 EUR
Sleva na dopravu	291,00 EUR
Sleva na manželku	494,00 EUR
<hr/>	
Sleva na dítě	700,80 EUR
<hr/>	
Daňová povinnost	- 530,00 EUR
Čistý roční příjem	15 334,00 EUR

Základ daně pana P. se stanoví jako rozdíl mezi jeho hrubým ročním příjmem a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Za tyto výdaje se u pana P. považují příspěvky na sociální pojištění, které musí jako zaměstnanec ze zákona odvádět, cestovních výlohy a částka ve výši 132 EUR, kterou si může jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů odečíst každý zaměstnanec s výjimkou důchodců.

Jelikož pan P. pracuje jako dělník ve sklárně, musí na sociální pojištění odvést v roce 2013 v souhrnu 17,7 % z jeho hrubého ročního příjmu.

Jak už jsem se zmínila, od příjmů pana P. lze odečíst cestovní výlohy, jejichž výše je závislá na možnosti využít při cestování do zaměstnání veřejnou hromadnou dopravu a vzdálenosti mezi bydlištěm a pracovištěm poplatníka. U pana P. lze uplatnit cestovní výdaje ve výši 696 EUR.

Odečtením všech výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů se získá základ daně, který se dále sníží o nezdanitelné části základu daně. U pana P. lze jako nezdanitelnou část základu daně odečíst tzv. příspěvek na dítě ve výši 220 EUR.³⁹

Na základ daně snížený o tzv. příspěvek na dítě se uplatní progresivní sazba daně a vypočte se daň. Pro výpočet daně se podle výše základu daně použije druhé pásmo této progresivní sazby daně. Daň se zaokrouhlí na celá eura podle matematických pravidel. V tomto případě vychází daň před slevami 1 010 EUR.

³⁹ Za předpokladu, že pan P. pobírá na své dítě přídatky na základě Zákona č. 376/1976 Sb., o rodinném vyrovnání, v platném znění (BGBl. Nr. 376/1967: Familienlastenausgleichsgesetz).

Od vypočtené daně se odečtou slevy na dani. Pan P. má nárok na slevu na dani pro zaměstnance a slevu na dopravu. Sleva na dani pro zaměstnance činí 54 EUR pro rok 2013 a sleva na dopravu 291 EUR.

U pana P. lze odečíst také slevu na dítě.⁴⁰ Sleva na dítě činí 700,80 EUR pro rok 2013. Pan P. si může uplatnit i slevu na manželku a to z toho důvodu, že manželé splňují všechny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění této slevy na dani (manželka pana P. s ním žije ve společné domácnosti, vychovávají spolu jedno dítě a v roce 2013 neměla žádné příjmy). Sleva na manželku činí v tomto případě 494 EUR za zdaňovací období.

Po odečtení všech slev na dani vyšla záporná daňová povinnost ve výši 530 EUR. To znamená, že pan P. nebude platit žádnou daň z příjmů fyzických osob, naopak mu bude finančním úřadem vyplacena částka ve výši 530 EUR. Čistý roční příjem pana P. tedy činí 15 344 EUR.

3.2.2 Modelový příklad č. 2

Zadání modelového příkladu:

Slečna H. podniká v oblasti poskytování kadeřnických služeb ve městě, které má 55 000 obyvatel. Její příjmy z provozu kadeřnického salonu za rok 2013 činily 40 000 EUR a výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů 12 000 EUR. Slečna H. je svobodná a bezdětná. Slečna H. nemá povinnost vést účetnictví (nevede ho ani dobrovolně) a není plátcem daně z přidané hodnoty.

Pro určité zjednodušení nejsou u tohoto modelového příkladu do výpočtu daně z příjmů fyzických osob zahrnuty platby na sociální pojištění slečny H.

Řešení modelového příkladu:

U výpočtu daňové povinnosti slečny H. za rok 2013 existují dvě možnosti, buď lze uplatnit skutečně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, anebo lze namísto skutečných výdajů uplatnit paušální výdaje ve výši 12 % z příjmů.

⁴⁰ Za předpokladu, že pan P. pobírá na své dítě přídatky na základě Zákona č. 376/1976 Sb., o rodinném vyrovnání, v platném znění (BGBl. Nr. 376/1967: Familienlastenausgleichsgesetz) a požádal o uplatnění slevy na dítě při podání daňového přiznání.

Výpočet daňové povinnosti slečny H. za rok 2013 v případě uplatnění skutečně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Roční příjem	40 000,00 EUR
Skutečné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů	12 000,00 EUR
Základ daně	28 000,00 EUR
Daň	6 406,00 EUR
Daňová povinnost	6 406,00 EUR

Základ daně slečny H. se v tomto případě stanoví jako rozdíl mezi ročními příjmy a skutečnými výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Základ daně tedy činí 28 000 EUR. Jelikož slečna H. nemá nárok na odečtení nezdanitelných částí základu daně, na základ daně ve výši 28 000 EUR se rovnou uplatní progresivní sazba daně. Daň po zaokrouhlení na celá eura podle matematických pravidel činí 6 406 EUR. Protože slečna H. nemá nárok ani na žádné slevy na dani, její daňová povinnost za rok 2013 se rovná částce 6 406 EUR.

Výpočet daňové povinnosti slečny H. za rok 2013 v případě uplatnění paušálních výdajů

Roční příjem	40 000,00 EUR
Paušální výdaje	4 800,00 EUR
Základ daně	35 200,00 EUR
Daň	9 518,00 EUR
Daňová povinnost	9 518,00 EUR

Při výpočtu základu daně slečny H. za rok 2013 lze uplatnit paušální výdaje ve výši 12 % z ročních příjmů, tedy částku 4 800 EUR. Základem daně je tedy částka 35 200 EUR. Od základu daně opět nelze odečíst žádné nezdanitelné části základu daně. Daň je tedy vypočtena pomocí progresivní sazby daně ze základu daně 35 200 EUR. Vypočtená daň vychází po zaokrouhlení na 9 518 EUR. Jelikož nelze od této vypočtené daně odečíst ani žádné slevy na dani, je částka ve výši 9 518 EUR současně daňovou povinností slečny H. za rok 2013.

Ze srovnání obou možností výpočtu daně z příjmů fyzických osob u slečny H. jasně vyplývá, že při výpočtu daně z příjmů fyzických osob slečny H. je výhodnější uplatnění skutečně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů než uplatnění paušálních výdajů.

3.2.3 Modelový příklad č. 3

Zadání modelového příkladu:

Společnost KKK, s. r. o., dosáhla ve zdaňovacím období, které bylo shodné s kalendářním rokem 2013, hospodářského výsledku ve výši 25 000 EUR. Z účetních výkazů této společnosti byly zjištěny následující skutečnosti:

- *náklady na reprezentaci činily 1 500 EUR,*
- *čistá hodnota aktiv společnosti na začátku zdaňovacího období byla 20 000 EUR,*
- *čistá hodnota aktiv společnosti na konci zdaňovacího období činila 45 000 EUR,*
- *ve zdaňovacím období nebyly provedeny žádné neprovozní vklady či výběry.*

V předchozím zdaňovacím období vykázala tato společnost ztrátu ve výši 5 000 EUR.

Řešení modelového příkladu:

Čistá hodnota aktiv na konci zdaňovacího období	45 000,00 EUR
Čistá hodnota aktiv na začátku zdaňovacího období	20 000,00 EUR
Neprovozní vklady a výběry	0,00 EUR
<hr/>	
Základ daně	25 000,00 EUR
Ztráta	5 000,00 EUR
<hr/>	
Upravený základ daně	20 000,00 EUR
Daň (25 %)	5 000,00 EUR
Daňová povinnost	5 000,00 EUR

Základem daně z příjmů právnických osob v Rakousku je rozdíl mezi čistou hodnotou aktiv na konci zdaňovacího období a čistou hodnotou aktiv na začátku zdaňovacího období. V našem případě činí čistá hodnota aktiv na konci zdaňovacího období 45 000 EUR a čistá hodnota aktiv na začátku zdaňovacího období 20 000 EUR. Tento rozdíl se dále ještě snižuje o neprovozní vklady a zvyšuje o neprovozní výběry. U KKK, s. r. o., však nedošlo v roce 2013 k žádným neprovozním vkladům ani výběrům, tudíž se základ daně této společnosti rovná pouze rozdílu částek 45 000 EUR a 20 000 EUR.

Od stanoveného základu daně lze odečíst ztrátu ve výši 5 000 EUR. Odečtením ztráty od základu daně se získá upravený základ daně ve výši 20 000 EUR. Daň se vypočte pomocí sazby daně z příjmů právnických osob, která v Rakousku pro rok 2013 činí 25 % z upraveného základu daně. Vypočtená daň tedy vychází 5 000 EUR. Od daně nelze odečíst žádné slevy na dani, jelikož v Rakousku u daně z příjmů právnických osob

žádné neexistují. Společnost KKK, s. r. o., musí tedy za rok 2013 zaplatit daň z příjmů právnických osob ve výši 5 000 EUR.

3.3 DEMONSTRACE ZDANĚNÍ DŮCHODŮ V POLSKU NA MODELOVÝCH PŘÍKLADECH

Demonstrace zdanění důchodů v Polsku je stejně jako ve Slovenské republice a v Rakousku provedena na třech modelových příkladech. První modelový příklad demonstruje výpočet roční daně z příjmů fyzických osob u poplatníka, který má příjmy ze závislé činnosti. Na druhém příkladu je ukázán postup stanovení roční daňové povinnosti u poplatníka, který má příjmy z podnikání, tedy osoby samostatně výdělečně činné. Poslední příklad objasňuje výpočet daně z příjmů právnických osob.

3.3.1 Modelový příklad č. 1

Zadání modelového příkladu:

Pan P. je zaměstnán jako dělník ve sklárně. Jeho hrubý příjem za rok 2013 činil 75 292 PLN⁴¹. Pan P. dojíždí do zaměstnání denně autobusem 25 kilometrů. Pan P. je ženatý a se svojí manželkou vychovává ve společné domácnosti jedno dítě, které navštěvuje základní školu. Manželka pana P. neměla v tomto zdaňovacím období žádné příjmy, jelikož byla po celé toto zdaňovací období nezaměstnaná a zařazena do evidence uchazečů o zaměstnání.

Řešení modelového příkladu:

Hrubý roční příjem	75 292,00 PLN	17 999,95 EUR
Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů	1 668,72 PLN	398,94 EUR
Základ daně	73 623,28 PLN	17 601,01 EUR
Příspěvky do systému sociálního zabezpečení	10 322,53 PLN	2 467,79 EUR
Upravený základ daně	63 301,00 PLN	15 133,28 EUR
Daň	10 838,16 PLN	2 591,06 EUR
Sleva na dani – zdravotní pojištění (7,75 %)	5 035,13 PLN	1 203,74 EUR
Sleva na dítě	1 112,04 PLN	265,85 EUR
Daňová povinnost	4 691,00 PLN	1 121,47 EUR
Čistý roční příjem	54 431,22 PLN	13 012,79 EUR

Základ daně pana P. se stanoví jako rozdíl hrubého ročního příjmu a výdajů na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Jako výdaj na dosažení, zajištění

⁴¹ Pro přepočtení příjmů v EUR na PLN a v PLN na EUR je v této podkapitole používán kurz platný ke dni 15. listopadu 2013 EUR/PLN 4,1829, tzn. 1 EUR = 4,1829 PLN. (European central bank, 2013, [online])

a udržení těchto příjmů lze u pana P. uplatnit automaticky částku ve výši 1 668,72 PLN. Základ daně se tedy rovná rozdílu částek 75 292 PLN a 1 668,72 PLN.

Základ daně se sníží o nezdanitelnou část základu daně ve formě zaplacených příspěvků do systému sociálního zabezpečení. Výše příspěvků do systému sociálního zabezpečení činí v Polsku v roce 2013 pro zaměstnance 13,71 % z jejich hrubých ročních příjmů. Odečtením zaplacených příspěvků do systému sociálního zabezpečení se získá upravený základ daně, který se zaokrouhlí na celé PLN podle matematických pravidel.

Na upravený základ daně se aplikuje progresivní sazba daně. Upravený základ daně pana P. spadá do prvního pásma progresivní sazby daně, tudíž se daň vypočítá jako rozdíl 18 % z upraveného základu daně a částky 556,02 PLN. Daň po zaokrouhlení na celé PLN podle matematických pravidel tedy vychází 10 838 PLN.

Tato vypočtená daň se sníží o slevy na dani. U pana P. lze od vypočtené daně odečíst 7,75 % základu pro výpočet příspěvků na zdravotní pojištění. Od vypočtené daně se tedy odečte částka ve výši 7,75 % z rozdílu částek ročních hrubých příjmů a zaplacených příspěvků do systému sociálního zabezpečení. V tomto případě tato částka činí 5 035,13 PLN.

Od daně snížené o zmíněné příspěvky na zdravotní pojištění lze ještě odečíst slevu na dítě ve výši 1 112,04 PLN.

Po odečtení slev se získá daňová povinnost pana P. za rok 2013, která po zaokrouhlení na celé PLN podle matematických pravidel činí 4 691 PLN. Pan P. dosáhl v roce 2013 čistého příjmu ve výši 54 431,22 PLN⁴².

V Polsku mají poplatníci, kteří splní podmínky stanovené zákonem, možnost využít **společného zdanění manželů**. Jelikož pan P. se svoji manželkou splňují všechny tyto zákonem stanovené podmínky, lze příjmy pana P. za rok 2013 společně s příjmy jeho manželky zdanit i touto formou.

⁴² Příspěvky na zdravotní pojištění pana P. činily v roce 2013 5 847,25 PLN. (9 % ze základu pro výpočet příspěvků na zdravotní pojištění = 9 % z rozdílu hrubých ročních příjmů a plateb do systému sociálního zabezpečení)

Základ daně obou manželů	73 623,28 PLN	17 601,01 EUR
Nezdanitelné části základu daně obou manželů	10 322,53 PLN	2 467,79 EUR
Upravený základ daně	63 301,00 PLN	15 133,28 EUR
1/2 upraveného základu daně	31 651,00 PLN	7 566,76 EUR
Daň	10 282,00 PLN	2 458,10 EUR
Slevy na dani obou manželů	6 147,17 PLN	1 469,60 EUR
Daňová povinnost obou manželů	4 135,00 PLN	988,55 EUR
Čistý roční příjem obou manželů	54 987,22 PLN	13 145,71 EUR

Princip společného zdanění manželů spočívá v sečtení ročních zdanitelných příjmů obou manželů. Pan P. dosáhl v tomto zdaňovacím období hrubých ročních příjmů ze závislé činnosti ve výši 75 292 PLN. U pana P. lze uplatnit výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů ve výši 1 668,72 PLN. Zdanitelný příjem pana P. tedy za rok 2013 činí 73 623,28 PLN.

Manželka pana P. neměla za rok 2013 žádné příjmy, jelikož byla nezaměstnaná a zařazena do evidence uchazečů o zaměstnání. Její hrubý roční příjem se rovná nule a nelze u ní tedy uplatnit žádné výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů.

Součet ročních zdanitelných příjmů (základ daně) obou manželů se tedy rovná částce 73 623,28 PLN.

Od takto vypočítaného základu daně se odečtou nezdanitelné části základu daně obou manželů. Od základu daně lze odečíst zaplacené příspěvky do systému důchodového zabezpečení pana P. ve výši 10 322,53 PLN. Manželka pana P. nemá nárok na odečtení žádné nezdanitelné části základu daně.

Po odečtení nezdanitelných částí základu daně se získá upravený základ daně obou manželů ve výši 63 301 PLN. Tento upravený základ daně se rozdělí na polovinu. Daň z příjmů fyzických osob je dále počítána z této poloviny příjmů, v tomto případě tedy z částky ve výši 31 651 PLN, a poté vynásobena dvěma.

Daň se stanoví pomocí prvního pásma progresivní sazby daně jako 18 % z částky 31 651 PLN mínus částka 556,02 PLN. Tato vypočtená daň se poté vynásobí dvěma. Daň v tomto případě po zaokrouhlení tedy vychází 10 282 PLN.

Od vypočtené daně se odečtou slevy na dani obou manželů. Manželka pana P. nemá nárok na odečtení žádné slevy na dani. Od vypočtené daně lze tedy odečíst pouze slevy na dani, na které má nárok pan P., tedy částku 5 035,13 PLN (7,75 % základu pro výpočet příspěvků na zdravotní pojištění) a slevu na dítě ve výši 1 112,04 PLN.

Daňová povinnost obou manželů za rok 2013 je 4 135 PLN a jejich čistý příjem za rok 2013 činí 54 987,22 PLN.

Ve srovnání s případem, kdy jsou příjmy zdaňovány odděleně, ušetří manželé při zdanění svých příjmů formou společného zdanění manželů za rok 2013 částku ve výši 556 PLN

3.3.2 Modelový příklad č. 2

Zadání modelového příkladu:

Slečna H. podniká v oblasti poskytování kadeřnických služeb ve městě, které má 55 000 obyvatel. Její příjmy z provozu kadeřnického salonu za rok 2013 činily 167 316 PLN a výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů 50 195 PLN. Slečna H. je svobodná a bezdětná. Slečna H. nemá povinnost vést účetnictví (nevede ho ani dobrovolně) a není plátcem daně z přidané hodnoty.

Pro určité zjednodušení nejsou u tohoto modelového příkladu do výpočtu daně z příjmů fyzických osob zahrnuty platby na sociální pojištění slečny H.

Řešení modelového příkladu:

V Polsku existují čtyři možnosti, jak zdanit příjmy slečny H. za rok 2013. První možností je zdanění příjmů podle obecného principu progresivní sazbou daně. Další možností je zdanění příjmů lineární sazbou daně ve výši 19 %. Dále se nabízí možnost využití speciálního zjednodušeného zdaňování pomocí paušální daně z registrovaných příjmů. Poslední možností zdanění příjmů slečny H. za rok 2013 je zdanění formou daňové karty.

Stanovení daňové povinnosti slečny H. za rok 2013 podle obecného principu progresivní sazbou daně

Roční příjem	167 316,00 PLN	40 000,00 EUR
Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů	50 195,00 PLN	12 000,00 EUR
Základ daně	117 121,00 PLN	27 999,95 EUR
Daň	24 949,00 PLN	5 964,52 EUR
Daňová povinnost	24 949,00 PLN	5 964,52 EUR

Základ daně se v tomto případě stanoví jako rozdíl mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů.⁴³ Základem daně je tedy rozdíl částek 167 316 PLN a 50 195 PLN.

Od základu daně nelze v tomto případě odečíst žádnou nezdanitelnou část základu daně. Na základ daně ve výši 117 121 PLN se tedy uplatní progresivní sazba daně. Tento základ daně spadá do druhého pásma této progresivní sazby daně. Daň tedy vychází po zaokrouhlení na celé PLN podle matematických pravidel ve výši 24 949 PLN.

Jelikož od vypočtené daně nelze v tomto případě odečíst ani žádné slevy na dani, je částka ve výši 24 949 PLN zároveň daňovou povinností slečny H. za rok 2013 při zdanění příjmů podle obecného principu progresivní sazbou daně.

Stanovení daňové povinnosti slečny H. za rok 2013 formou lineární sazby daně ve výši 19 %

Roční příjem	167 316,00 PLN	40 000,00 EUR
Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů	50 195,00 PLN	12 000,00 EUR
Základ daně	117 121,00 PLN	27 999,95 EUR
Daň	22 253,00 PLN	5 319,99 EUR
Daňová povinnost	22 253,00 PLN	5 319,99 EUR

Postup stanovení základu daně je v tomto případě shodný jako postup stanovení základu daně při zdanění příjmů s využitím progresivní sazby daně. Lišit se však bude výpočet samotné daně. V tomto případě se daň stanoví jako 19 % ze základu daně. Po zaokrouhlení tedy daň vychází 22 253 PLN. Od vypočtené daně opět není možné odečíst žádné slevy na dani. Daňová povinnost slečny H. v roce 2013 stanovená lineární sazbou daně ve výši 19 % tedy činí 22 253 PLN.

Stanovení daňové povinnosti slečny H. za rok 2013 formou paušální daně z registrovaných příjmů

Roční příjem	167 316,00 PLN	40 000,00 EUR
Základ daně	167 316,00 PLN	40 000,00 EUR
Daň	14 222,00 PLN	3 400,00 EUR
Daňová povinnost	14 222,00 PLN	3 400,00 EUR

⁴³ Pro zjednodušení tohoto příkladu je nutné přijmout předpoklad, že se neliší počáteční a konečný stav zboží a materiálu, a že nedošlo k prodeji žádných složek dlouhodobých aktiv.

Základem daně je v tomto případě pouze roční příjem slečny H, tedy částka 167 316 PLN. Od základu daně nelze v tomto případě odečíst žádné nezdanitelné části základu daně.

Daň se vypočte pomocí sazby paušální daně z registrovaných příjmů, která v tomto případě činí 8,5 % ze základu daně. Daň po zaokrouhlení na celá PLN podle matematických pravidel tedy vychází 14 222 PLN.

Jelikož nelze uplatnit žádné slevy na dani, daňová povinnost slečny H. stanovená formou paušální daně z registrovaných příjmů činí 14 222 PLN.

Stanovení daňové povinnosti slečny H. za rok 2013 formou daňové karty

V tomto případě není nutný žádný výpočet, daň z příjmů fyzických osob je stanovena vyhláškou Ministerstva financí. Výše daně je závislá na druhu vykonávané činnosti, na počtu zaměstnanců a počtu obyvatel obce, ve které je činnost vykonávána. Podle Vyhlášky Ministerstva financí ze dne 9. listopadu 2012, o sazbách daňové karty, platných v roce 2013 (M.P. 2012 nr 0 poz. 904: Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 9.11.2012 r. w sprawie stawek karty podatkowej, obowiązujących w 2013 r.) činí výše daně slečny H. 160 PLN měsíčně, tzn. 1920 PLN za rok 2013.

Daňová povinnost slečny H. za rok 2013 stanovená formou daňové karty činí tedy 1 920 (459 EUR).

Po srovnání všech čtyřech možností zdanění příjmů slečny H. za rok 2013 je zřejmé, že nejvýhodnější je pro ni zdanění příjmů formou daňové karty, kde vychází nejnižší daň z příjmů fyzických osob, naopak nejméně výhodné je pro ni zdanění příjmů formou progresivní sazby daně.

3.3.3 Modelový příklad č. 3

Zadání modelového příkladu:

Společnost KKK, s. r. o., dosáhla ve zdaňovacím období, které bylo shodné s kalendářním rokem 2013, hospodářského výsledku ve výši 104 573 PLN. Z účetních výkazů této společnosti byly zjištěny následující skutečnosti:

- *náklady na reprezentaci činily 6 274 PLN,*
- *čistá hodnota aktiv společnosti na začátku zdaňovacího období byla 83 658 PLN,*
- *čistá hodnota aktiv společnosti na konci zdaňovacího období činila 188 231 PLN,*

- ve zdaňovacím období nebyly provedeny žádné neprovozní vklady či výběry.

V předchozím zdaňovacím období vykázala tato společnost ztrátu ve výši 20 915 PLN.

Řešení modelového příkladu:

Účetní hospodářský výsledek	104 572,00 PLN	24 999,88 EUR
Daňově neuznatelné náklady	6 274,00 PLN	1 499,92 EUR
Základ daně	110 846,00 PLN	26 499,80 EUR
Ztráta	10 457,50 PLN	2 500,06 EUR
Upravený základ daně	100 389,00 PLN	23 999,86 EUR
Daň (19 %)	19 074,00 PLN	4 559,99 EUR
Daňová povinnost	19 074,00 PLN	4 559,99 EUR

Při stanovení daně z příjmů právnických osob v Polsku lze vycházet z účetního výsledku hospodaření, který se v tomto případě pouze navýší o daňově neuznatelné náklady.⁴⁴ Základem daně je tedy částka ve výši 110 846 PLN.

Základ daně se sníží o ztrátu, která byla vykázána v předchozím zdaňovacím období. V tomto případě lze však odečíst maximálně 50 % této ztráty, tedy částku 10 457,50 PLN. Odečtením ztráty od základu daně se získá upravený základ daně, který se zaokrouhlí na celá PLN podle matematických pravidel.

U daně z příjmů právnických osob v Polsku je stanovena lineární sazba daně ve výši 19 %. Daň v tomto případě tedy vychází po zaokrouhlení 19 074 PLN.

Jelikož u daně z příjmů právnických osob nelze uplatnit žádné slevy na dani, daňová povinnost společnosti KKK, s. r. o., za rok 2013 činí 19 074 PLN.

⁴⁴ Za předpokladu, že do účetního výsledku hospodaření nebyly zahrnuty žádné příjmy, které jsou osvobozené od daně, a že všechny příjmy zahrnuté ve výsledku hospodaření jsou považovány za zdanitelné příjmy. Pojem příjem je v tomto případě používán v širším slova smyslu, tzn., že se nejedná pouze o finanční příjem.

4 SROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ ZDANĚNÍ DŮCHODŮ NA SLOVENSKU, V RAKOUSKU A V POLSKU NA ZÁKLADĚ MODELOVÝCH PŘÍKLADŮ

V následujícím textu je provedeno jednoduché srovnání a následné zhodnocení zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku na základě modelových příkladů.

4.1 SROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ MODELOVÉHO PŘÍKLADU Č. 1

Výpočet daňové povinnosti pana P. za rok 2013 na Slovensku, v Rakousku a v Polsku se liší už při samotném stanovení základu daně. Zatímco na Slovensku je základem daně rozdíl hrubých ročních příjmů pana P. a plateb na sociální pojištění, v Rakousku a v Polsku se základ daně stanoví jako rozdíl hrubých ročních příjmů a výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V Rakousku lze u pana P. za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat příspěvky na sociální pojištění, cestovní výlohy a paušální částku ve výši 132 EUR. V Polsku lze u pana P. jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů odečíst pouze paušální částku ve výši 1 668,72 PLN (398,94 EUR).

Další postup výpočtu daně z příjmů fyzických osob pana P. na Slovensku, v Rakousku a v Polsku za rok 2013 se liší pouze ve výši a počtu nezdanitelných částí základu daně, v sazbě daně a ve výši a počtu slev na dani, které lze u výpočtu daňové povinnosti pana P. uplatnit.

Na Slovensku se od základu daně pana P. odečte nezdanitelná část základu daně na poplatníka a na manželku. V Rakousku lze odečíst pouze nezdanitelnou část základu daně ve formě příspěvku na dítě. V Polsku se uplatní nezdanitelná část základu daně ve formě zaplacených příspěvků na sociální zabezpečení.

Zatímco na Slovensku se daň vypočte pomocí lineární sazby daně, v Rakousku a v Polsku je u daně z příjmů fyzických osob uplatňována progresivní sazba daně.

V Rakousku lze od vypočtené daně odečíst slevu na dani pro zaměstnance, slevu na dani na dopravu, slevu na manželku a slevu na dítě. Na Slovensku lze uplatnit pouze slevu na dani ve formě daňového bonusu na dítě. V Polsku se od vypočtené daně odečte sleva na dítě a sleva na dani ve formě 7,75 % základu pro výpočet příspěvků na zdravotní pojištění pana P.

V Polsku existuje také možnost zdanit příjmy pana P. za rok 2013 společně s příjmy jeho manželky formou společného zdanění manželů. Společné zdanění manželů lze využít pouze v Polsku, v Rakousku a na Slovensku společné zdanění manželů neexistuje.

Při uplatnění společného zdanění manželů se výrazně odlišuje postup stanovení daně z příjmů fyzických osob u pana P. za rok 2013. Princip společného zdanění manželů spočívá v sečtení ročních zdanitelných příjmů obou manželů. Tím se získá základ daně za oba manžele, od kterého se odečtou nezdanitelné části základu daně obou manželů. Upravený základ daně se rozdělí na polovinu. Daň z příjmů fyzických osob je dále počítána pouze z této poloviny základu daně a poté vynásobena dvěma. Od vypočtené daně se nakonec odečtou slevy na dani obou manželů.

V následující tabulce je přehledně zobrazena výše daňové povinnosti a výše čistého ročního příjmu pana P. za rok 2013 na Slovensku, v Rakousku a v Polsku.

Tabulka č. 4: Daňová povinnost a čistý roční příjem pana P. za rok 2013 na Slovensku, v Rakousku a v Polsku

Pan P.	Slovensko	Rakousko	Polsko	
Daň z příjmů fyzických osob	1 285 EUR	- 530 EUR	1 122 EUR	989 EUR
Čistý roční příjem	14 303 EUR	15 334 EUR	13 012 EUR	13 145 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Z uvedené tabulky jasně vyplývá, že nejvyšší daň z příjmů fyzických osob vychází u pana P. na Slovensku, a to 1 285 EUR. To je způsobeno zejména tím, že u této výše příjmů je právě na Slovensku uplatňována nejvyšší daň z příjmů fyzických osob. Dalším faktorem, který způsobil nejvyšší daň z příjmů fyzických osob pana P. právě na Slovensku, je možnost uplatnění pouze jediné slevy na dani, a to slevy na dítě ve výši jen 231,84 EUR za zdaňovací období. I když je základ daně pana P. na Slovensku díky nezdanitelným částím základu daně nejnižší, vysoká sazba daně a nízké slevy na dani způsobí to, že nejvyšší daň z příjmů fyzických osob pana P. za rok 2013 vychází právě na Slovensku.

Naopak v Rakousku nezaplatí pan P. žádnou daň, dokonce má nárok na vrácení částky ve výši 530 EUR. To je způsobeno hlavně možnostmi uplatnění velkého množství slev na dani a nízkou sazbou daně z příjmů fyzických osob.

Nejvyšší čistí roční příjem vychází panu P. v Rakousku, a to hlavně díky záporné dani z příjmů fyzických osob. Nejnižší čistý roční příjem vychází naopak v Polsku, a to hlavně z důvodu velmi vysokých odvodů na sociální pojištění, které musí ze zákona pan P. v Polsku platit. Tyto vysoké odvody jsou částečně kompenzovány možností odečtení příspěvků do systému sociálního zabezpečení a části zaplacených příspěvků na zdravotní pojištění ve formě nezdanitelné části základu daně a slevy na dani. I přesto je však čistý příjem pana P. za rok 2013 v Polsku nejnižší.

4.2 SROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ MODELOVÉHO PŘÍKLADU Č. 2

Na Slovensku a v Rakousku existují dva možné způsoby, jak stanovit daňovou povinnost slečny H. za rok 2013. Jedná se o výpočet daně z příjmů fyzických osob s využitím skutečných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů a výpočet daně z příjmů fyzických osob s využitím paušálních výdajů.

V Polsku existují čtyři možnosti, jak stanovit daňovou povinnost slečny H. za rok 2013, a to zdanění příjmů podle obecného principu progresivní sazbou daně, zdanění příjmů lineární sazbou daně, zdanění příjmů formou paušální daně z registrovaných příjmů a zdanění příjmů formou daňové karty.

Postup stanovení daně z příjmů fyzických osob slečny H. v případě uplatnění skutečných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů je v Rakousku a v Polsku obdobný. Liší se v podstatě pouze výše sazby daně z příjmů fyzických osob. Rozdílem na Slovensku je možnost uplatnění nezdanitelné části základu daně na poplatníka. V Polsku lze také zdanit příjmy slečny H. formou lineární sazby daně. Postup stanovení daňové povinnosti je v tomto případě podobný jako postup zdanění příjmů podle obecného principu progresivní sazbou daně. Liší se opět pouze výše sazby daně z příjmů fyzických osob.

Jak už jsem se zmínila, možnost využít paušální výdaje namísto skutečných výdajů na dosažení, udržení a zajištění příjmů při výpočtu daně z příjmů fyzických osob slečny H. existuje pouze na Slovensku a v Rakousku. Postup stanovení daně z příjmů je obdobný v obou zmíněných státech, liší se pouze výše paušálních výdajů, které lze v dané zemi uplatnit, a výše sazby daně. Na Slovensku lze uplatnit paušální výdaje ve výši 40 % z příjmů, maximálně však do částky 5 040 EUR. V Rakousku lze v tomto případě uplatnit paušální výdaje ve výši 12 % z příjmů.

Zdanění příjmů slečny H. za rok 2013 formou paušální daně z registrovaných příjmů a formou daňové karty je možné jenom v Polsku. U těchto dvou forem zdanění příjmů existuje specifický postup stanovení daně z příjmů fyzických osob.

U stanovení daňové povinnosti formou paušální daně z registrovaných příjmů je základem daně pouze roční příjem slečny H. Na tento základ daně je v tomto případě uplatněna sazba daně pouze ve výši 8,5 %.

U stanovení daňové povinnosti formou daňové karty není třeba žádný výpočet. Daň z příjmů fyzických osob slečny H. za rok 2013 je stanovena vyhláškou Ministerstva financí a je závislá na druhu vykonávané činnosti, na počtu zaměstnanců a na počtu obyvatel města, ve kterém je činnost vykonávána.

V následující tabulce je přehledně zobrazena výše daňové povinnosti slečny H. za rok 2013 na Slovensku, v Rakousku a v Polsku.

Tabulka č. 5: Daňová povinnost slečny H. za rok 2013 na Slovensku, v Rakousku a v Polsku

Slečna H.	Slovensko	Rakousko	Polsko
Daň z příjmů fyzických osob – skutečné výdaje	4 987 EUR	6 406 EUR	5 965 EUR
Daň z příjmů fyzických osob – paušální výdaje	6 640 EUR	9 518 EUR	x
Daň z příjmů fyzických osob – lineární sazba daně	x	x	5 320 EUR
Daň z příjmů fyzických osob – paušální daň z registrovaných příjmů	x	x	3 400 EUR
Daň z příjmů fyzických osob – daňová karta	x	x	459 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Z uvedené tabulky jasně vyplývá, že nejnižší daň z příjmů fyzických osob vychází slečně H. v Polsku, pokud je daň z příjmů fyzických osob stanovena formou daňové karty. V tomto případě vychází totiž daň z příjmů fyzických osob slečny H. za rok 2013 pouze 459 EUR. Naopak nejvyšší daň z příjmů fyzických osob vychází slečně H. v Rakousku, a to v případě, že jsou při výpočtu daně uplatněny paušální výdaje.

Jak už jsem se zmínila paušální výdaje lze uplatnit pouze při výpočtu daně z příjmů fyzických osob na Slovensku a v Rakousku. Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že daň z příjmů fyzických osob při uplatnění paušálních výdajů vychází o dost vyšší

v Rakousku než na Slovensku. Může se zdát, že je to způsobeno výší paušálních výdajů, které lze v dané zemi uplatnit. To však není pravda, rozdíl je způsoben hlavně odlišnou výší sazby daně z příjmů fyzických osob.

V případě uplatnění skutečných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů při výpočtu daně z příjmů fyzických osob slečny H. vychází nejnižší daňová povinnost na Slovensku, a to hlavně z toho důvodu, že pouze na Slovensku lze při výpočtu uplatnit nezdanitelnou část základu daně na poplatníka. V Rakousku a v Polsku nezdanitelná část základu daně na poplatníka neexistuje. Naopak nejvyšší daňová povinnost vychází slečně H. v Rakousku, což je způsobeno hlavně vysokou sazbou daně z příjmů fyzických osob.

4.3 SROVNÁNÍ A ZHODNOCENÍ MODELOVÉHO PŘÍKLADU Č. 3

Postup stanovení daňové povinnosti společnosti KKK, s. r. o., je na Slovensku a v Polsku téměř shodný. Liší se akorát možnost odečtení ztráty vykázané v předchozím zdaňovacím období a výše sazby daně z příjmů právnických osob. Na Slovensku lze odečíst ztrátu v plné výši, zatímco v Polsku lze od základu daně odečíst maximálně 50 % této ztráty. Sazba daně z příjmů právnických osob činí na Slovensku 23 %, zatímco v Polsku 19 %.

V Rakousku se daň z příjmů právnických osob společnosti KKK, s. r. o., stanoví odlišným způsobem. Liší se zejména výpočet základu daně. Zatímco na Slovensku a v Polsku se při stanovení základu daně vychází z účetního hospodářského výsledku, který se navýší o daňově neuznatelné náklady, v Rakousku je základ daně stanoven jako rozdíl mezi čistou hodnotou aktiv na konci zdaňovacího období a čistou hodnotou aktiv na začátku zdaňovacího období. Tento rozdíl se dále ještě snižuje o neprovozní vklady a zvyšuje o neprovozní výběry. V Rakousku lze od tohoto základu daně odečíst ztrátu vykázanou v předchozím zdaňovacím období v plné výši. Sazba daně z příjmů právnických osob činí v Rakousku 25 %.

V následující tabulce je přehledně zobrazena výše daně z příjmů právnických osob společnosti KKK, s. r. o., za rok 2013 na Slovensku, v Rakousku a v Polsku.

Tabulka č. 6: Daňová povinnost společnosti KKK, s. r. o., za rok 2013 na Slovensku, v Rakousku a v Polsku

KKK, s. r. o.	Slovensko	Rakousko	Polsko
Daň z příjmů právnických osob	4 945 EUR	5 000 EUR	4 560 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Z uvedené tabulky je zřejmé, že u společnosti KKK, s. r. o., vychází nejnižší daň z příjmů právnických osob v Polsku, a to 4 560 EUR. To je způsobeno především tím, že v Polsku je z těchto tří zkoumaných zemí stanovena nejnižší sazba daně z příjmů právnických osob. V Rakousku a na Slovensku vychází u společnosti KKK, s. r. o., za rok 2013 téměř shodná daň z příjmů právnických osob, i když je počítána z odlišných základů daně, a s použitím odlišné sazby daně z příjmů právnických osob.

ZÁVĚR

Na základě analýzy zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku lze konstatovat, že struktura důchodových daní v těchto zemích je velmi různorodá. U zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku lze tedy nalézt velké množství rozdílů a specifických prvků.

Důchodové daně na Slovensku se z těchto třech výše zmíněných zemí nejvíce podobají konceptu důchodových daní v České republice. Stejně jako v České republice je i u daně z příjmů na Slovensku zavedena lineární sazba daně. Ve srovnání s Rakouskem a Polskem je Slovensko jedinou zemí, která u daně z příjmů fyzických osob uplatňuje lineární sazbu daně, v Rakousku a v Polsku je stanovena progresivní sazba daně.

V Rakousku se mezi důchodové daně kromě daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob řadí i tzv. církevní daň. Církevní daň musí hradit každý plnoletý člen církve. Výše církevní daně a výběr této daně je v rukou církve.

Při výpočtu daně z příjmů fyzických osob v Rakousku lze uplatnit největší množství nezdanitelných částí základu daně a slev na dani. Od základu daně lze v Rakousku odečíst např. i zaplacené poplatky za daňové poradenství. Co se týče slev na dani, výjimečná je např. sleva na dopravu či sleva na dani pro důchodce.

Nejvýznamnějším specifickým prvkem u daně z příjmů fyzických osob v Rakousku je však uplatnění srážkové daně u zdanění příjmů ze závislé činnosti. V Rakousku tedy zaměstnanci neplatí měsíční zálohy na daň z příjmů fyzických osob. Každý měsíc je jim daň z příjmů fyzických osob srážena přímo z jejich hrubé mzdy. Na konci zdaňovacího období se většinou roční zúčtování už neprovádí.

U daně z příjmů právnických osob v Rakousku se stanovuje základ daně odlišným způsobem než je tomu na Slovensku a v Polsku. Základ daně za zdaňovací období se stanoví jako rozdíl mezi čistou hodnotou aktiv na konci zdaňovacího období a čistou hodnotou aktiv na začátku zdaňovacího období. Tento rozdíl se ještě dále snižuje o neprovozní vklady nebo zvyšuje o neprovozní výběry. Tímto způsobem se stanovují i některé dílčí základy u daně z příjmů fyzických osob poplatníků, kteří vedou účetnictví. Konkrétně se jedná o dílčí základ daně za příjmy ze zemědělství a lesnictví, ze samostatné výdělečné činnosti a z podnikání.

Jako v jediné zkoumané zemi je u daně z příjmů právnických osob v Rakousku stanovena minimální daň. To znamená, že právnické osoby v Rakousku musí platit daň z příjmů právnických osob i v případě, že jim za zdaňovací období vyšla nulová daň či dokonce daňová ztráta. Tato minimální daň je obecně stanovena na 5 % ze základního kapitálu právnické osoby.

Specifickým prvkem u výpočtu daně z příjmů fyzických osob v Polsku je možnost odečtení zaplacených příspěvků na sociální zabezpečení od základu daně jako nezdánitelnou část základu daně a možnost uplatnění slevy na dani ve formě 7,75 % základu pro výpočet příspěvků na zdravotní pojištění. Tato nezdánitelná část základu daně a tato sleva na dani má za účel hlavně kompenzovat vysoké odvody poplatníků na sociální pojištění.

Z analýzy daně z příjmů fyzických osob v Polsku také vyplynulo, že se Polsko snaží maximálně podporovat poplatníky, kteří mají příjmy z podnikání. V Polsku mají totiž poplatníci, kteří mají příjmy z podnikání, možnost oddělit své příjmy z podnikání od příjmů z ostatních kategorií a zdanit je namísto progresivní sazby daně lineární sazbou daně ve výši 19 %. Poplatníci, jejichž příjmy z podnikání za zdaňovací období nepřesáhnou 150 000 EUR, mohou také využít zdanění svých příjmů formou paušální daně z registrovaných příjmů. Někteří poplatníci, kteří mají příjmy z podnikání, mohou také uplatnit zdanění příjmů formou daňové karty. Z toho vyplývá, že poplatníci, kteří mají příjmy z podnikání, se mohou rozhodnout jakou formou v daném zdaňovacím období tyto příjmy zdanit.

Jako v jediné zkoumané zemi mají poplatníci v Polsku možnost uplatnit také společné zdanění manželů. V Rakousku a na Slovensku společné zdanění manželů neexistuje.

Cílem této diplomové práce bylo analyzovat zdanění důchodů ve vybraných zemích EU, a to z hlediska právní úpravy a praktické aplikace provedené na modelových příkladech. Dalším následujícím cílem bylo srovnat a zhodnotit zdanění důchodů v těchto zemích EU na základě modelových příkladů.

V první kapitole této diplomové práce byly vysvětleny základní pojmy daňové teorie s důrazem na důchodové daně. V následující kapitole této diplomové práce jsem se zabývala již samotnou analýzou zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku, a to z hlediska právní úpravy důchodových daní. Ve třetí kapitole jsem demonstrovala zdanění důchodů ve výše zmíněných zemích na modelových příkladech.

V poslední kapitole této diplomové práce jsem srovnala a zhodnotila zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku na základě modelových příkladů.

Lze tedy konstatovat, že vytyčený cíl této diplomové práce byl splněn. Je zřejmé, že orientace ve zdanění důchodů v zemích EU není jednoduchou disciplínou. Za přínos této diplomové práce tedy považuji vytvoření jednoduchého přehledu zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku.

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Příklad klouzavě progresivní sazby daně - sazba daně z příjmů fyzických osob v České republice platná pro rok 2006 a 2007.....	19
Tabulka č. 2: Sazba daně z příjmů fyzických osob v Rakousku v roce 2013.....	47
Tabulka č. 3: Sazba daně z příjmů fyzických osob v Polsku v roce 2013.....	62
Tabulka č. 4: Daňová povinnost a čistý roční příjem pana P. za rok 2013 na Slovensku, v Rakousku a v Polsku	87
Tabulka č. 5: Daňová povinnost slečny H. za rok 2013 na Slovensku, v Rakousku a v Polsku	89
Tabulka č. 6: Daňová povinnost společnosti KKK, s. r. o., za rok 2013 na Slovensku, v Rakousku a v Polsku	91

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Postup výpočtu osobní důchodové daně.....	16
Obrázek č. 2: Postup výpočtu daně ze zisků korporací.....	21
Obrázek č. 3: Schéma stanovení základu daně z příjmů fyzických osob na Slovensku	29
Obrázek č. 4: Schéma stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v Rakousku.....	44
Obrázek č. 5: Schéma stanovení základu daně z příjmů fyzických osob v Polsku.....	60

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A ZNAČEK

§	paragraf
atd.	a tak dále
č.	číslo
čl.	článek
ES	Evropská společenství
EU	Evropské unie
EUR	euro
km ²	kilometr čtvereční
např.	například
odst.	odstavec
PLN	Polský zloty
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvané
ust.	ustanovení

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ODBORNÁ LITERATURA:

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

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-423-9.

LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 3. přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-695-0.

PAVLÁSEK, Vlastimil, HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance a daně v České republice*. 2. přeprac. vyd. Plzeň: Nava, 2011. ISBN 978-80-7211-395-8.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.

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

LEGISLATIVA:

Polsko: Vyhláška Ministerstva financí ze dne 9. listopadu 2012, o sazbách daňové karty, platných v roce 2013 (M.P. 2012 nr 0 poz. 904: Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 9.11.2012 r. w sprawie stawek karty podatkowej, obowiązujących w 2013 r.)

Polsko: Zákon č. 137/1998 Sb. ze dne 13. října 1998, o systému sociálního zabezpečení, v platném znění (Dz.U. 1998 nr 137 poz. 887: Ustawa z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych)

Polsko: Zákon č. 144/1998 Sb. ze dne 20. listopadu 1998 o paušální dani z některých příjmů fyzických osob, v platném znění (Dz.U. 1998 nr 144 poz. 930: Ustawa z dnia 20.11.1998 r. o zryczałowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne)

Polsko: Zákon č. 21/1992 Sb. ze dne 15. února 1992, o dani z příjmů právnických osob, v platném znění (Dz.U. 1992 nr 21 poz. 86: Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych)

Polsko: Zákon č. 210/2004 Sb. ze dne 28. srpna 2004, o zdravotnických službách financovaných z veřejných prostředků, v platném znění (Dz.U. 2004 nr 210 poz. 2135: Ustawa z dnia 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych)

Polsko: Zákon č. 80/1991 Sb. ze dne 26. července 1991, o dani z příjmů fyzických osob, v platném znění. (Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350: Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych)

Rakousko: Zákon č. 13/1952 Sb., o vybírání příspěvku na bydlení, v platném znění (BGBl. Nr. 13/1952: Bundesgesetz über die Einhebung eines Wohnbauförderungsbeitrages)

Rakousko: Zákon č. 189/1955 Sb., o všeobecném sociálním pojištění, v platném znění (BGBl. Nr. 189/1955: Allgemeines Sozialversicherungsgesetz)

Rakousko: Zákon č. 376/1976 Sb., o rodinném vyrovnání, v platném znění (BGBl. Nr. 376/1967: Familienlastenausgleichsgesetz)

Rakousko: Zákon č. 400/1988 Sb., o dani z příjmů, v platném znění (BGBl. Nr. 400/1988: Einkommensteuergesetz)

Rakousko: Zákon č. 401/1988 Sb., o korporátní dani, v platném znění (BGBl. Nr. 401/1988: Körperschaftsteuergesetz)

Rakousko: Zákon č. 543/1939 Sb., o shromažďování církevních příspěvků v zemi Rakousko, v platném znění (GBIÖ Nr. 543/1939: Gesetz über die Erhebung von Kirchenbeiträgen im Lande Österreich)

Rakousko: Zákon č. 609/1977 Sb., o pojištění pro případ nezaměstnanosti, v platném znění (BGBl. Nr. 609/1977: Arbeitslosenversicherungsgesetz)

Rakousko: Zákon č. 792/1993 Sb., o vybírání příspěvku na pojištění pro případ nezaměstnanosti, v platném znění (BGBl. Nr. 792/1993: Arbeitslosenversicherungsbeitragsverordnung)

Slovensko: Nařízení vlády č. 326/2012 Sb. (Nariadenie vlády č. 326/2012 Z.z.)

Slovensko: Zákon č. 461/2003 Sb., o sociálnom pojištění, v platném znění (Zákon č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení)

Slovensko: Zákon č. 580/2004 Sb., o zdravotním pojištění, v platném znění (Zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení)

Slovensko: Zákon č. 593/2003 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov)

Slovensko: Zákon č. 601/2003 Sb., o životním minimu a o změně a doplnění některých zákonů, v platném znění (Zákon č. 601/2003 Z. z. o životnom minime a o zmene a doplnení niektorých zákonov)

ELEKTRONICKÉ ZDROJE:

European central bank. *Euro foreign exchange reference rates*. [online]. 2013. [cit. 15. listopadu 2013]. Dostupné z: <http://www.ecb.europa.eu/stats/exchange/eurofxref/html/index.en.html>.

Evropská unie. *Členské státy evropské unie*. [online]. [cit. 10. října 2013]. Dostupné na: http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/index_cs.htm.

Ministerstvo zahraničních věcí České republiky. *Historie a současnost EU*. [online]. 2010. [cit. 2. října 2013]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/jnp/cz/zahranicni_vztahy/evropska_unie/historie_a_soucasnost_eu/index.html.

Nakladatelství Sagit. *Daňové pojmy*. [online]. Ostrava, 2013. [cit. 5. října 2013]. Dostupné na: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonhesla.asp?cd=157&typ=r>.

Štatistický úrad Slovenskej republiky. *Priemerná mesačná mzda zamestnanca hospodárstva SR v roku 2011*. [online]. Bratislava, 2012. [cit. 20. října 2013]. Dostupné z: http://portal.statistics.sk/files/Odbory/odb_410/mzda2011.pdf.

Abstrakt

WOLFOVÁ, Soňa. *Zdanění důchodů v ES*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 2014.

Klíčová slova: daň, důchod, důchodové daně, daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, Evropská unie, Slovensko, Rakousko, Polsko

Předložená diplomová práce je zaměřena na analýzu zdanění důchodů ve vybraných zemích Evropské unie, a to na Slovensku, v Rakousku a v Polsku. Analýza zdanění důchodů je provedena z hlediska právní úpravy i praktické aplikace na modelových příkladech. Tato diplomová práce je rozdělena do čtyř hlavních kapitol. V první kapitole jsou objasněny základní pojmy z daňové teorie, které jsou nezbytné k pochopení daného tématu. V následující kapitole je analyzováno zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku z hlediska právní úpravy. Obsahem třetí kapitoly je demonstrace zdanění důchodů ve výše zmíněných zemích na modelových příkladech. Poslední kapitola této práce obsahuje srovnání a zhodnocení zdanění důchodů na Slovensku, v Rakousku a v Polsku na základě modelových příkladů. Závěr této diplomové práce je zaměřen na zhodnocení řešené problematiky a hlavní rozdíly či specifické prvky ve zdanění důchodů ve výše zmíněných zemích.

Abstract

WOLFOVÁ, Soňa. *Income Taxation in the EC*. Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economic University of West Bohemia in Pilsen, 2014.

Key words: tax, income, income taxes, personal income tax, corporate income tax, the European Union, Slovakia, Austria, Poland

The submitted diploma's thesis is focused on the analysis of the income taxation in selected countries of the European Union, and this in Slovakia, Austria and Poland. Analysis of income taxation is made in terms of legislation and the practical application on the model examples. This diploma's thesis is divided into four main chapters. In the first chapter are explained the fundamental terms of tax theory, which are necessary for an understanding of the topic. In the following chapter is analyzed the income taxation in Slovakia, Austria and Poland in terms of legislation. The third chapter contains a demonstration of the income taxation in the above mentioned countries on model examples. The last chapter of this thesis contains the comparison and evaluation of the income taxation in Slovakia, Poland and Austria on the basis of model examples. The conclusion of this diploma's thesis is focused on the evaluation of solved problems and the main differences or specific elements in the income taxation in the above mentioned countries.