

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

Zdanění příjmů fyzických a právnických osob v České republice a ve Spolkové republice Německo

Income Taxation of Natural Persons and Legal Entities in the Czech Republic and the Federal Republic of Germany

Nikol Labíková

Plzeň 2013

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2012/2013

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

Jméno a příjmení: **Nikol LABÍKOVÁ**
Osobní číslo: **K09B0107P**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Zdanění příjmů fyzických a právnických osob v České republice
a ve Spolkové republice Německo**
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 :

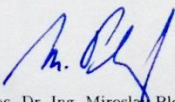
1. Charakterizujte daňové systémy jednotlivých zemí.
2. Zhodnoňte společné znaky a rozdíly daňových systémů ve vybraných zemích.
3. Demonstrujte problematiku na praktickém příkladě.
4. Navrhněte možné zlepšení českého daňového systému.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah pracovní zprávy: **40 - 60 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:

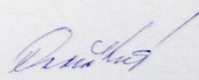
- **DINKELBACH, Andreas.** *Ertragsteuern: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer.* Wiesbaden: Gabler Verlag, 2012. ISBN: 3834941220
- **LÁCHOVÁ, Lenka; VANČUROVÁ, Alena.** *Daňový systém ČR 2012.* Praha: Vox, 2012. ISBN 9788087480052
- **MARKOVÁ, Hana.** *Daňové zákony.* Praha: GRADA Publishing, 2012/2013. ISBN 978-80-247-4254-0
- **SICHERER, Klaus von.** *Einkommensteuer.* München/Wien: Oldenbourg Verlag, 2005. ISBN 978-3-486-57659-7

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Zdeněk Hruška**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **30. října 2012**
Termín odevzdání bakalářské práce: **3. května 2013**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 30. října 2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Zdanění příjmů fyzických a právnických osob v České republice a ve Spolkové republice Německo“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 30. 4. 2013

.....
Podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Zdeňku Hruškovi za cenné a užitečné rady, připomínky, čas strávený při konzultacích a za odborné vedení celé práce.

Dále bych chtěla poděkovat Ing. Evě Markové za poskytnutí cenných informací a rad pro vypracování mé práce.

1 Obsah

Úvod	8
1. Historie	9
1.1 Období starověku	9
1.2 Období středověku	9
1.3 Období počátku novověku	9
1.4 Období 19. století a počátku 20. Století	10
1.5 Období mezi dvěma světovými válkami	10
1.6 Období po druhé světové válce	10
1.7 Daňové systémy dnes	11
1.8 Shrnutí	11
2. Charakteristika a členění daní	12
2.1 Daň jako pojem	12
2.2 Funkce daní	13
2.3 Konstrukční prvky daně	14
2.3.1 Daňový subjekt	14
2.3.2 Daňový objekt	14
2.3.3 Základ daně	14
2.3.4 Sazba daně	14
3. Daňový systém	15
3.1 Vymezení daňového systému	15
3.2 Daňové principy a optimální zdanění	15
3.3 Daňová soustava	17
3.3.1 Členění daní	18
3.3.2 Daňová soustava České republiky	19
3.3.3 Daňová soustava Spolkové republiky Německo	21
4. Komparace legislativy důchodových daní České republiky a Spolkové republiky Německo	25
4.1 Daň z příjmů FO v České republice	25
4.1.1 Zákon o dani z příjmů FO	25
4.1.2 Sazba daně	25
4.1.3 Subjekt daně	25
4.1.4 Předmět daně	26
4.1.5 Nezdánitelná část základu daně	26

4.1.6	Odčitatelné položky.....	26
4.1.7	Slevy na dani a daňové zvýhodnění.....	27
4.1.8	Základ daně	27
4.1.9	Rozhodné období	29
4.2	Daň z příjmů FO ve Spolkové republice Německo.....	29
4.2.1	Zákon o dani z příjmů FO.....	29
4.2.2	Sazba daně.....	29
4.2.3	Subjekt daně.....	30
4.2.4	Předmět daně.....	30
4.2.5	Odčitatelné položky.....	32
4.2.6	Zvláštní výdaje	32
4.2.7	Mimořádné výdaje	32
4.2.8	Nezdanitelné položky na vyživované děti	32
4.2.9	Slevy na dani.....	32
4.2.10	Daňové karty a třídy	33
4.2.11	Odpočet ztráty.....	33
4.2.12	Základ daně	33
4.2.13	Společné zdanění manželů.....	35
4.2.14	Rozhodné období	35
4.3	Porovnání stanovení výše daně z příjmů fyzických osob v ČR a SRN	35
4.4	Daň z příjmů PO v České republice.....	36
4.4.1	Zákon o dani z příjmů PO.....	36
4.4.2	Sazba daně.....	37
4.4.3	Subjekt daně.....	37
4.4.4	Předmět daně a základ daně	37
4.4.5	Příjmy osvobozené od daně	39
4.4.6	Neodčitatelné položky.....	39
4.4.7	Odčitatelné položky.....	39
4.4.8	Rozhodné období	40
4.5	Daň z příjmů PO ve Spolkové republice Německo	40
4.5.1	Zákon o dani z příjmů PO.....	40
4.5.2	Sazba daně.....	41
4.5.3	Subjekt daně.....	41
4.5.4	Omezená a neomezená daňová povinnost	42

4.5.5	Předmět daně a základ daně	42
4.4.6	Příjmy osvobozené od daně	43
4.4.7	Neodčitatelné položky	44
4.4.8	Odčitatelné položky	45
4.4.9	Odpočet ztráty	46
4.4.10	Rozhodné období	46
4.6	Porovnání stanovení výše daně z příjmů právnických osob v ČR a SRN.....	47
5.	Modelové příklady.....	50
5.1	Společnost s ručením omezením.....	50
5.2	Akciová společnost	53
5.3	Fyzická osoba.....	56
5.4	Společné zdanění manželů a spolupracující osoby	59
6.	Zhodnocení daňového systému v ČR a SRN	64
6.1	Právní úprava důchodových daní	64
6.2	Daňová kvóta (tax quota)	65
6.3	Vyhodnocení dotazníku.....	65
	Závěr a doporučení.....	72
	Seznam tabulek	74
	Seznam obrázků	74
	Seznam zkratk.....	75
	Seznam zdrojů	76
	Odborné publikace	76
	Elektronické zdroje	77
	Legislativa	77
	Seznam příloh.....	78

Úvod

V dnešní uspěchané době se stále stresujeme tím, co všechno ještě musíme stihnout udělat. Na apely, co všechno musím, ráda reaguji odpovědí: „Musím jen zemřít a platit daně.“ V tomto tvrzení se skrývá jedna velká pravda. Daně jsou součástí našeho každodenního života. Aniž bychom si to uvědomovali, ve formě spotřebních daní nás doprovází při každém nákupu, při cestě dopravními prostředky, na kulturních akcích atd. Výše zdanění ovlivňuje prakticky každé ekonomické rozhodnutí.

Díky rostoucí mobilitě kapitálu se daně řadí k nejdiskutovanějším tématům současného ekonomického světa. Neovlivňují pouze životy občanů a chod společností daného státu, ale i zahraniční společnosti a jejich rozhodování. Ve všeobecném povědomí stále přetrvává domněnka, že určujícím faktorem daňového zatížení je sazba daně. Ta je jím však jen zřídka. Pro konečné daňové zatížení je rozhodujícím ukazatelem složení vyměřovacího základu. Z tohoto důvodu se mohou při zdaňování dvou daňových subjektů, z různých zemí, se stejnou daňovou sazbou, objevovat velké rozdíly v konečné výši daňové povinnosti. Evropská unie usiluje již dlouho o vytvoření rovných konkurenčních podmínek a zavedení takzvaných společných vyměřovacích základů pro daň z příjmů právnických osob. K realizaci tohoto záměru však stále ještě nedošlo a nezdá se, že by v blízké budoucnosti měla být vidina jednoznačné dohody mezi členskými státy naplněna, a proto porovnávání daňových systémů dvou různých zemí stále ještě nepozbylo na důležitosti.

Pro svou práci jsem si zvolila porovnání daňových systémů, konkrétně daně z příjmů fyzických a právnických osob, Spolkové republiky Německo a České republiky. A to nejen z toho důvodu, že je nám Německo, jako naše sousední země, velmi blízké, ale i proto, že Čechy patří mezi jednoho z nejvýznamnějších obchodních partnerů Německa. Bakalářská práce je členěna do šesti kapitol. V první kapitole je nastíněn historický vývoj daní. V druhé kapitole jsou popsány obecné vlastnosti daní a definována daňová terminologie. Třetí kapitola charakterizuje daňový systém obecně a dále jsou zde popsány daňové systémy porovnávaných zemí. Čtvrtá kapitola je zaměřena na komparaci legislativy České republiky a Spolkové republiky Německo. V páté kapitole je na základě modelových příkladů provedeno numerické porovnání daňového zatížení srovnávaných zemí a v poslední kapitole jsou zhodnoceny daňové systémy obou zemí na základě daňové kvóty a provedeného dotazníkového šetření. V závěru jsou navržena opatření uplatnitelná v České daňové legislativě. **Cílem práce je analyzovat daňové systémy České republiky a Německa se zaměřením na daně z příjmů fyzických a právnických osob a identifikovat rozdíly a společné znaky.**

1. Historie

Vznik daní je spojen se vznikem prvních států a tudíž se vznikem potřeby financovat veřejné statky ze společného rozpočtu. Daně mají za sebou dlouhou historii, během které byl jejich vývoj ovlivňován mnoha faktory: změnami ve společnosti, v hospodářství a obchodu nebo se změnami v názorech na fungování státu. V každém historickém období nacházíme rozdílné formy daní s různým významem a způsobem ukládání

1.1 Období starověku

Ve starověku byly daně převážně odrazem jednorázových státních potřeb. Hlavní výdajové položky tvořily především výdaje na vojsko, veřejné stavby a správu a měly charakter nepravidelných plateb, především naturální povahy. Pro staré Řecko byla charakteristická dobrovolnost přímých daní. Ve starověkém Římě byly v případě potřeby vybírány dávky z pozemků či daně z hlavy. Po reformách císaře Diokleciána byla na základě sčítání lidu zavedena povinnost pravidelného odvodu daní. Jednalo se o daň z pozemků, daň z hlavy, daň z dobytka neb o daň živnostenskou.

1.2 Období středověku

Nejvýznamnější příjmy státu ve středověku tvořily domény, regály, akcízy a kontribuce. Domény a regály byly vybírány ze státního majetku (např. ze zemědělských či lesních majetků). Oproti tomu akcízy a kontribuce se svou formou již přibližují dnešním daním.

Akcízy byly především daně z prodejů, předmětem „zdanění“ bylo pivo, víno, svíčky, mýdlo i zemědělské produkty. V českých zemích se navíc vybíralo královské posudné, tzn. daň z každého sudu piva.

Kontribuce měly formu daní přímých, byly vybírány většinou mimořádně a to jako daň z hlavy, daň z majetku nebo z hrubého výnosu a jejich výběr by zajišťován tzv. pachtýřem.

1.3 Období počátku novověku

Daně se stávají pravidelným a panovníky i měšťanstvem oblíbeným příjmem státní pokladny. V největší míře jsou zastoupeny výtěžky z akcízů a cel. Díky zavedení katastrů se zdokonaluje technika vybírání daní.

1.4 Období 19. století a počátku 20. Století

V tomto období se střetávají liberalistické snahy o omezení zásahů státu do fungování trhu s potřebou financovat vysoké vládní výdaje, především vojenské náklady, výdaje na správní a policejní aparát a na umořování státního dluhu. Tyto výdaje jsou financovány z vybíraných daní, kdy největší podíl mají spotřební daně a dovozní cla.

S příchodem průmyslové revoluce došlo ke snížení zemědělské výroby a rozvíjel se spíše průmysl a obchod. S tím souvisel i vznik nových druhů daní: daně důchodové a výnosové. Výnosová daň byla vybírána z výnosu z výroby. Daň důchodová se již přibližovala dnešní důchodové dani. Při výběru bylo přihlíženo k platební schopnosti poplatníků, výše daně byla určována dle jejich povolání, stavu či počtu vyživovaných osob. Jednalo se o snahy o zavedení spravedlivých daní.

1.5 Období mezi dvěma světovými válkami

Stát zasahoval do hospodaření stále více a s tím úměrně rostlo i daňové zatížení. V této době byly hojně využívány válečné daně. Nejpropracovanější systém mělo Německo. Ke krytí deficitu ve veřejných rozpočtech bylo využíváno mimořádných daní ve formě majetkových dávek s velmi vysokou sazbou. Ve 30. letech, kdy propukla hospodářská krize naplno, byly hojně zaváděny další druhy daní na pokrytí vysokých výdajů. Vznikaly nové druhy spotřebních daní, jako daň ze žárovek, daň z droždí, z umělých jedlých tuků. Největší výnos však přinášely tabákové výrobky.

V Německu byla zavedena obrátová daň, jejímž základem byla cena dodávky a jež měla jednotkovou sazbu. V Československu byla také zavedena daň z obrátu z podnikatelských výkonů služeb, z pronájmu movitých věcí a z dovozu do ciziny.

1.6 Období po druhé světové válce

Po druhé světové válce ovlivnil většinu ekonomik intervencionismus J. M. Keynesa. Hlavní roli v makroekonomické regulaci hrála fiskální politika. To vedlo k obrovskému daňovému zatížení v 70. letech, které způsobilo narušení ekonomické stability a útlum hospodářského růstu. Docházelo ke stimulaci nabídky a objevovaly se snahy o snížení daňového zatížení a rostoucích sociálních výdajů.

V 50. letech se objevovaly první snahy o sjednocení Evropy a harmonizaci daňových systémů jednotlivých zemí. Vzniklo Společenství uhlí a oceli, Evropské hospodářské společenství a Euratom.

Koncem 60. let se začala zavádět daň z přidané hodnoty, jež vznikla ve Francii. Jedná se o universální spotřební daň, která nahradila ve většině zemí daň obratovou a usnadnila harmonizaci v rámci Evropského společenství.

Z nepřímých daní byla v některých zemích využívána daň z obratu rozdílového charakteru, tzn. z rozdílu mezi konečnou cenou statku a jeho výrobním náklady.

Největší roli na daňovém zatížení obyvatelstva hrála daň ze mzdy, jež byla diferencována dle druhu příjmů a dle některých sociálních hledisek. [7]

1.7 Daňové systémy dnes

Začátkem 90. let proběhla reforma daňového systému pro stávající tržní podmínky ve většině zemí, jež se zapojily do procesu evropské ekonomické integrace. V rámci integrace došlo i k výrazné transformaci daňových systémů v postkomunistických státech.

V současnosti hovoříme o pokračující snaze o harmonizaci daňových systémů. Moderními trendy dnešní doby jsou odklon od daní přímých k daním nepřímým a zavádění ekologických daní, ve snaze chránit životní prostředí.

1.8 Shrnutí

Daně, jak je známe dnes, zaznamenaly značný vývoj. Za předchůdce dnešních daní lze považovat regály, domény, akcízy a kontribuce. Z původně dobrovolných naturálních dávek se staly povinné platby výlučně peněžního charakteru. V minulosti byly daně vybírány nepravidelně za určitým účelem, v současnosti jsou daně vybírány pravidelně a povinně v zákonem stanovené výši. Zpočátku se jednalo pouze o doplňkový a účelově zaměřený příjem, nyní se jedná o klíčový zdroj krytí veřejných statků neúčelové povahy. U přímých daní převládaly daně majetkové či daně z hlavy, v dnešní době převažují osobní důchodové daně. Dnešní daň z přidané hodnoty se vyvíjela od akcízů přes daň z obratu až do podoby, v jaké jí známe nyní. [16]

2. Charakteristika a členění daní

2.1 Daň jako pojem

Daně spolu s poplatky, půjčkami a dary tvoří příjmy veřejných rozpočtů. Vzhledem k tomu, že daněmi se budu zabývat v celé mé bakalářské práci, je jistě vhodné si „daň“ nejdříve vhodně definovat. Definice zabývajících se tímto pojmem můžeme najít mnoho. Já jsem vybrala dvě, jednu z německé a jednu z české literatury.

- „Daně jsou **peněžní dávky**, u nichž není poskytováno **žádné ekvivalentní protiplnění**, a které jsou vybírány **veřejným sektorem** k dosažení příjmů a na které se vztahuje **zákonem stanovená povinnost**.“ [13, str. 4]
- „Daně představují **peněžní, povinné, nenávratné platby do veřejného rozpočtu**, které se vybírají na základě zákona. Daň je platba zpravidla **neúčelová, neekvivalentního charakteru**, pravidelně se opakující nebo nepravidelná, s **přesně určenou výší sazby**.“ [10, str. 50]

Jak můžeme vidět, definice jsou prakticky totožné a v obou státech jsou charakterizovány tytéž vlastnosti daní. **Peněžní** (přechod od v historii používaného naturálního plnění) a **povinná** povaha daní je stanovena v zákoně, který při vzniku určité skutečnosti uděluje daňovému subjektu daň vyměřit, vybrat a zaplatit. Daně vznikly již ve starověku se vznikem veřejné správy, kdy bylo nutné z veřejných rozpočtů hradit určité výdaje, prospěšné celé společnosti. I v současnosti příjmy z daní **plynou do veřejných rozpočtů**, ze kterých jsou pak financovány veřejné statky, například obrana, školství, věda či kultura. Pojem veřejný rozpočet zahrnuje nejen státní rozpočet, ale i rozpočty obcí a krajů, společné rozpočty Evropské unie a rozpočty veřejných fondů, jako například fondy zdravotních pojišťoven. Dále říkáme, že daně jsou **neúčelové a neekvivalentní** platby. Svou neúčelovostí se liší od poplatků, u kterých je přesně dáno, na co bude platba použita (např. správní poplatky, soudní poplatky nebo místní poplatky jako poplatek ze psů, poplatek ze vstupného, poplatek za provozovaný výherní hrací přístroj atd.). Neekvivalentnost je dána tím, že u daní vybraných od poplatníka není předem určeno, co z nich bude hrazeno a v jaké výši. Často ti, co mají vyšší příjmy a platí vyšší daně, z veřejného rozpočtu odčerpávají méně peněz. Daně jsou zpravidla platby **pravidelné**, s přesně určeným termínem, dokdy je musí daňový subjekt vykázat a zaplatit. Můžeme se však setkat i s daněmi **nepravidelnými**, například daně majetkové se na rozdíl od daní důchodových, platí pouze se vznikem určité skutečnosti. [10]

2.2 Funkce daní

Daňové příjmy tvoří nejvyšší část zdrojů veřejných rozpočtů. Jsou nezbytné pro zajištění fungování státu a veřejné správy. Daně zastupují nepostradatelnou roli při plnění hlavních ekonomických úloh veřejného sektoru a jsou tedy nástrojem hospodářské politiky státu, ve které plní funkci alokační, (re)distribuční, stabilizační, stimulační a fiskální.

Funkce fiskální je primární, nejzákladnější a nejstarší funkcí daní. Jedná se o zabezpečování finančních prostředků pro naplňování veřejných rozpočtů.[Kubátová, Daňová teorie a politika] I když očekáváme, že daně budou plnit i další úlohy, funkce fiskální musí být zachována vždy. Jedinou výjimku tvoří daně ekologické, jejichž smyslem je zabránit spotřebě produktů ohrožujících životní prostředí prostřednictvím vysokých daňových sazeb. [17]

Funkce alokační „...řeší problematiku investování vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi soukromou a veřejnou spotřebou...“ [16, str. 12] je využívána tehdy, když některý z tržních mechanismů selže. Tržní selhání jsou prakticky důvodem existence veřejných statků, kdy je potřeba některé statky financovat z veřejných zdrojů. Pro zajišťování těchto statků jsou využívány daně.

Funkce redistribuční „...vychází z toho, že rozdělení důchodů může být pro společnost na základě tržních mechanismů neakceptovatelné...“ [17, str. 11] Daně a transferové platby umožňují vládám zmírňovat rozdíly ve výši důchodů jednotlivých subjektů, tzn. redistribuovat vybrané důchody od bohatších k chudším. Jako praktický příklad využívání redistribuční funkce daní můžeme uvést například vyplácení sociálních dávek. [16]

Díky **stabilizační funkci** se mohou daně podílet na zmírňování cyklických výkyvů v národním hospodářství. Prostřednictvím daňových sazeb může stát upravovat a stabilizovat ekonomiku. Například v období konjunktury daňové sazby zvýšit a tím odčerpat více daní a utvořit rezervu na „horší časy“ či v době krize daně snížit a tím ekonomiku znovu nastartovat. Zvyšování a především snižování daňové sazby je však v současné době hlavně nástrojem politiků, jak přesvědčit občany o jejich zvolení a tím pádem se význam stabilizační funkce ztrácí. [17]

Funkce stimulační vyplývá z toho, že někteří lidé chápou nutnost platit daně jako újmu a proto se snaží svou daňovou povinnost snižovat. Stát se tyto subjekty snaží podporovat různými daňovými úlevami, investičními pobídkami. Stát také může stimulovat zahraniční společnosti k investování svého kapitálu na jeho území například nízkými daňovými sazbami. Stimulační funkce daní spočívá také v motivování daňových subjektů k ekologičtějšímu chování, například prostřednictvím ekologických daní. [17]

2.3 Konstrukční prvky daně

Aby bylo možné vybírat daň, je nutné nejprve zajistit, aby občané daného státu měli povědomí o tom, proč je tato daň vybírána, kdy jim daňová povinnost vzniká, z čeho se daňová povinnost vypočítá, kdo ji zaplatí, v jaké výši, jakým způsobem a jaká pravidla musí být u toho dodržena. Důležité je tedy nejen naplnit veřejné rozpočty určitým objemem finančních prostředků. U každé vybírané daně jsou zákonem stanoveny konstrukční prvky, které musí daň obsahovat, aby mohl vzniknout daňově právní vztah. Tyto konstrukční prvky nazýváme daňové náležitosti. Jejich vymezení nalezneme v aktuálních daňových zákonech. [17]

Mezi **základní daňové náležitosti** řadíme: daňový subjekt, daňový objekt (předmět daně), daňový základ a sazbu daně.[10]

Mezi další **doplňkové daňové náležitosti** patří například: zdaňovací období, odpočty od základu daně, slevy na dani, osvobození od daně [17], správce daně, daňová kontrola, daňové přiznání, splatnost daně a další [10].

2.3.1 Daňový subjekt

Pod pojmem **daňový subjekt** rozumíme osoby, fyzické nebo právnické, kterým na základě zákona vzniká povinnost platit daň. Rozlišujeme dva typy daňových subjektů: poplatníka a plátce. **Poplatníkem** je ta osoba, která je povinna hradit daň svým jménem a ze svého předmětu zdanění (z příjmu nebo majetku). **Plátcem** daně označujeme daňový subjekt, který má zákonem stanovenou povinnost daň vybrat, srazit a odvést do veřejných rozpočtů. [17]

2.3.2 Daňový objekt

„Je vymezen jako určitá hospodářská skutečnost, jež je předmětem zdanění. Podle předmětu daně se zpravidla určuje i název daně. Do základu daně se nezahrnuje ta část předmětu zdaněn, která je od daně osvobozena.“ [10, str. 53]

2.3.3 Základ daně

„Základ daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený dle zákonných pravidel.“ [17, str. 19]

2.3.4 Sazba daně

„Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpočty) stanoví základní částka daně.“ [17, str. 21]

3. Daňový systém

3.1 Vymezení daňového systému

V některé literatuře se můžeme setkat s tím, že pojmy **daňový systém** a **daňová soustava** jsou užívány jako synonyma. Přesto je mezi těmito dvěma termíny rozdíl. Daňový systém je pojem nadřazený a daňová soustava je pouze jeho částí. Daňový systém zahrnuje nejen daňový mix, který zahrnuje jednotlivé druhy daní vybíraných v daném státě neboli daňovou soustavu [17], ale i systém institucí zabezpečujících správu, vyměřování, vymáhání a kontrolu daní a též soubor nástrojů, metod a pracovních postupů těmito institucemi využívaných. [16].

Daňové systémy jednotlivých zemí se od sebe odlišují kvůli působení mnoha různých faktorů. Jsou to například vlivy ekonomické, politické, kulturněhistorické, administrativní a institucionální, technický pokrok a globalizace. [6]

3.2 Daňové principy a optimální zdanění

Daňové systémy ovlivňují nejen preference jednotlivých subjektů, ale i politické, ekonomické, sociální a demografické podmínky. Vzhledem k velkému množství rozdílných a často sporných požadavků na daňový systém, je jasné, že není možné vytvořit takový daňový systém, který by splňoval přání a potřeby všech jeho účastníků, proto je vždy výsledkem určitého kompromisu mezi nimi. [7]

Adam Smith byl liberalista, obhájce a objevitel „**neviditelné ruky trhu**“. Zastupoval názor, že stát by měl do činnosti národního hospodářství zasahovat pouze v nejnужnějších případech. Stát by měl zajišťovat obranu, vnitřní pořádek a veřejné statky. Tyto úlohy by měly být financovány z daní.[5] Ve své knize „Pojednání o podstatě a původu bohatství“ Smith definoval „čtyři daňové kánony“, jež byly základem pro tehdejší daňové systémy, které vznikaly z kontribucí a akcízů. Z daňových kánonů Adama Smithe však vycházejí ekonomové i v současné literatuře. Zásady definované daňovými kánony prakticky korespondují s dnešními požadavky na „dobré daně“, neboli s **daňovými principy**, které více popisují níže.

- „V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají.“
- „Daň, kterou má každý jednotlivec platit, by měla být stanovena přesně a nikoliv libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a suma, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoliv jinému naprosto jasné.“

- „Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi asi nejlépe hodí.“
- „Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny.“ [18]

První daňový kánon definuje zásadu spravedlivosti. Druhý daňový kánon vymezuje zásadu určitosti. Ta v současnosti také není zcela dodržena, vzhledem k častým změnám daňových zákonů je pro poplatníka velmi složité se v nich orientovat. Třetí kánon charakterizuje zásadu výhodnosti pro poplatníka. Poslední z daňových kánonů popisuje zásadu úspornosti neboli minimalizace nákladů na státní správu. Ačkoli i současná společnost žádá zefektivnění vybírání daní a snížení administrativních nákladů, v praxi tato zásada splněna není. V českém (ale i v zahraničních) daňovém systému jsou stále vybírány některé druhy daní, u kterých jejich administrativní náklady převyšují výnosy z nich.

Mezi pět nejčastěji citovaných kritérií „dobrých daní“ v současné literatuře, resp. pět požadovaných vlastností daňového systému, řadíme:

- Daňovou spravedlivost
- Ekonomickou efektivnost
- Administrativní jednoduchost
- Pružnost
- Politickou průhlednost a právní perfektnost [7]

Daňová spravedlnost říká, že systém by měl být spravedlivý v přístupu k rozdílným jednotlivcům. [7] V rámci daňové spravedlnosti rozlišujeme dva základní daňové principy: **princip prospěchu** a **princip platební schopnosti**.

Dle **principu prospěchu** by poplatníci měli být podrobeni pouze takovému daňovému zatížení, za které obdrží odpovídající protihodnotu. [6] Prostřednictvím vládních výdajů na veřejné statky získávají prospěch ze zaplacených daní (např. z výstavby silnic, údržby parků nebo ze zajištění národní bezpečnosti). [7]

Spravedlivost daní je dána především jejich distribuční funkcí, díky níž zabezpečují spravedlivější rozdělení důchodů ve společnosti. [6] Výše placených daní by měla odpovídat velikosti důchodů a finanční situaci daňových subjektů. **Princip platební schopnosti** tedy znamená, že bohatí by měli platit více a chudí méně. [7]

Dle požadavku **ekonomické efektivnosti** by daňový systém neměl být v rozporu s efektivním umístěním zdrojů. [7] Z hlediska ekonomické efektivnosti by daně měli působit

pozitivně na ekonomické chování poplatníků, měly by je stimulovat ke snaze pracovat, spořit či podnikat.[14]

Požadavek **administrativní jednoduchosti** znamená, že daňový systém by měl být co nejjednodušší a relativně nenákladný z hlediska správy. [7] V České republice daňový systém tento bod spíše nesplňuje. Náklady na správu dat jsou vysoké, daňové zákony složité a příliš často se mění. Dále jsou vybírány některé druhy daní, u nichž jsou administrativní náklady vyšší nebo jen nepatrně nižší než jejich příjmy.

Daňový systém státu by měl být **pružný**, tzn., že by měl být schopen flexibilně (prostřednictvím různých druhů daní a různých typů daňových sazeb), velmi snadno reagovat na změny ekonomických podmínek. Daně by měly fungovat jako stabilizátory. [7]

V případě **politické průhlednosti a právní perfektnosti** se jedná především o potřebu občanů se v daňovém systému co nejlépe orientovat. Poplatník by měl vědět, co musí platit a proč. [7] V České republice vedou časté změny v zákonech k neschopnosti poplatníků se v daném daňovém systému vyznat a znesnadňují podnikům dlouhodobější plánování.

3.3 Daňová soustava

Daňovou soustavu určitého státu reprezentuje souhrn daní vymezených v daňových zákonech pro konkrétní časové období. Soubor daní vybíraných na území daného státu je vždy ovlivněn působením různých faktorů, jako jsou: „...*velikost státu a jeho územní členění, tradice způsobu výběru daní, ale i přijaté závazky plynoucí ze zapojení do mezinárodních integračních procesů.*“ [16, str.10] Ekonomická situace vždy ovlivňuje strukturu daňové soustavy určitého státu a proto také daňové zákony patří k nejčastěji novelizovaným zákonům většiny zemí.

Daňovou soustavu dobře vystihuje i tato definice:

„Daňovou soustavu tvoří soubor platných právních předpisů upravujících jednotlivé daně, které jsou příjmem veřejných rozpočtů. Je to souhrn všech daní, které se na daném území vybírají.“ [10, str. 60]

Každý druh daně má své specifické funkce, které může zabezpečovat a zároveň ovlivňuje ekonomiku daného státu jak negativně, tak pozitivně. Neexistuje žádná „ideální“ daň, která by byla schopna zabezpečit všechny funkce a zároveň byla vnímána poplatníky i státem jak spravedlivá a efektivní. Proto by daňovou soustavu měl tvořit daňový mix složený z různých druhů daní s rozdílnými funkcemi i vlastnostmi. [17]

Jednotlivé státy jsou charakteristické odlišnými daňovými mixy. V ČR zaujímají nezanedbatelnou část veřejného rozpočtu příspěvky na sociální zabezpečení a naopak poměrně málo zastoupené jsou zde daně majetkové. [6]

3.3.1 Členění daní

Daně mohou být klasifikovány dle různých kritérií. Kritéria a označení nejsou ani v rámci jednoho státu jednotná. Statistiky a členění se snaží většinou o vypovídací schopnost především pro mezinárodní srovnávání. Daně můžeme třídit dle různých kritérií, například:

- **podle vztahu k platební schopnosti poplatníka na daně:**
 - osobní,
 - in rem (latinsky „in rem“ = „na věc“),
- **podle vztahu mezi velikostí daně a velikostí daňového základu na daně:**
 - stanovené bez vztahu k daňovému základu,
 - specifické,
 - ad valorem (latinsky „ad valorem“ = „k hodnotě“),
- **podle trhu, kde jsou daně uloženy na daně:**
 - uložené na trhu produktů,
 - uložené na trhu výrobních faktorů,
- **dle progresu na daně:**
 - proporcionální,
 - progresivní,
 - regresivní,
- **podle rozpočtového určení na daně:**
 - svěřené,
 - sdílené,
- **podle objektu členíme daně na:**
 - daně z důchodů (příjmů),
 - daně ze spotřeby,
 - daně z majetku nebo z převodu majetku,
- **dle jejich dopadu na poplatníka na daně:**
 - přímé,
 - nepřímé. [10,5]

Jednotlivé mezinárodní instituce mají vlastní metodiku třídění daní, například OECD nebo Mezinárodní měnový fond klasifikují daně dle vlastních kritérií.

Oficiální členění daní, používané v daňových zákonech České republiky i Spolkové republiky Německo, je členění daní dle objektu. Nejčastěji užívaným členěním, především z hlediska ekonomického, je však v obou státech třídění na daně přímé a nepřímé.

Rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi spočívá především v tom, že u přímých daní neexistuje možnost přenosu daňového břemene na jiný daňový subjekt, zatímco u nepřímých daní rozlišujeme poplatníka, tedy subjekt nesoucí daňové břemeno a plátce, tedy subjekt, jež má možnost prostřednictvím ceny přenést daňové břemeno na jiný subjekt. Plátce tedy daň zpravidla od poplatníků vybere a odvede finančnímu úřadu a jeho důchod se mu tedy nesnižuje.

Mezi daně přímé řadíme:

- **daně důchodové** (tzv. osobní), které jsou placeny z důchodů právnických či fyzických osob,
- **daně majtkové**, to znamená ty daně, které se vztahují k určité reálné skutečnosti (např. daň z nemovitosti, daň dědická, daň darovací).

Daně nepřímé můžeme dále členit na:

- **daně universální**, tedy ty, které zatěžují téměř všechny druhy zboží (např. DPH),
- **daně selektivní**, které zatěžují jen některé druhy zboží (spotřební a ekologické daně).

[17]

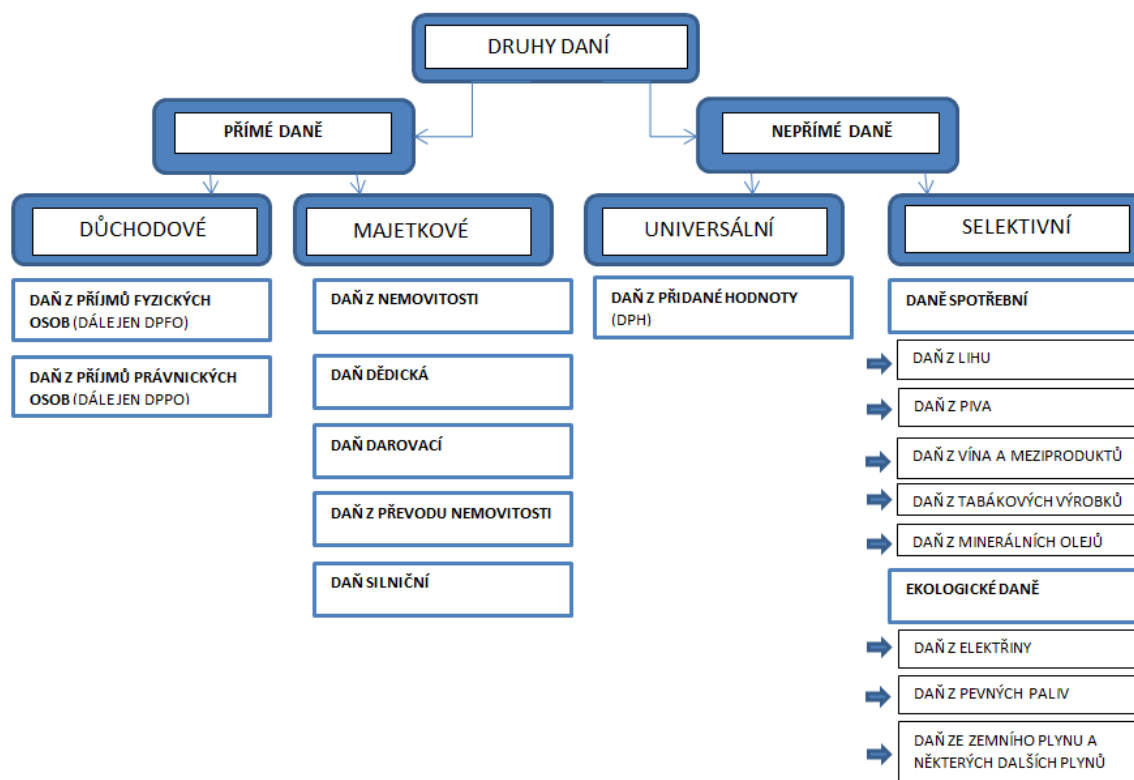
3.3.2 Daňová soustava České republiky

Česká republika je demokratický stát ležící ve Střední Evropě. Území republiky se dělí na 14 vyšších samosprávných celků (krajů). Hlavním městem České republiky je Praha a hlavou státu je od roku 2013 prezident Miloš Zeman. Zákonodárná moc má v České republice dvoukomorový parlament, který se dělí na poslaneckou sněmovnu (200 poslanců) a senát (81 senátorů). Česká republika je členem mnoha významných organizací, jako například: OSN, NATO, GATT, CEFTA, OECD, UNESCO, UNICEF, WHO. Do Evropské unie Česká republika přistoupila v roce 2004.

„Daňový systém ČR je silně centralizován a místním správám patří pouze malý díl celkových daňových příjmů. Centrální vláda disponuje 72 % celkových daňových výnosů...“ [8, str.154] Výnosy daní z příjmů plynou do státního rozpočtu (60,68%), do rozpočtů krajů (8,92%) a do rozpočtu obcí (21,4 %).

Daňová soustava České republiky obsahuje „pouze“ 16 typů daní. Schéma daňového systému je znázorněno na následujícím obrázku.

Obr. č. 1: Schéma daňového systému v ČR

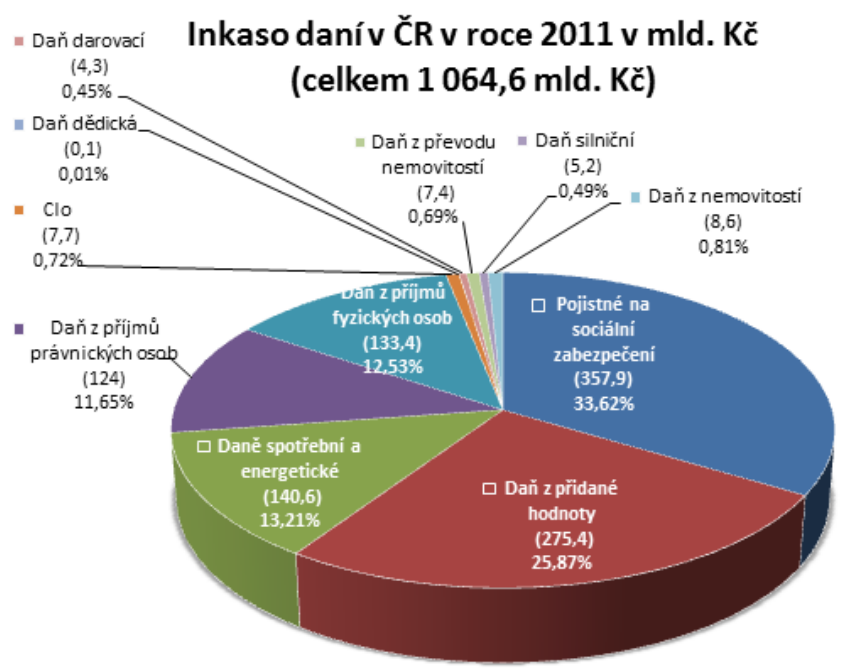


Zdroj: vlastní zpracování

Na příjmech veřejného rozpočtu se nejvíce podílejí daně **nepřímé**, konkrétně daň z přidané hodnoty a to až z téměř 26%. Nejnižší výnosy plynou do veřejných rozpočtů z daní dědických. Výnosy z daně dědické, darovací a silniční se v roce 2011 podílely na celkových příjmech pouze ve výši 1,05%.

Nejvýznamněji zastoupené na celkových daňových výnosech, jsou však příjmy ze sociálního pojištění 33,62%. I přesto, že právně mezi daně, sociální pojištění nepatří, z ekonomického hlediska vlastnosti daní splňuje a pro mezinárodní srovnávání daňových příjmů se započítává. Vzhledem k tomuto faktu jsem do následujícího obrázku (obr. č. 2) zahrнула i příjmy právě ze sociálního pojištění. Daním z příjmů, o kterých pojednává tato bakalářská práce, náleží tedy až čtvrté (12,53% DPFO a páté (11,65% DPPO) místo. Podíl všech daní na veřejném rozpočtu ilustruje obrázek č. 2.

Obr. č. 2: Podíl jednotlivých daňových příjmů na veřejném rozpočtu ČR



Zdroj: [24], vlastní zpracování

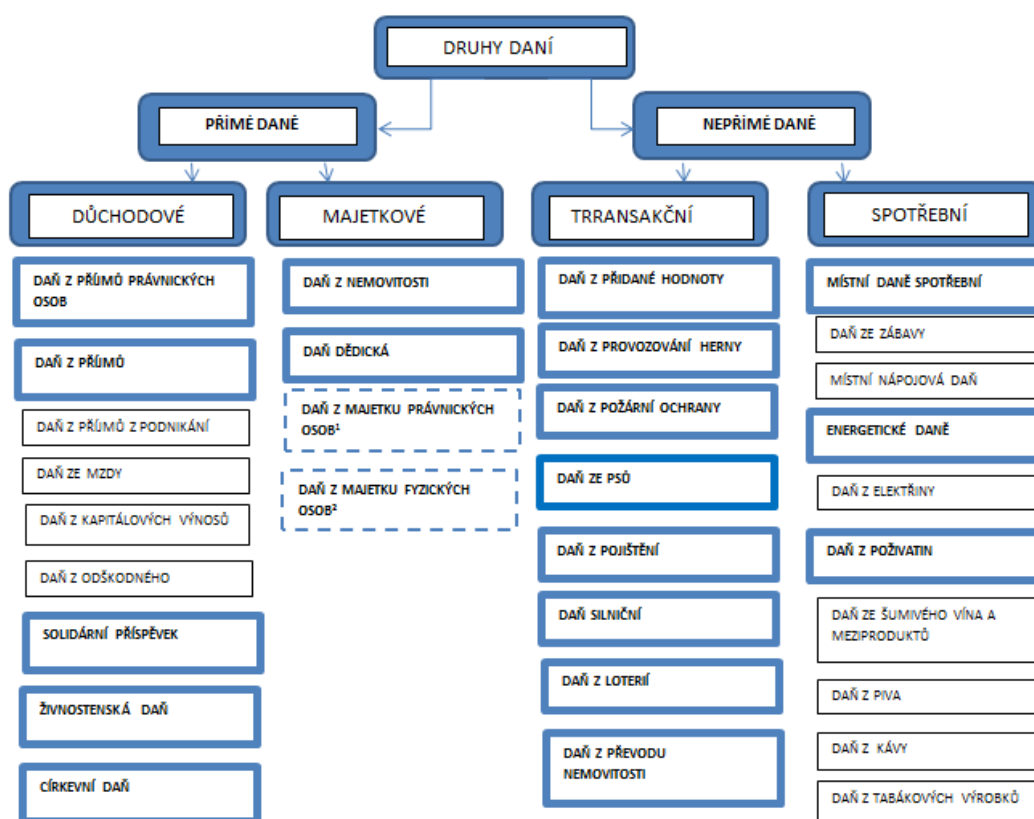
3.3.3 Daňová soustava Spolkové republiky Německo

Spolková republika Německo (německy: Bundesrepublik Deutschland) je federativní demokratická parlamentní republika, která se skládá ze 16 spolkových zemí, které mají vlastní zemské sněmy a zemské vlády, a z nichž největší je Bavorsko. Hlavním městem Německa je Berlín a hlavou státu je v současnosti Joachim Gauck. Německo má významné postavení v evropské, ale i světové ekonomice: je členským státem G8, OSN a NATO a je jedním ze zakladatelů a zároveň nejlidnatějším členem Evropské unie.

V Německu vznikla finanční správa v podobě, v jaké ji známe dnes až se vznikem Říšské ústavy v roce 1871. Po druhé světové válce byla zavedena federální struktura SRN a daňová správa byla decentralizována a rozdělena na **státní správu, správu spolkových zemí a místní správy**. [26]

V německém daňovém systému existuje kolem 30 až 40 různých druhů daní. Mnoho z nich je však svým objemem relativně zanedbatelných. Pravidelně bývají v tisku diskutovány kuriózní druhy daní, jako například daň ze soli a cukru, nebo daň ze žárovek. Jedna z nejstarších daní vůbec, která však funguje v Německu do dnes je tzv. **církevní daň** (Kirchensteuer).

Obr. č. 3: Schéma daňového systému v SRN

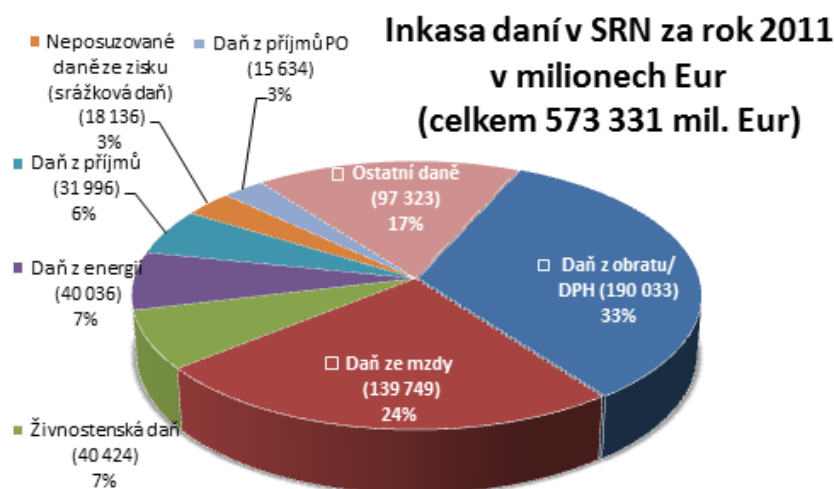


Zdroj: [12], vlastní zpracování

V současné době se přímé daně v Německu podílí na celkových daňových příjmech jednou polovinou. Centrální úloha připadá **dani ze mzdy** („Lohnsteuer“) a **dani z obratu** („Umsatzsteuer“; pozn. německá daň z obratu je prakticky to samé, jako naše daň z přidané hodnoty, na oficiálních dokumentech však musí být používáno označení „daň z obratu“). [12]

V roce 2011 tvořila daň z přidané hodnoty i v Německu nejvyšší položku. Druhý nejvyšší příjem však tvoří daň ze mzdy 24 %, tedy daň z příjmů fyzických osob. Pokud vezmeme daně z příjmů fyzických a právnických osob v součtu, můžeme říci, že na německém veřejném rozpočtu se na rozdíl od České republiky, nejvíce podílejí daně přímé, a to až 40%. Podíl zastoupení jednotlivých daní na veřejném rozpočtu, včetně částek demonstruje následující obrázek.

Obr. č. 4: Podíl jednotlivých daňových příjmů na veřejném rozpočtu SRN



Zdroj: [28], vlastní zpracování

Církevní daň

Církevní daň byla vybírána již v 6. století, kdy měla podobu desátku. V současnosti se jedná o částečně účelovou platbu, která putuje do rozpočtů církevních institucí. Každý občan registrovaný u nějaké církve (náboženské společnosti) má povinnost tuto daň platit. Církevní daň je vybírána finančními úřady, které ji následně předají církvi.

Výši daně stanovují jednotlivé spolkové země v zákoně o církevní dani. Daňová povinnost se počítá z vyměřené roční povinnosti k dani z příjmů FO, resp. z daně ze mzdy. Sazba daně činí v Bavorsku a Baden-Würtenbergu 8% a v ostatních spolkových zemích 9%. [25]

Solidární příspěvek

Solidární příspěvek byl zaveden v roce 1995 v zemích západního Německa jako podpora na obnovu zemí bývalého východního Německa. Vyměřuje se jako dodatečná daň

k dani z příjmů fyzických a právnických osob. Výše solidárního příspěvku činí 5,5% z vyměřené daňové povinnosti k dani z příjmů PO a FO. [33]

Daň ze mzdy

Poplatníky daně ze mzdy jsou zaměstnanci a jejími plátcí jsou zaměstnavatelé, kteří daň zaměstnancům srazí a odvedou ji příslušnému finančnímu úřadu. Zdanění podléhá veškerá mzda zaměstnance plynoucí z pracovního poměru. K příjmům řadíme nejen peněžní odměnu, ale také nepeněžní příjmy, jako například stravu, ubytování nebo využívání služebního auta i pro soukromé účely. [32]

Živnostenská (obchodní) daň

Živnostenskou daní jsou zdaňovány příjmy z obchodní činnosti. Živnostenské dani podléhají, jak již bylo zmíněno výše, podniky jednotlivců, osobní společnosti, kapitálové společnosti a společností podnikajících v zemědělství a lesnictví, zapsaných v obchodním rejstříku. Výše obchodní daně je závislá na sazbě daně, určené obcí. Minimální sazba daně je 200%, většinou se však pohybuje mezi 300% až 400%. [21] Výpočet obchodní daně jsem shrnula v následující tabulce.

Tab. č. 1: Zjednodušené schéma výpočtu živnostenské daně

	Zisk z obchodní činnosti
+	Připočitatelné položky (Finanční náklady jako např. poplatek za dlouhodobé dluhy, důchody, podíly na zisku tichých společníků, polovina z úroků z nájmu a pronájmu, čtvrtina finančních nákladů překročících 100 000 Euro)
-	Odčitatelné položky (např. podíly zisku osobní společnosti, podílů na zisku korporace)
-	Převod ztráty
=	Upravený obchodní zisk (zaokrouhlený na celá sta eur dolů)
-	Nezdanitelná část základu daně (24 500 euro na podnikatele, tento bod se netýká kapitálových společností)
=	Základ daně
*3,5%	Sazba daně
=	Vyměřovací základ
* X%	Sazba daně určovaná jednotlivými obcemi
=	Živnostenská daň

Zdroj: [21], vlastní zpracování

4. Komparace legislativy důchodových daní České republiky a Spolkové republiky Německo

Důchodové daně neboli daně zatěžující příjem poplatníků, řadíme mezi přímé daně. V České republice jsou důchody daňových subjektů zatěžovány dvěma druhy daní: daní z příjmů právnických osob a daní z příjmů fyzických osob. V Německu je systém důchodových daní rozsáhlejší.

Příjmy právnických osob jsou zdaňovány daní z příjmů PO jinak též nazývanou daní z příjmů korporací (Körperschaftsteuer), dále jsou příjmy všech podnikatelských subjektů kapitálových společností a společností podnikajících v zemědělství a lesnictví, zapsaných v obchodním rejstříku předmětem tzv. živnostenské (obchodní) daně (Gewerbesteuer).

Příjmy fyzických osob jsou zatěžovány daní z příjmů fyzických osob (Einkommensteuer) a daní ze mzdy (Lohnsteuer), dále jsou všichni občané registrovaní u nějaké církve povinni platit církevní daň (Kirchensteuer).

Na všechny daňové subjekty zemí západního Německa se vztahuje povinnost platit solidární příspěvek (Solidaritätszuschlag).

4.1 Daň z příjmů FO v České republice

4.1.1 Zákon o dani z příjmů FO

Daň z příjmů fyzických osob upravuje **zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**. Výhradně fyzické osoby jsou upraveny v první části tohoto zákona. V části třetí nalezneme ustanovení společná pro fyzické i právnické osoby

4.1.2 Sazba daně

Sazbu daně vymezuje §16 zákona o DPFO. Sazba daně z upraveného daňového základu činí v roce 2013 **15%**. [34, §16]

4.1.3 Subjekt daně

Poplatníky DPFO jsou fyzické osoby mající na území ČR **trvalé bydliště** nebo se zde **obvykle zdržují**, tzn. alespoň 183 dní. Do těchto 183 dní se nezapočítává doba studia nebo léčení. Tito poplatníci jsou tzv. daňovými rezidenty a mají neomezenou daňovou povinnost. Zdaňují zde tedy veškeré své celosvětové příjmy. [34, §2]

4.1.4 Předmět daně

Předmětem daně z příjmů fyzických osob je pět druhů příjmů, které jsou upraveny v §6 až §10, jsou to:

- Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků (§6)
- Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§7)
- Příjmy z kapitálového majetku (§8)
- Příjmy z pronájmu (§9)
- Ostatní příjmy (§10)

Předmětem daně z příjmů FO **nejsou** například příjmy z dědictví či darování, z úvěrů a půjček nebo z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů.

Od daně z příjmů FO jsou **osvobozeny příjmy** uvedené v §4 zákona o dani z příjmů FO. Jedná se například o náhradu škody, úmrtí a příspěvek na pohřeb, ceny z veřejných soutěží, z reklamních soutěží nebo slosování, příjem získaný ve formě dávek a služeb z nemocenského a důchodového pojištění, sociálního zabezpečení, všeobecného zdravotního pojištění, příjem získaný v rámci plnění vyživovací povinnosti nebo stipendia.[34, §4]

4.1.5 Nezdánitelná část základu daně

Od základu daně lze odečíst některé **výdaje popsané v §15**, který upravuje **nezdánitelnou část základu daně**. Jedná se například o dary, jejichž úhrnná hodnota je ve zdaňovacím období vyšší než 2% základu daně, minimálně 1000 Kč. Nejvýše lze odečíst dary v hodnotě 10% základu daně. Mezi dary je řazeno i bezplatné darování krve, které je oceněno částkou 2000 Kč.

Od základu daně lze dále odečíst úroky z úvěru ze stavebního spoření či hypotečního úvěru zaplacené ve zdaňovacím období, maximálně však 300 000 Kč ze všech úvěrů poplatníků žijících v téže domácnosti.

Dále je možné odečíst částku ve výši maximálně 12 000 Kč z úhrnu zaplacených příspěvků na penzijní připojištění, sníženého o 12 000 Kč, dále poplatníkem zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění, nejvýše však 12 000 Kč.

Základ daně je možné snížit také o zaplacené členské příspěvky členů odborových organizací či úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. [34, §15]

4.1.6 Odčitatelné položky

Pokud poplatníkovi vznikla za předešlé zdaňovací období ztráta, může ji v aktuálním období odečíst od základu daně. **Ztráta** může vzniknout pouze u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (§7) a u příjmů z podnikání (§9). A lze ji v jednom období

odečíst maximálně do výše úhrnu dílčích základů daně dle §5 a §34. Ztrátu lze odečíst maximálně v pěti obdobích následujících po jejím vzniku.

Dále lze dle §34 ZDP odečíst 100% **nákladů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje**, jež poplatníkovi vznikly v daném zdaňovacím období. Tyto náklady je opět možné odečíst až do výše úhrnu dílčích základů daně. Tyto náklady je možné odečíst nejvýše ve třech následujících zdaňovacích obdobích. [34, §34]

4.1.7 Slevy na dani a daňové zvýhodnění

Fyzická osoba, jež podepíše formulář „Prohlášení k dani“, má nárok na uplatnění několika slev na dani upravených v §35 až §35c. Jedná se o **slevu na poplatníka** ve výši 24 840 Kč ročně, **slevu na manželku** žijící s poplatníkem ve společné domácnosti s příjmy nižšími než 68 000 ročně také ve výši 24 840 Kč za rok. Dále si poplatník pobírající **invalidní důchod I. nebo II. stupně** může uplatnit slevu ve výši 2 520 Kč a poplatník pobírající **invalidní důchod III. stupně** slevu ve výši 5 040 Kč za zdaňovací období. **Držitel průkazu ZTP/P** může uplatnit slevu ve výši 16 140 Kč. Poplatník **mladší 26 let, který se soustavně připravuje na své budoucí povolání studiem**, má nárok na slevu ve výši až 4 020 Kč za rok.

Poplatník má dále právo využít **daňové zvýhodnění na vyživované dítě** dle §35d žijící s ním v jedné domácnosti a to ve výši až 13 404 Kč za zdaňovací období. Převyšuje-li výše daňového zvýhodnění výši daňové povinnosti, je vzniklý rozdíl **daňovým bonusem**.

4.1.8 Základ daně

Základem daně z příjmů FO je částka, o níž příjmy v daném rozhodném období převyšují výdaje. U fyzických osob, kterým plyne současně více různých druhů příjmů je základem daně souhrn dílčích základů dle paragrafů 6 až 10.

Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků tvoří zejména příjmy z pracovněprávního poměru, příjmy za práci členů družstev, společníků s.r.o., odměny členů statutárních orgánů.

Předmětem daně nejsou např. náhrady cestovních výdajů v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi.

Od daně jsou **osvobozeny** například nepeněžní plnění od zaměstnavatele na odborný rozvoj zaměstnanců, plnění poskytovaná zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb v maximální výši 20 000 Kč za rok nebo příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění zaměstnance ve výši maximálně 30 000 ročně. [34, §6]

Mezi **Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti** řadíme dle §7 kupříkladu příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnosti, příjmy z jiného podnikání dle zvláštních předpisů, příjmy z výkonu nezávislého povolání, jež není živnosti ani podnikáním dle zvláštních předpisů nebo příjmy znalce, tlumočníka, zprostředkovatele kolektivních sporů, smluv a hromadných smluv dle autorského zákona.

Dílčí základ daně u příjmů z podnikání a jiné SVČ tvoří příjmy snížené o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení nebo o výdaje uplatněné dle stanoveného paušálu, který dle §7 odst. 7 ZDP činí pro:

- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a příjmy z živností řemeslných 80%,
- příjmy ze živnosti 60%,
- příjmy z jiného podnikání dle zvláštních předpisů 40%,
- příjmy z pronájmu zařazeného v obchodním majetku 30%.

Mezi **příjmy z kapitálového majetku** zahrnujeme například dividendy a podíly na zisku tichého společníka, úroky a jiné výnosy z vkladů či držby cenných papírů, dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem nebo plnění ze soukromého životního pojištění. Příjmy zařazené v §8 jsou většinou zdaňovány zvláštní sazbou daně, jelikož často tvoří samostatný základ daně. [34, §8]

Příjmy z pronájmu jsou charakterizovány především příjmy z pronájmu nemovitostí nebo bytů nebo příjmy z pravidelného pronájmu movitých věcí. U příjmů z pronájmu je opět možné uplatnit výdaje buď v prokazatelné výši, nebo paušálně 30% z příjmů. [34, §9]

Mezi **ostatní příjmy** patří příjmy z příležitostných činností, příjmy z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru, aj. Od daně jsou dle §10 ZDP osvobozeny ostatní příjmy jejichž úhrn nepřesáhne za zdaňovací období 20 000 Kč. [34, §10]

Pro přehledné zobrazení výpočtu daně z příjmů fyzických osob uvádím následující schéma.

Tab. č. 2: Schéma výpočtu daně z příjmů fyzických osob v České republice

	Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků
+	Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti
+	Příjmy z kapitálového majetku
+	Příjmy z pronájmu
+	Ostatní příjmy
=	Základ daně
-	Odčitatelné položky dle §34
-	Nezdanitelná část základu daně dle §15
=	Snížený základ daně zaokrouhlený na celá sta dolů
*15%	Sazba daně z příjmů
=	Daň
-	Slevy na dani dle §35 až §35c
=	Daň po odečtení slev
-	Daňové zvýhodnění dle §35d
=	Daň k úhradě nebo daňový bonus
-	Zapla cené zálohy na daň z příjmů
=	Výsledná daňová povinnost (nedoplatek či přeplatek)

Zdroj: [34], vlastní zpracování

4.1.9 Rozhodné období

Zdaňovacím obdobím pro daň z příjmů fyzických osob je **kalendářní rok**.

4.2 Daň z příjmů FO ve Spolkové republice Německo

4.2.1 Zákon o dani z příjmů FO

Daň z příjmů fyzických osob upravuje **zákon o dani z příjmů** (Einkommensteuergesetz, dále jen EStG), v němž jsou obsaženy nejen ustanovení závazná pro fyzické osoby, ale také ustanovení týkající se osob právnických. Tento zákon je rozdělen do 11 ti částí a obsahuje celkem 99 paragrafů.

4.2.2 Sazba daně

Příjmy fyzických osob jsou zdaňovány **progresivní sazbou daně**. Sazba je rozdělena do **pěti pásem**. Těchto pět pásem je rozděleno do tří typů zdanění. Jedná se o pásmo s nezdanitelným příjmem, dvě lineárně-progresivní pásma a dvě proporcionální pásma. V roce 2013 odpovídají pásma následujícímu schématu:

Tab. č. 3: Sazba daně z příjmů FO v SRN

	Zdanitelný příjem v eurech	Vzorec pro výpočet daně
1.	0 až 8 130 euro	0
2.	8 131 až 13 469 euro	$(933,70 \cdot y + 1\,400) \cdot y$
3.	13 470 až 52 881 euro	$(228,74 \cdot z + 2\,397) \cdot z + 1\,014$
4.	52 882 až 250 730 euro	$0,42 \cdot x - 8\,196$
5.	Nad 250 731 euro	$0,45 \cdot x - 15\,718$

Zdroj: [19], vlastní zpracování

Zde „y“ je deseti tisícina části zdanitelných příjmů přesahujících 8 130 euro, „z“ je deseti tisícina části zdanitelných příjmů přesahujících 13 469 euro a „x“ je celá částka zdanitelných příjmů.[29, §32]

Daň z příjmů FO je dále tvořena solidárním příspěvkem, daní ze mzdy, daní z kapitálových výnosů.

4.2.3 Subjekt daně

Subjekty daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby, jež mají na území Německa trvalý pobyt či se zde obvykle zdržují, tzn. více než 6 měsíců. Tito poplatníci mají **neomezenou daňovou povinnost** a zdaňují veškeré své celosvětové příjmy. Tzv. „**fiktivní**“ **neomezenou daňovou povinnost** mají též fyzické osoby, jež na území SRN nemají trvalé bydliště, ani se zde nezdržují více než 6 měsíců (jedná se o osoby, jež do Německa pouze dojíždějí za prací), [13] pokud 90% jejich příjmů je tvořeno příjmy z Německa. **Omezenou daňovou povinnost** mají ty daňové subjekty, jež nemají v Německu trvalé bydliště, ani se zde obvykle nezdržují. Tyto fyzické osoby zdaňují v Německu pouze příjmy, jež získaly v Německu. [29, §1]

4.2.4 Předmět daně

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou dle §2 EStG příjmy rozdělené do dvou skupin. První skupinu tzv. **ziskových příjmů** tvoří příjmy ze zemědělství a lesnictví (§13 EStG), příjmy z provozu živnosti (§15 EStG) a příjmy ze samostatné výdělečné činnosti (§18 EStG).

Druhá skupina tzv. **přebytkových příjmů** je tvořena příjmy ze závislé činnosti (§19 EStG), příjmy z kapitálového majetku (§20 EStG), příjmy z pronájmu a nájmu (§21 EStG) a ostatními příjmy (§22 EStG).

Mezi **příjmy ze zemědělství a lesnictví** řadíme např. také příjmy z provozu vinic, zahradnictví, z chovu zvířat a lovu.

Příjmy z **provozu živnosti** jsou příjmy z obchodní a průmyslové činnosti. Patří sem např. příjmy akcionářů komanditních společností a veřejných obchodních společností.

Příjmy ze samostatné činnosti zahrnují příjmy osob podnikajících na základě jiného než živnostenského oprávnění. Jsou to například lékaři, auditoři, architekti, advokáti, odhadci. Dále je možné sem zařadit příjmy ze státních loterií.

Mezi **příjmy ze závislé činnosti** patří veškeré příjmy vznikající zaměstnancům ze zaměstnaneckého poměru, jako jsou mzdy, platy, a další odměny a bonusy zaměstnanců. Dále také odškodné, důchody nebo vdovské a sirotčí příspěvky.

Do **příjmů z kapitálového majetku** řadíme příjem tichého společníka nebo dividendy a další výnosy z akcií, podíly na zisku s.r.o. a družstev. Příjmy z kapitálového majetku vyšší než 801 euro (u společného zdanění manželů vyšší než 1602 euro) podléhají zvláštnímu paušálnímu zdanění se sazbou ve výši 25%. K této dani je nutné ještě připočítat solidární příspěvek a případně také církevní daň.

Příjmy z nájmu a pronájmu jsou charakterizovány výnosy z pronájmu nemovitých věcí či z časově omezeného přenechání práv, především literárních, uměleckých a obchodních autorských práv. Do těchto příjmů nejsou zahrnovány příjmy z pronájmu movitých věcí, jako např. osobního automobilu. Mezi ostatní příjmy patří především důchody, renty, příjmy poslanců či granty. [29, §13-§22]

Předmětem daně z příjmů FO **nejsou** stejně jako v České republice např. příjmy z dědictví či darování. Dále například výživné, odškodné nebo příjmy z dobrovolnické činnosti.

Od daně z příjmů FO je dle §3 EStG **osvobozena** např. podpora v nezaměstnanosti, plnění z nemocenského či zdravotního pojištění, dávky sociální podpory, příspěvek v mateřství, zákonné dávky důchodového pojištění, stipendia, hrazené cestovní náklady dle limitů, hodnota pracovního oblečení a pomůcek obdržенých bezplatně od zaměstnavatele, příjmy hostitelské rodiny za péči o postiženého člověka, příplatky za práci v noci, o svátcích a v neděli a další.

4.2.5 Odčitatelné položky

Od daně z příjmů fyzických osob lze v Německu odečíst tyto tři položky:

- **Nezdanitelnou částku pro zemědělství a lesnictví**, tj. max. 670 euro, při společném zdanění manželů 1340 euro [29, §13]
- **Starobní úlevu** dle §24a EStG pro osoby, které dosáhly věku 64 let. Tato úleva je stanovena procentní sazbou, která se liší dle roku dosažení 64 let. Například osoba, která dosáhla 64 let věku v roce 2005, si může odečíst až 40% příjmů, maximálně však částku 1 900 euro, osoba, která dosáhne věku 64 let, v roce 2013 si může uplatnit 27,2%, maximálně však částku 1 292 euro.
- **Rodiče samoživitelé** si dle §24b EStG mohou sumu zdaňovaných výnosů snížit až o 1 308 euro na rok, pokud žijí ve společné domácnosti alespoň s jedním nezaopatřeným dítětem.

4.2.6 Zvláštní výdaje

Mezi zvláštní výdaje se řadí ty, které neslouží k zajištění, dosažení a udržení příjmů a nejsou provozními výdaji. Jsou to například výdaje na zdravotní, důchodové a sociální pojištění, zaplacená církevní daň, výdaje na profesní vzdělávání až do výše 6000 euro za rok, dary ve výši maximálně 20% celkové sumy příjmů, dvě třetiny nákladů na péči o jedno dítě, žijící s poplatníkem ve společné domácnosti, maximálně však 4000 euro na jedno dítě. [29, §10-§10g]

4.2.7 Mimořádné výdaje

Mezi mimořádné výdaje patří dle §33 zákona o daních z příjmů (EStG) například náklady na rozvod, náklady na pohřeb příbuzného nebo náklady spojené s léčením, které není hrazeno pojišťovnou.

4.2.8 Nezdanitelné položky na vyživované děti

Na vyživované nezaopatřené dítě či na dítě do 25 let, které se soustavně připravuje na své budoucí povolání a žije s poplatníkem ve společné domácnosti, může poplatník uplatnit odpočet ve výši 2 184 euro jako existenční minimum na jedno dítě a dále částku 1 320 euro na výchovu a vzdělání dítěte. Tuto slevu mohou uplatnit oba rodiče.[29, §32]

4.2.9 Slevy na dani

Slevy na dani jsou v Německu uplatňovány ve formě odčitatelných položek. To jsou například některé započitatelné zahraniční daně, dále 50% příspěvků politickým stranám nebo úlevy z provozu živnosti. [29, §34c, §34g, §35]

4.2.10 Daňové karty a třídy

Poplatníci daně z příjmů FO jsou členěni do **daňových tříd**. Daňová třída je uvedena v **daňové kartě**, o kterou si musí poplatník požádat na finančním úřadě. Daňové karty vydávají obce na každý kalendářní rok. Daňová karta zahrnuje daňovou třídu, vyšší nezdanitelné části na dítě u daňových skupin I. – IV. a identifikační číslo zaměstnance. Daňové třídy se rozdělují do šesti skupin:

- I. skupina – svobodní, ženatí, ovdovělí, rozvedení, pokud nesplňují předpoklady třetí či čtvrté skupiny
- II. skupina – poplatníci ze skupiny I., mají-li nárok na úlevu pro rodiče samoživitele,
- III. skupina – zaměstnanci, kteří jsou ženatí či vdané. Oba manželé mají neomezenou daňovou povinnost a jeden z manželů nemá příjem ze zaměstnání či patří do páté skupiny. Dále sem řadíme poplatníky ovdovělé a rozvedené, taktéž s neomezenou daňovou povinností,
- IV. skupina – ženatí/vdané zaměstnanci/kyně v případě, kdy oba manželé mají příjem ze zaměstnání a neomezenou daňovou povinnost,
- V. skupina – poplatníci ze čtvrté skupiny, pokud jeden z manželů spadá do třetí skupiny,
- VI. skupina – poplatníci, kteří mají mzdu ze závislé činnosti a ještě jiný druh příjmu. [29, §38b]

4.2.11 Odpočet ztráty

Ztráta může být započítána v letech předcházejících jejímu vzniku až do výše 511 500 euro. Dále je možné započíst ztrátu z let minulých. Pro odpočet ztráty není v Německu časové omezení.[29, §10d]

4.2.12 Základ daně

Sečtením všech **sedmi druhů příjmů**, tzn. dílčích základů daně, získáme základ daně celkový. Od základu daně můžeme dále odečíst některé úlevy, zvýhodnění a mimořádné výdaje. Pro nastínění postupu stanovení základu daně a následného výpočtu daně uvádím následující schéma.

Tab. č. 4: Schéma výpočtu daně z příjmů FO v Německu

Příjmy ze zemědělství a lesnictví	
+	Příjmy z provozu živnosti
+	Příjmy ze samostatné činnosti
+	Příjmy ze závislé činnosti
+	Příjmy z kapitálového majetku
+	Příjmy z nájmu a pronájmu
+	Ostatní příjmy
=	Suma příjmů
-	Odčitatelné položky
	<ul style="list-style-type: none"> • Nezdaniitelná částka pro osoby starší 64 let (§24a EStG) • Nezdaniitelná částka pro samoživitele (max. 1 308 euro, §24b EStG) • Nezdaniitelná částka pro zemědělství a lesnictví (max. 670 euro)
=	Celková suma příjmů
-	Odpočet ztráty
-	Zvláštní výdaje (např. zaplacená kostelní dan, dávky výživného)
-	Dary (max. 20% celkové sumy příjmů)
-	Mimořádné výdaje (§33 EStG)
-	Daňové zvýhodnění na ochranu kulturního bohatství
=	Příjmy ke zdanění
-	Nezdaniitelné položky na vyživované dítě (2 184 euro existenční minimum + 1 080 euro na péči a výchovu)
=	Základ daně
Daň z příjmů dle tarifu	
-	Započitatelná zahraniční daň
-	Započitatelné příspěvky politickým stranám (50% hodnoty příspěvku, max. 825 euro)
-	Daňové úlevy z provozu živnosti
+	Přídavky na děti (jestliže je nezdaniitelná částka výhodnější)
+	Příspěvky na důchod (pokud je srážka zvláštních výdajů výhodnější)
=	Splatná daň z příjmů
-	Zaplacené čtvrtletní zálohy
-	Daň ze mzdy
-	Daň z kapitálových výnosů sražena dle jednotné sazby 25% + solidární příspěvek
=	Doplatek či přeplatek daně

Zdroj: [11], vlastní zpracování

4.2.13 Společné zdanění manželů

Na rozdíl od České republiky, v Německu existuje možnost **společného zdanění manželů**. Zdanitelné příjmy manželů se sečtou, rozdělí na polovinu a daní se jako u jednotlivce. Společné zdanění manželů je výhodné především u velkých rozdílů v příjmech, jelikož se manželé dostanou do pásma s nižší daňovou sazbou nebo naopak u velmi malých rozdílů, kdy by například jeden z manželů při samostatném zdanění musel kvůli několika eurům danit příjmy vyšší sazbou daně. [29, §32a]

4.2.14 Rozhodné období

Zdaňovacím obdobím pro daň z příjmů FO je zpravidla **kalendářní rok**. U příjmů ze zemědělství a lesnictví je rozhodným obdobím **hospodářský rok** trvající od 1. 7. do 30. 6. Živnostníci zapsaní v obchodním rejstříku si mohou zvolit jako zdaňovací období **hospodářský rok**. [29, §25]

4.3 Porovnání stanovení výše daně z příjmů fyzických osob v ČR a SRN

Legislativní úprava a pravidla pro stanovení základu daně a následně výše daňové povinnosti se v porovnávaných zemích v mnohém odlišují. Můžeme však nalézt i určité podobnosti. Na první pohled nejzřetelnějším rozdílem je daňová sazba. V České republice jsou příjmy fyzických osob zdaňovány lineární sazbou daně ve výši 15%. V Německu je sazba daně z příjmů FO progresivní. Dále jsou příjmy fyzických osob zatíženy solidárním příspěvkem a občané registrovaní u některé církve mají povinnost platit také církevní daň. Výši daňových sazeb můžeme vidět v následující tabulce.

Tab. č. 5: Daňové zatížení jednotlivých zemí

Česká republika	Spolková republika Německo
Sazba daně z příjmů FO ve výši 15%	Sazba daně z příjmů FO progresivní s daňovou sazbou od 14% do 45%
	Solidární příspěvek ve výši 5,5% základu daně z příjmů FO
	Církevní daň ve výši 8% nebo 9% základu daně

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z předchozích kapitol

Významný rozdíl zdanění příjmů FO v ČR oproti SRN představují především uplatnitelné slevy a úlevy pro poplatníky. Na rozdíl od Německa v České republice je možné uplatnit slevy a daňové zvýhodnění, které se odečítají až po vypočítání výše daně. V Německu jsou tyto slevy a úlevy uplatňovány již při stanovování výše základu daně. Významné slevy mohou Němečtí poplatníci uplatnit především na vyživované děti. Výčet úlev pro Německé poplatníky je velmi obsáhlý, proto v tab. č. 6 uvádím pouze demonstrativní výčet.

Tab. č. 6: Slevy a jiné úlevy

Česká republika	Spolková republika Německo
<ul style="list-style-type: none"> • Sleva na poplatníka ve výši 24 840 Kč • Sleva na manžela ve výši 24 840 Kč • Sleva na studenta ve výši 4 020 Kč • Daňové zvýhodnění na vyživované dítě ve výši 13 404 Kč 	<ul style="list-style-type: none"> • Starobní úleva až do výše 1900 euro • Daňová úleva pro rodiče samoživitelé ve výši 1 308 euro • Daňová úleva pro zemědělství a lesnictví ve výši max. 670 euro • Zaplacená církevní daň • Existenční minimum na dítě ve výši 2 185 euro • Náklady na výchovu a péči o dítě ve výši 1 080 euro • Započitatelné příspěvky politickým stranám (50% hodnoty příspěvku, max. 825 euro) • Daňové úlevy z provozu živnosti

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z předchozích kapitol

4.4 Daň z příjmů PO v České republice

4.4.1 Zákon o dani z příjmů PO

Daň z příjmů fyzický a právnických osob v České republice upravuje **zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**. Tento zákon je rozdělen do šesti částí. Pro účely DPPO je nejvýznamnější část druhá a třetí, kdy část druhá se týká výhradně daně z příjmů právnických osob a v části třetí nalezneme společná ustanovení týkající se jak osob fyzických, tak i právnických.

4.4.2 Sazba daně

Sazba daně z příjmů PO je v ČR proporcionalní **ve výši 19%** dle §21 odst. 1. Tím pádem můžeme říci, že se jedná o vyšší nominální daňové zatížení než v Německu, kde tato sazba činí 15%. V Německu je však daňové zatížení právnických osob vyšší o solidární příplatek a místní obchodní daně, tudíž efektivní daňová sazba je v konečném důsledku vyšší než v České republice.[34, §21]

4.4.3 Subjekt daně

Poplatníci daně z příjmů PO jsou vymezeni v §17 v odstavci 1. Radíme mezi ně:

- osoby, které nejsou fyzickými osobami,
- organizační složky státu,
- podílové fondy,
- „fond penzijní společnosti“

Zákon o dani z příjmů PO dále rozděluje daňové subjekty na **daňové rezidenty a daňové nerezidenty**. Daňoví rezidenti jsou PO se sídlem nebo místem vedení na území ČR. Daňoví rezidenti mají neomezenou daňovou povinnost, to znamená, že zdaňují příjmy z území ČR i ze zahraničí.

Daňoví nerezidenti jsou PO, které na území ČR nemají ani své sídlo ani místo vedení. Zdaňují pouze příjmy dosažené na území ČR.

Dále rozděluje zákon o DPPO daňové subjekty na **podnikatelské a nepodnikatelské**. Podnikatelské subjekty jsou založeny za účelem podnikání, tedy za účelem dosahování zisku. Patří mezi ně například všechny obchodní společnosti dle občanského zákoníku či státní podniky. Nepodnikatelské subjekty jsou založeny za jiným účelem, než je dosahování zisku. Jejich daňová povinnost je dle §18 odstavce 3 a následujících, oproti podnikatelským subjektům, omezená. Ředíme mezi ně například neziskové organizace, nadační fondy, politické strany nebo zdravotní pojišťovny

4.4.4 Předmět daně a základ daně

Základem daně v České republice je **rozdíl mezi dosaženými příjmy a na ně vynaloženými výdaji**. Ze základu daně jsou vyňaty položky, které nejsou předmětem daně a dále příjmy osvobozené od daně. Při vypočítávání základu daně musí být dodržena věcná a časová souvislost v daném rozhodném období. Při výpočtu zdanitelných příjmů odečítáme veškeré s nimi spojené výdaje, potřebné na jejich dosažení, zajištění a udržení. [34, §20]

Předmětem daně jsou všechny příjmy a výnosy z veškeré činnosti a nakládání s majetkem, pokud nejsou v dalších ustanoveních **ze základu daně vyloučeny**. U právnických osob se to týká například **zdědění nebo darování nemovitosti či movité věci**. U poplatníků, kteří nejsou podnikatelskými subjekty, **nejsou předmětem daně** například příjmy:

- z činností plynoucích z jejich poslání, pokud náklady na jejich dosažení jsou vyšší,
- z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu či místních rozpočtů
- z úroků z vkladů na běžném účtu [34, §18]

Do základu daně se nezahrnují příjmy, které již byly poplatníkovi zdaněny **srážkovou daní** či příjmy tvořící **samostatný základ daně**. Samostatný základ daně je tvořen veškerými příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílu na likvidačním zůstatku či jinými podobnými příjmy. Daň z těchto příjmů je vybírána sražená plátcem daně před jejich výplatou. Tyto příjmy jsou tedy z předmětu daně vyloučeny, aby se zamezilo jejich dvojímu zdanění. [17] Naopak vždy jsou předmětem DPPO příjmy z reklam a nájemného, pokud se nejedná o příjem státního rozpočtu. [10] Pro přehlednost při určování základu daně a výpočtu daňové povinnosti uvádím schéma výpočtu.

Tab. č. 7: Schéma výpočtu DPPO v České republice

+	Výnosy účetního období
-	Náklady účetního období
=	Zisk před zdaněním
-	Příjmy, které nejsou předmětem daně
-	Příjmy osvobozené od daně
-	Příjmy tvořící samostatný základ daně
+	Úhrn položek zvyšujících základ daně
-	Úhrn položek snižujících základ daně
=	Daňový základ
-	Další odčitatelné položky dle §34 ZDP (odpočet daňové ztráty, odpočet 100% nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje)
=	Upravený daňový základ
*19%	Daňová sazba
=	Daňová povinnost
-	Slevy na dani
=	Výsledná daňová povinnost

Zdroj: [17, 34], vlastní zpracování

4.4.5 Příjmy osvobozené od daně

Příjmy, které jsou osvobozené od daně, jsou vymezeny v §19 ZDP. Mezi položky osvobozené od daně z příjmů právnických osob řadíme například příjmy z provozování taxativně vymezených ekologických zařízení nebo úroky z přeplatku na dani zaviněného správcem daně či orgánem správy sociálního zabezpečení [17], dále jsou osvobozeny například některé členské příspěvky přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, výnosy kostelních sbírek, atd.

4.4.6 Neodčitatelné položky

V České republice označujeme některé daňové náklady za neuznatelné a je nutné úhrn částek daňově neuznatelných položek k základu daně přičíst.

Mezi tyto neodčitatelné položky patří například náklady na reprezentaci, odměny členům statutárních orgánů, penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou uvedenou v §24 odst.2 písm. zi), pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti, manka a škody či výdaje na osobní potřebu poplatníka, včetně výdajů vynaložených na opravu, údržbu či technické zhodnocení majetku sloužícího k podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti. Kompletní výčet daňově neuznatelných nákladů nalezneme v §25 zákona o dani z příjmů PO.

4.4.7 Odčitatelné položky

Daňově uznatelné náklady jsou obecně vymezeny v §24 odst. 1 jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tato definice je poměrně všeobecná, proto jsou v §24 dále vymezeny náklady, které se při určování základu daně od něj odečtou a to ve výši prokázané poplatníkem a stanovené zákonem. Mezi daňově uznatelné náklady patří například odpisy, nájemné dle §24 odst. 2 písm. h), výdaje na pracovní cesty včetně nákladů na pracovní cestu spolupracujících osob a společníků veřejných obchodních společností a komanditních společností ve výši stanovené zvláštními předpisy. Právnické osoby si mohou dále uplatnit například **paušální výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem** dle §24 odst. 2 písmena zt), a to až ve výši maximálně 5000 Kč nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla.

Poplatník v České republice si při výpočtu své daňové povinnosti může také uplatnit **ztrátu** dle §34 ZDP. Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu za minulá období, nejdéle však v 5 obdobích bezprostředně následujících po vzniku ztráty. Od základu daně lze také odečíst celkovou sumu **výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje**.

4.4.8 Rozhodné období

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů v České republice dle §17a ZDP je zpravidla **kalendářní rok**. Rozhodným obdobím však může být i **hospodářský rok, účetní období** nebo **období od rozhodného dne fúze**.

4.5 Daň z příjmů PO ve Spolkové republice Německo

Německý systém daně z příjmů PO má s tím českým v základu mnoho společného. Samozřejmě však platí, že při hlubším zkoumání tohoto systému bychom našli řadu rozdílů. Daň z příjmů právnických osob v Německu (tzv. Körperschaftsteuer, dále jen KStG) je jednou z hlavních daní uvalovaných na příjmy společností. Z právního hlediska označujeme daní z příjmů právnických osob daň z příjmů obchodních společností a sdružení osob či majetku, které jsou uvedeny v zákoně o dani z příjmů právnických osob.

Samotná daňová povinnost je u právnických osob odůvodněna jejich způsobilostí k právním úkonům, která je uznána nejen v občanském zákoníku, ale i z důvodu návaznosti na občanskoprávní normy zakotvené v samotném zákoně o dani z příjmů právnických osob. [11]

Platí zde tzv. „**princip oddělení**“ (Trennungsprinzip), dle kterého společnosti a její podílníci nezávisle jeden na druhém zdaňují své příjmy. Zisky korporací jsou zdaňovány DPPO v okamžiku jejich dosažení a dividendy či podíly na zisku jsou zdaňovány až v okamžiku výplaty a to buď u FO daní z příjmů FO či u PO daní z příjmů PO. [9]

Pozorováním vzájemných souvislostí mezi daní z příjmů PO a daní příjmů FO nalezneme dva společné znaky. Daňovým subjektem je u daně z příjmů PO kapitálová společnost jako právnická osoba a u daně z příjmů FO daná fyzická osoba. Oba druhy daní tedy zdaňují zisk dosažený určitou osobou, a proto je řadíme ke skupině osobních daní. Od dosaženého zisku se dle objektivního Netto-principu u kapitálových společnostech odečítají související náklady a zůstatek je podroben dani. Subjektivní Netto-princip se pro účely daně z příjmů PO nezohledňuje, jelikož zde existuje pouze podniková sféra. [13]

4.5.1 Zákon o dani z příjmů PO

Až do velké Říšské finanční reformy Matthiase Erzbergera v letech 1919 a 1920 se zdaňování PO řídilo zákonem o dani z příjmů. Samostatný zákon o Dani z příjmů právnických osob vznikl až v rámci této reformy. [3]

I přesto se však stále při posuzování daně z příjmů PO zohledňuje i nadřazený, všeobecnější „**Zákon o dani z příjmů**“ (EStG).

Z ustanovení EStG se pro stanovení daňových příjmů PO nevychází z těch ustanovení, jež se týkají výlučně daně z příjmů FO nebo které jsou nahrazeny ustanoveními v samostatném Zákoně o dani z příjmů právnických osob. Výpis ustanovení zákona o dani z příjmů a prováděcích ustanovení, které jsou aplikovány při určování výše daně z příjmů PO, je možné nalézt ve směrnících zákona o DPPO, konkrétně se jedná o směrnici k §8, řádek 32, odstavec 1).

4.5.2 Sazba daně

Na rozdíl od daně z příjmů fyzických osob, pro kterou je v Německu typická **progrese**, sazba daně z příjmů PO je stejně jako v ČR proporcionální a to ve výši 15% ze základu daně. Tato daňová sazba je nezávislá na tom, zda se jedná o nerozdělený či rozdělený zisk. [22]

Abychom však mohli určit skutečné daňové zatížení PO v Německu, musíme ke konečné dani z příjmů PO připočítat ještě tzv. „**Solidární příspěvek**“, jež je vyměřován jako dodatečná daň k DPFO nebo DPPO **ve výši 5,5%** z vyměřené DPFO či DPPO (§4 zákona o příplatku na solidaritu). Příspěvek byl zaveden kvůli obnově spolkových zemí bývalé NDR. [9]

Dále je nutné zohlednit **také živnostenskou daň** placenou právnickými osobami. Její sazba je stanovována obcí, kde je provozována daná podnikatelská činnost. Jedná se o tzv. **komunální sazbu daně**.

Na příjmu z daní PO se podílí SRN (Bund) a jednotlivé spolkové státy (Land) každý polovinou.[28]

4.5.3 Subjekt daně

Pro určení daňového subjektu pro DPPO je rozhodující **právní forma subjektu**. Poplatníky DPPO jsou PO soukromého práva [30, §1] stejně jako neregistrovaná sdružení osob a majetku soukromého práva dle §1, odst. 1, (5) zákona o DPPO, není-li jejich příjem dle zákona o DPPO či DPP bezprostředně předmětem daně jiného poplatníka [30, §3]

Dani z příjmů PO podléhá dále obchodní činnost veřejnoprávních právnických osob.[30, §1] Tímto by měla být zajištěna konkurenční neutralita mezi veřejnými a soukromými poskytovateli. [2] Tento výčet subjektů DPPO uvedený v §1, odst.1 zákona o DPPO je konečný.

Určité právnické osoby jsou od daně z příjmů PO ze sociálních či ekonomicko-politických důvodů buď zcela (§5 KStG) či částečně (§6 KStG) osvobozeny.

4.5.4 Omezená a neomezená daňová povinnost

Německý zákon o DPPO rozlišuje mezi subjekty s **neomezenou a omezenou daňovou povinností**. Neomezenou daňovou povinností mají společnosti, sdružení osob a majetku, které mají sídlo nebo místo svého vedení na území SRN, tzv. „daňoví rezidenti“. Daňová povinnost se vztahuje na veškeré, celosvětové příjmy těchto PO. Na rozdíl od jiných států uzavírajících smlouvy o zamezení dvojího zdanění, v Německu nejsou poskytovány žádné výjimky. Němečtí daňoví rezidenti jsou tedy povinni zdanit obojí: domácí i zahraniční výnosy.

Omezenou daňovou povinností mají ty společnosti, sdružení osob a majetku, jejichž sídlo ani místo svého vedení se nenachází v Německu, ovšem příjmy vznikají v Německu (ve smyslu §49 EstG), například zahraniční kapitálová společnost s provozovnou na území SRN [30, §1] Omezenou daňovou povinností mají také další společnosti a sdružení osob či majetku s neomezenou daňovou povinností s domácími příjmy, které podléhají v plné výši či částečně srážkové dani, například města. [30, §2]

4.5.5 Předmět daně a základ daně

Vyměřovací základ pro výpočet DPPO jsou **zdanitelné příjmy PO** vymezené v zákoně o dani z příjmů (EStG) a v zákoně o dani z příjmů korporací (§7, §8 KStG.). Ustanovení zákona o dani z příjmu se použijí pouze tehdy, pokud není stanoveno, že se týkají pouze osob fyzických nebo pokud nejsou nahrazeny ustanoveními zákona korporátní daně. [1] Veškeré příjmy korporací pocházející z aktuálních obchodních či investičních aktivit jsou označovány jako **obchodní zdanitelný příjem**. [27] Tento příjem je předmětem jak daně z DPPO, tak lokální obchodní (živnostenské) daně. Obchodní příjem se následně snižuje o všechny daňově uznatelné výdaje k dosažení a zajištění příjmů. [15]

Společnostem vzniká dle obchodního zákoníku a daňových zákonů povinnost vést **účetnictví**. Finanční výkazy musí být sestavovány dle účetních principů obchodního práva. Tyto výkazy jsou platné také pro daňové účely, pokud daňové zákony nestanoví jinak. V praxi se tedy **obchodní rozvaha** („Handelsbilanz“) s **daňovou rozvahou** („Steuerbilanz“) veskrze shoduje.[27] V těchto rozvahách však kvůli různým odpočtům, způsobům odepisování (Ansatz und Bewertungsvorschriften) a podobně mohou vznikat poměrně velké rozdíly. [11] V tomto případě musí společnost připravit buď obě rozvahy, nebo pouze jednu z nich a k té připojí přílohu vysvětlující daňové odchylky. [27]

Tab. č. 8: Stanovení zdanitelného příjmu u PO v SRN

	Čistý roční zisk dle obchodní bilance
+ / -	Korektury v rámci rozvahy dle účetních a daňových předpisů
=	Výsledek daňové rozvahy
+ / -	Mimorozvahové korektury dle zákona o dani z příjmů (§8 odst. EStG)
+	Neodčitatelné podnikové výdaje
-	Příjmy osvobozené od daně
+ / -	Mimorozvahové korektury dle zákona o dani z příjmů PO (KStG)
+ / -	Platby ze vztahů kapitálové společnosti a jejích společníků
+	<i>Výplata podílů na zisku; dividend</i>
-	<i>Vklady</i>
+	Neodčitatelné náklady (např. pokuty, daňové výdaje, dary, členské příspěvky...)
-	Odčitatelné položky (např. výnosy osvobozené od daně, podíl na zisku komplementářů...)
=	Základ daně (před odpočtem ztráty)
-	Odpočet ztráty
=	Upravený základ daně (po odpočtu ztráty)
*15%	Daňová sazba
=	Daňová povinnost
+	<i>Solidární příspěvek</i>
+	<i>Obchodní daň</i>
=	Výsledná daňová povinnost

Zdroj: [31], vlastní zpracování

4.4.6 Příjmy osvobozené od daně

Stejně jako v českém zákoně o dani z příjmů PO, nalezneme i v německém některé příjmy, které jsou od daně osvobozeny, to znamená, že se nezapočítávají do základu daně. Osvobození jsou upravena jak v zákoně o dani z příjmů právnických osob (KStG), tak v obecnějším zákoně o dani z příjmů (EstG) a zároveň také ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění. [11]

Mezi příjmy osvobozené od daně patří například investiční dotace, dividendy a zisk z prodeje akcií společnosti a příjmy ze zahraničních provozoven. Osvobozeny od daně jsou, dle zákona o dani z příjmu korporací, výnosy z podílů a i některé členské příspěvky. Podílové výnosy jsou osvobozeny kvůli již dříve zmiňovanému „**principu oddělení**“ a tím pádem dvojímu zdanění stejných příjmů. Aby se tedy zabránilo několikerému daňovému zatížení příjmů společností, jsou tyto výnosy od daně osvobozeny. Osvobození je nezávislé na výši podílu nebo době držení.

Osvobození těchto příjmů od daně se ovšem vztahuje pouze na osoby právnické (dle §20 odst.1, č. 2). Ty samé příjmy, které jsou u kapitálových společností osvobozeny, jsou u fyzických osob předmětem daně dle §20 odst. 1 č. 1 zákona o dani z příjmů EStG.

Pokud společnosti vznikají výdaje spojené s dosažením příjmů osvobozených od daně, není možné tyto výdaje od daně následně odečíst. Tím by se mělo zabránit dvojímu daňovému zvýhodnění. [1]

Vzhledem k tomu, že jsou podílové výnosy a zisky z prodeje podílů již zaúčtovány v rozvaze, musí se opět následně mimorozvahově daňový zisk o tyto položky snížit.

Pětiprocentní část podílových zisků a výnosů z prodeje podílů je dle §8 odst. 2 KStG uvažována jako neodčitatelný náklad. S těmito neodpočitatelnými náklady je počítáno i v případě, že v souvislosti s dosaženými příjmy žádné náklady nevznikly. Proto je prakticky nakonec od daně osvobozeno pouze 95 % podílových výnosů a výnosů z prodeje podílů.

[30, §8b]

4.4.7 Neodčitatelné položky

Vedle již výše zmíněných daňově neuznatelných nákladů spojených s příjmy osvobozenými od daně, definují ustanovení zákona o dani z příjmů (EStG) a zákona o dani z příjmů korporací (KStG) ještě další neodčitatelné obchodní náklady („Betriebsausgaben“).

V předpisech zákona o dani z příjmů (EStG), které se vztahují i na daň z příjmů právnických osob, jsou upraveny především náklady vynaložené na soukromé účely. Omezením jejich odpočitatelnosti od základu daně se zákonodárci snaží zabránit tomu, aby byly uplatněny jako náklady vzniklé v souvislosti s podnikáním. **Zákon o dani z příjmů (EStG)** definuje tyto daňově neuznatelné náklady relevantní pro právnické osoby:

- Náklady související s příjmy osvobozenými od daně
- Živnostenská daň
- Výdaje na penziony, v nichž je poskytováno pohoštění a ubytování obchodním partnerům, a jejichž sídlo je odlišné od sídla společnosti.
- Výdaje na lov, rybolov, jachting a podobné účely a náklady na pohoštění s nimi spojené.
- Penále, správní pokuty a jiné finanční sankce udělené německým soudem, jiným německým úřadem nebo autoritu EU.
- Úroky z krácení daní.
- 30 procent přiměřených nákladů na reprezentaci.
- Dary politickým stranám [30, §3c, §4]

Dle ustanovení **zákona o dani z příjmů právnických osob (KStG)** mezi daňově neuznatelné náklady patří:

- Některé druhy daní (např. DPH z daňově neuznatelných nákladů, daň z příjmů PO, daň z převodu nemovitosti, která je odepisována)
- Pokuty a podobné výdaje
- Polovina výdajů na odměny členům dozorčí či správní rady a představenstva.
- 5 procent hrubých příjmů z domácích i zahraničních dividend. [30, §10, §8b]

4.4.8 Odčitatelné položky

Zákon o dani z příjmů (EStG) definuje v § 4 odst. 4 jako daňově uznatelné ty obchodní náklady, které **vznikly v souvislosti s provozem společnosti**, jako například mzdy včetně příspěvku na sociální zabezpečení, odměny za činnost jednatelů a členů představenstva, náklady na výzkum a vývoj nebo licenční poplatky.

Vedle předpisů zákona o dani z příjmů vymezuje některé odčitatelné položky od základu daně také zákon o dani z příjmů PO. Mezi ty patří:

- Podíl na zisku osobně-ručících společníků (komplementáři, kteří ručí celým svým majetkem) komanditní společnosti
- Dary a členské příspěvky v rámci stanovených maximálních částek [30, §9]

Dary

Z důvodu dobrovolnosti a bezplatnosti darů a skutečnosti, že kapitálové společnosti z daňového hlediska nedisponují žádnou mimopodnikovou sférou, nejsou dary principiálně daňově uznatelnými náklady. V §9 je však nemožnost dary odepsat částečně omezena.

Dary na **charitativní, dobročinné a církevní účely** jsou maximálně do výše 20 % základu daně nebo 4 promile sumy obrátů a nákladů vynaložených na mzdy a platy, zařazeny mezi daňově uznatelné položky. Jako základ daně zde bereme zdanitelný příjem před odpočtem darů a ztráty [30, §10d]. Proto musí být pro určení maximální možné odpočitatelné částky veškeré dary nejdříve k obchodně-právnímu čistému zisku připočítány a následně se při určení celkové sumy výnosů určitá část darů znovu odečte.

Dary patřící mezi daňově uznatelné, ovšem převyšující maximální možnou odpočitatelnou částku se převádí a odepisují v dalších zdaňovacích obdobích [30, §9]. Mezi daňově neuznatelné dary patří členské příspěvky společností, které podporují sport, pečovatelskou službu, historii či jiné volnočasové aktivity. [30, §9]

4.4.9 Odpočet ztráty

Srovnání podnikového jmění může vést u kapitálových společností k vykázání ztráty, která může být uvažována pouze na podnikové úrovni. Oproti tomu odpadá pravidelná interní úhrada ztráty dle zákona o dani z příjmů, protože kapitálové společnosti dosahují výlučně výnosů z podnikatelské činnosti. **Odpis ztráty** mezi období umožňuje úhradu záporných výnosů příjmy jiného zdaňovacího období. [2] Jedná se o tzv. „**odečet daňové ztráty od základu daně let předcházejících vzniku ztráty**“ („Verlustrücktrag“) a „**neuhrazené ztráty z minulých let**“ („Verlustvortrag“).

Na rozdíl od českých zákonů, německé právnické osoby si mohou odečíst daňovou ztrátu od daňových základů zpětně. Ztráta až do výše 511 500 euro může být odečtena v celkové sumě od výnosů z let bezprostředně předcházejících vzniku a vyměření ztráty.

[29, §10d]

„Záporný výsledek hospodaření minulých účetních období je vykazován v rozvaze následujícího účetního období jako neuhrazená ztráta z minulých let.“ [9, str. 211]

Pokud výše ztráty přesahuje 511 500 euro a ztráta nemůže být odečtena od základu daně let předcházejících jejímu vyměření, odečte se ztráta od základu daně let následujících po jejím vzniku, a to až do výše 1 milionu eur. O tuto základní částku mohou být výnosy následujících let snižovány neomezeně. Záporné výnosy, které jsou vyšší, než základní částka mohou být odečteny pouze do výše 60-ti % celkové sumy příjmů. Odpočet ztráty z minulých let není časově omezen. [9; 29§10d]

4.4.10 Rozhodné období

Rozhodné období pro výpočet základu daně z příjmů právnických osob je **kalendářní rok**. U daňových subjektů, které mají dle obchodního zákoníku povinnost vést účetnictví, je možné si za zdaňovací období stanovit i **hospodářský rok**, který se od toho kalendářního může lišit. Pro změnu rozhodného období je však nutný souhlas finančního úřadu. [30, §7]

4.6 Porovnání stanovení výše daně z příjmů právnických osob v ČR a SRN

Stejně jako u daně z příjmů fyzických osob, tak i u sazby daně z příjmů osob právnických můžeme najít rozdíly. Ta je v obou zemích lineární, její výše je však odlišná. V České republice činí sazba daně 19%, zatímco v Německu jen 15%. Často se můžeme setkat s tím, že lidé srovnávají daňové zatížení jednotlivých zemí dle výše daňové sazby a nezohledňují další parametry. V SRN, ač je sazba daně z příjmů PO nižší, je daňový subjekt zatěžován více, jelikož daňové zatížení dále narůstá o výši solidárního příspěvku a obchodní daně, jak demonstruje následující tabulka.

Tab. č. X: Daňové zatížení jednotlivých zemí

Česká republika	Spolková republika Německo
Sazba daně z příjmů PO ve výši 19%	Sazba daně z příjmů PO ve výši 15%
	Solidární příspěvek ve výši 5,5% základu daně z příjmů PO
	Obchodní daň ve výši 3,5% základu daně z příjmů PO násobená místním koeficientem (převážně mezi 200% až 400%)

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z předchozích kapitol

Další důležité rozdíly můžeme nalézt mezi uplatnitelnými výdaji ve srovnávaných zemích. V obou zemích jsou výdaje, o které je možné snížit příjmy, definovány jako výdaje, které souvisejí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. V obou zemích jsou dále za daňově neuznatelné považovány ty výdaje, které jsou spojeny s dosažením, zajištěním a udržením příjmů, které jsou od daně osvobozeny.

Dále jsou v zákonech upravujících daň z příjmů právnických osob v obou zemích uvedeny výdaje, které jsou daňově **neuznatelné** či **uznatelné** pouze z části. Výčet těchto výdajů a komparaci jejich uznatelnosti či neuznatelnosti ilustruje následující tabulka.

Tab. č. 9: Výdaje

Výdaj	Česká republika	Spolková republika Německo
Náklady na reprezentaci	Neuznatelné	70% uznatelných
Odměny členů statutárních orgánů	Neuznatelné	50% uznatelných
Penále, úroky z prodlení, pokuty (vyplývající z trestního řízení)	Neuznatelné	Neuznatelné
Výdaje vynaložené na příjmy osvobozené	Neuznatelné	Neuznatelné
Dividendy	Osvobozeno (příjmy z dividend ze zahraničí tvoří samostatný základ daně, jež se zdaňuje zvláštní sazbou daně 15%)	5% hrubých příjmů z domácích i zahraničních dividend neuznatelných
Pohonné hmoty (náklad vzniklý používáním silničního motorového vozidla, zapsaného do obchodního majetku, k podnikání)	Uznatelná skutečná výše dle dokladů nebo možný paušální odpočet ve výši až 5000 Kč na měsíc, maximálně u 3 silničních motorových vozidel	Uznatelná skutečná výše dle dokladů

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z předchozích kapitol

Velmi významné rozdíly můžeme nalézt v položkách, které je možné odečíst od základu daně. V České republice i v Německu je možné při určování daňové povinnosti uplatnit daňovou ztrátu z minulých let. V Německu je na rozdíl od České republiky možné uplatnit ztrátu i v letech předcházejících jejímu vzniku a to až do výše **511 500 euro**. V České republice je **uplatnitelnost ztráty** omezena 5 lety, v Německu časové omezení pro uplatnění ztráty není. Významnou odčitatelnou položku v České republice tvoří výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje, které jsou odčitatelné v celé své výši. V České republice i v Německu je možné odečíst od základu daně **dar**. V SRN je však možné odečíst dar až do výše 20%. Demonstrativní výčet odčitatelných položek včetně podmínek jejich uplatnění opět znázorňuje následující tabulka.

Tab. č. 10: Položky odčitatelné od základu daně

Položka	Česká republika	Spolková republika Německo
Ztráta	<ul style="list-style-type: none"> • Uplatnitelná pouze ztráta z minulých let • Uplatnitelná maximálně do výše základu daně • Uplatnitelná nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, ve kterém ztráta vznikla 	<ul style="list-style-type: none"> • Uplatnitelná ztráta z let minulých i odečet daňové ztráty od základu daně let předcházejících vzniku ztráty • Odečet ztráty let předcházejících vzniku ztráty možný až do výše 511 500 euro • Odečet ztráty z let minulých možný až do výše 1 mil. eur • Časové období pro uplatnění ztráty není omezeno
Výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje	Odpočitatelných 100% výdajů	Neodpočitatelné
Dary	Odpočitatelných maximálně 5% základu daně sníženého o ztrátu a výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje	Odpočitatelných maximálně 20% základu daně sníženého o ztrátu

Zdroj: vlastní zpracování na základě údajů z předchozích kapitol

5. Modelové příklady

5.1 Společnost s ručením omezením

Společnost s ručením omezením ABC, s.r.o. se specializuje na práci ve mzdě. Přestože je v Německu používáno euro, oba příklady budeme pro lepší srovnání počítat v korunách.

Společnost zaúčtovala v roce 2012 tyto položky:

- Spotřeba materiálu ve výši 1 146 481,09 Kč
- Spotřeba energií ve výši 1 722 269,08 Kč
- Pohonné hmoty ve výši 42 685,34 Kč
- Energie nedaňové ve výši 16 731 Kč
- Opravy a udržování ve výši 300 067,76 Kč
- Cestovné ve výši 4 631 Kč
- Náklady na reprezentaci ve výši 12 617 Kč
- Ostatní služby ve výši 3 855 066,53 Kč
- Mzdové náklady ve výši 8 646 916,01 Kč
- Zákonné sociální a zdravotní pojištění (zaplacené) ve výši 2 761 937 Kč
- Ostatní sociální náklady ve výši 33 026,29 Kč
- Daň silniční ve výši 1 440 Kč
- Daň z nemovitostí ve výši 18 226 Kč
- Ostatní daně a poplatky ve výši 84 993 Kč
- Smluvní pokuty a úroky z prodlení ve výši 338,78 Kč
- Ostatní pokuty a penále ve výši 1 125 Kč
- Ostatní provozní náklady ve výši 283 219 Kč
- Nedaňové náklady ve výši 5 267, 80 Kč
- Odpisy ve výši 954 914 Kč
- Úroky z úvěru ve výši 12 870,56 Kč
- Úroky s.r.o. nezaplacené ve výši 9 890 Kč
- Kursové ztráty ve výši 58 387, 07 Kč
- Ostatní finanční náklady ve výši 53 243,14 Kč
- Tržby z prodeje služeb ve výši 20 523 212,26 Kč
- Tržby z prodeje materiálu ve výši 833,33 Kč
- Haléřové vyrovnání ve výši 6,08 Kč
- Bankovní úroky přijaté ve výši 57,07 Kč
- Kursové zisky ve výši 8 072,79 Kč

Kromě toho společnost uplatňuje daňovou ztrátu z roku 2011 ve výši 381 000 Kč.

Pro výpočet budou použity pravidla, která jsou popsána v kapitole 5.

Propočet pro společnost ABC, s.r.o. se sídlem v České republice

Tab. č. 11: Výpočet daně z příjmů PO v ČR

+	<i>Výnosy účetního období</i>	<i>20 532 181,53 Kč</i>
-	<i>Náklady účetního období</i>	<i>20 026 341,67 Kč</i>
=	Zisk před zdaněním	505 839,86 Kč
+	Úhrn položek zvyšujících základ daně (daňově neuznatelné náklady)	
	• Energie nedaňové	16 731,00 Kč
	• Pohonné hmoty	42 685,34 Kč
	• Náklady na reprezentaci	12 617,00 Kč
	• Ostatní pokuty a penále	1 125,00 Kč
	• Nedaňové náklady	5 267,80 Kč
	• Úroky s.r.o. nezaplacené	2 127,50 Kč
-	Úhrn položek snižujících základ daně	
	• Pausální odpočet pohonných hmot dle §24 odst.2.zt) (5000 Kč * 12)	60 000,00 Kč
=	Základ daně	526 394,00 Kč
-	Uplatnění daňové ztráty	381 000 Kč
=	Upravený základ daně	145 000,00 Kč
*19%	Daňová sazba	
	Výsledná daňová povinnost	27 550,00 Kč
=>	Efektivní sazba daně	5,45%

Zdroj: Vlastní výpočty

Propočet pro společnost ABC s.r.o. se sídlem v SRN

Tab. č. 12: Výpočet daně z příjmů PO v SRN

+	<i>Výnosy účetního období</i>	20 532 181,53 Kč
-	<i>Náklady účetního období</i>	20 026 341,67 Kč
=	Zisk před zdaněním	505 839, 86 Kč
+	Úhrn položek zvyšujících základ daně (daňově neuznatelné náklady)	
	• Energie nedaňové	16 731,00 Kč
	• 30% z nákladů na reprezentaci	3 781,10 Kč
	• Ostatní pokuty a penále	1 125,00 Kč
	• Nedaňové náklady	5 267,80 Kč
	• Úroky s.r.o. nezaplacené	2 127,50 Kč
-	Úhrn položek snižujících základ daně	
	• 70% nákladů na reprezentaci	8 831,90 Kč
=	Základ daně	523 040,36 Kč
-	Uplatnění daňové ztráty	381 000 Kč
=	Upravený základ daně	142 040,00 Kč
*15%	Daňová sazba	
=	Daňová povinnost	21 306,00 Kč
	Solidární příspěvek (5,5% * 15% * 142 040,00 Kč)	1 172, Kč
	Obchodní daň - vyměřovací základ (3,5% * 142 040,00)	4897 Kč
	• Místní koeficient pro Mnichov (*490%)	23 955 Kč
	• Místní koeficient pro Grünwald (*240%)	11 753 Kč
=	Výsledná daňová povinnost pro Mnichov	46 433 Kč
=	Výsledná daňová povinnost pro Grünwald	34 231 Kč
=>	Efektivní sazba daně	6,77% - 9,17%

Zdroj: Vlastní výpočty

Předchozí výpočty ilustrující výpočet daně z příjmů právnických osob v ČR a v SRN ukazují, že daňová povinnost společnosti je v Německu **až o 3,72 procentních** bodů vyšší. Je to způsobeno především zatížením právnických osob v Německu několika druhy daní. Největší položkou je **obchodní daň**, která je způsobuje jednou tak vysoké daňové zatížení. Jelikož jsou sazby daně určovány vyhláškou obce, uvedla jsem pro porovnání výpočet pro dvě města ve spolkovém státě Bavorsko. Výpočet jsem provedla pro Mnichov, který patří dlouhodobě mezi města s nejvyšší sazbou v tomto spolkovém státě a pro Grünwald, který patří naopak mezi města se sazbou nejnižší.

5.2 Akciová společnost

Akciová společnost XYZ, a.s. měla v roce 2012 zaúčtovány tyto položky:

- Tržby z prodeje zboží ve výši 6 000 000 Kč
- Dividendy z držení akcií ve výši 350 000 Kč
- Spotřeba energií ve výši 220 000 Kč
- Spotřeba materiálu ve výši 1 467 350 Kč
- Náklady na reprezentaci ve výši 23 000 Kč
- Odměny dozorčí rady ve výši 615 000 Kč
- Náklady na výzkum a vývoj ve výši 432 600 Kč
- Dary na charitativní účely ve výši 78 900 Kč
- Zaplacená daň z příjmů PO za rok 2011 ve výši 148 000 Kč

Tab. č. 13: Výpočet daně z příjmů PO pro společnost XYZ, a.s. se sídlem v ČR

+	<i>Výnosy účetního období</i>	6 350 000,00 Kč
-	<i>Náklady účetního období</i>	2 369 850,00 Kč
=	Zisk před zdaněním	3 980 150,00 Kč
-	Příjmy tvořící samostatný základ daně	
	• Dividendy	350 000,00 Kč
+	Úhrn položek zvyšujících základ daně (daňově neuznatelné náklady)	
	• Odměny dozorčí rady	615 000,00 Kč
	• Náklady na reprezentaci	23 000,00 Kč
	• Dary na charitativní účely	78 900,00 Kč
	• Zaplacená daň z příjmů PO	148 000,00 Kč

=	Základ daně	4 495 050,00 Kč
-	Odpočet nákladů na výzkum a vývoj	432 600,00 Kč
=	Základ daně upravený o odčitatelné položky	4 062 450,00 Kč
-	Dary (max 5% ZD)	78 900,00 Kč
=	Upravený základ daně	3 983 000,00 Kč
*19%	Daňová sazba	
=	Daňová povinnost	756 770,00 Kč
	Zdanění samostatného základu daně (15% * 350 000,00 Kč)	52 500,00 Kč
=	Výsledná daňová povinnost	809 270,00 Kč
=>	Efektivní sazba daně	20,33%

Zdroj: Vlastní výpočty

Tab. č. 14: Výpočet daně z příjmů PO pro společnost XYZ, a.s. se sídlem v SRN

+	<i>Výnosy účetního období</i>	6 350 000,00 Kč
-	<i>Náklady účetního období</i>	2 369 850,00 Kč
=	Zisk před zdaněním	3 980 150,00 Kč
-	Příjmy osvobozené daně	
	• Dividendy	350 000,00 Kč
+	Úhrn položek zvyšujících základ daně (daňově neuznatelné náklady)	
	• 50% z odměny dozorčí rady	307 500,00 Kč
	• 30% z nákladů na reprezentaci	6 900,00 Kč
	• Zaplacená daň z příjmů PO	148 000,00 Kč
	• Náklady na výzkum a vývoj	432 600,00 Kč
	• Dary	78 900,00 Kč
-	Úhrn položek snižujících základ daně	
	• 50% z odměny dozorčí rady	307 500,00 Kč
	• 70% z nákladů na	16 100,00 Kč

	reprezentaci	
=	Základ daně	4 280 450,00 Kč
-	Dary (max 20% ZD)	78 900,00 Kč
=	Upravený základ daně	4 201 550,00 Kč
*15%	Daňová sazba	
	Daňová povinnost	630 232,00 Kč
	Solidární příspěvek (5,5% * 15% * 630 232,00 Kč)	4 727,00
	Obchodní daň - vyměřovací základ (3,5% * 4 201 550,00)	147 053 Kč
	<ul style="list-style-type: none"> Místní koeficient pro Mnichov (*490%) 	720 555 Kč
	<ul style="list-style-type: none"> Místní koeficient pro Grünwald (*240%) 	352 927 Kč
	Výsledná daňová povinnost pro Mnichov	1 355 514 Kč
	Výsledná daňová povinnost pro Grünwald	987 886 Kč
=>	Efektivní sazba daně	24,82% - 34,06%

Zdroj: Vlastní výpočty

Výpočty pro akciovou společnost opět prokázaly vyšší daňové zatížení právnických osob v Německu, v tomto případě až **o 13,73 procentních bodů**. Opět můžeme vidět vysoké zatížení především kvůli vysoké daňové sazbě obchodní daně v Mnichově.

Z předchozích modelových případů vyplývá celkově vyšší daňové zatížení PO v Německu. Výše obchodní daně velmi ovlivňuje výš výsledného efektivního zdanění. Pro Německé společnosti je tedy velmi důležitý výběr sídla podnikání, čímž mohou optimalizovat svou daňovou povinnost. Při porovnávání daňových základů můžeme vidět, že v případě společnosti s ručením omezením se téměř shodují, v případě akciové společnosti se daňové základy liší o více než 200 tisíc korun. To je způsobeno možností odečíst v ČR výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje.

5.3 Fyzická osoba

Paní Nováková, trvale žijící v České republice a paní Müllerová, trvale žijící v Německu pracují jako daňové poradkyně. V roce 2012 měla paní Nováková a paní Müllerová stejné příjmy a výdaje:

- Příjmy ze SVČ činily **3 572 425 Kč** a výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů činily **2 165 696 Kč**.
- Dále vlastní 2 osobní automobily, které používají k podnikání. Skutečné náklady na pohonné hmoty činily **37 309 Kč**.
- Obě ženy zaplatily za rok 2012 zálohy ze SVČ ve výši **168 800 Kč**.
- Obě tyto dámy darovaly jednou bezplatně krev a dále darovaly **60 000 Kč** občanskému sdružení.
- Obě dámy jsou matky samoživitelky, které se starají o jedno nezaopatřené dítě.
- Paní Nováková vložila v roce 2012 **18 000 Kč** na penzijní připojištění, získala úroky ze stavebního spoření ve výši **1000 Kč** a zaplatila **3000 Kč** za odborné zkoušky.
- Paní Müllerová zaplatila v roce 2012 **18 000 Kč** za důchodové pojištění, dále zaplatila církevní daň ve výši **3000 Kč** a za školení zaplatila **1000 Kč**.

Propočet pro příjmy paní Novákové

Tab. č. 15: Výpočet daně z příjmů FO žijící v České republice

	Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti	3 572 425 Kč
	výdajena dosažení, zajištění a udržení příjmů	2 165 696 Kč.
+	Daňově neuznatelné výdaje (skutečné výdaje na pohorné hmoty)	37 309 Kč
-	Paušální odpočet pohonných hmot (2*5000 Kč*12)	120 000 Kč
=	Základ daně	1 327 038 Kč
-	Bezplatné darování krve	2000 Kč
-	Dar občanskému sdružení (max. 10% ZD, tzn. 132 704 Kč)	60 000 Kč
-	Příspěvky na penzijní připojištění (18 000 Kč – 12 000 Kč)	6 000 Kč
-	Úroky z úvěru ze stavebního spoření	1 000 Kč
-	Odborné zkoušky	3 000 Kč
=	Snížený základ daně zaokrouhlený na celá sta dolů	1 255 000 Kč
*15%	Sazba daně z příjmů	
=	Daň	188 250 Kč
-	Sleva na poplatníka	24 840 Kč
=	Daň po odečtení slev	163 410 Kč

Zdroj: vlastní výpočty

Propočet pro příjmy paní Müllerové

Tab. č. 16: Výpočet daně z příjmů FO žijící ve Spolkové republice Německo

	Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti	3 572 425 Kč
-	výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů	2 165 696 Kč.
-	Skutečné výdaje na pohonné hmoty	37 309 Kč
=	Celková suma příjmů	1 369 420 Kč
-	Nezdanitelná částka pro samoživitele (1 308 euro)	33 616 Kč
-	Dar občanskému sdružení (max. 20% ZD, tzn. max. 273 884 Kč)	60 000 Kč
-	Příspěvky na důchodové pojištění	18 000 Kč
-	Zaplacená kostelní daň	3 000 Kč
-	Skolení	1 000 Kč
=	Příjmy ke zdanění	1 286 112 Kč
-	Existenční minimum na vyživované dítě (2* 2184 euro, tzn. 2*56 129 Kč)	112 258 Kč
-	Nezdanitelná částka na výchovu a vzdělání (2* 1 080 euro, tzn. 2*27 756 Kč)	55 512 Kč
=	Základ daně	1 086 034 Kč
	Daň z příjmů dle tarifu	
=	splatná daň z příjmů	252 734 Kč
-	Zaplacené zálohy	168 800 Kč
=	Doplatek daně	83 934 Kč
	Solidární příspěvek (5,5%*252 734 Kč)	13 900 Kč
=	Celková daňová povinnost	97 834 Kč
=>	Efektivní sazba daně	7,14 %

Zdroj: vlastní výpočty (při kurzu aktuálním k dubnu 2013, kdy 1 euro = 25,7 CZK)

Z předchozích výpočtů můžeme vidět vyšší daňové zatížení fyzické osoby žijící a pracující v Německu. A to i přes vysoké odpočty, které je možné v Německu uplatnit na děti. V Německu mohou tyto odpočty uplatnit oba rodiče, v případě samoživitele je možné uplatnit dvojnásobnou částku.

I při porovnání základů daně zjistíme, že daňový základ v Německu je o 208 696 Kč nižší než v ČR. Výsledná vysoká daňová povinnost FO v Německu je způsobena **progresivní sazbou daně** z příjmů FO, která je ve třetím daňovém pásmu, kam paní Müllerová se svými příjmy spadá, již poměrně vysoká, mezi 7,59% až 27,96%.

5.4 Společné zdanění manželů a spolupracující osoby

Případ 1

Pan Novotný, žijící trvale v Plzni se svou manželkou, zaúčtoval v roce 2012 tyto položky:

- příjmy z podnikání ve výši **503 040 Kč**,
- výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů činily **398 320 Kč**, z toho:
 - **22 860 Kč** prokazatelně vynaložených nákladů na pohonné hmoty na osobní automobil, který pan Novotný používá k dosažení, zajištění a udržení svých příjmů z podnikání pouze z části.
 - Nedaňové výdaje ve výši **14 250 Kč**

Pan Novotný byl v roce 2012 též ještě zaměstnán. Pro přehlednost a zjednodušení výpočtu však tyto příjmy neuvažujeme.

Tab. č. 17: Výpočet daně z příjmů FO pro případ 1 v ČR

+	Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti	503 040 Kč
-	Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ze SVČ	398 320 Kč
=	Základ daně	104 720 Kč
+	Nedaňové náklady	14 250 Kč
+	Pohonné hmoty	22 860 Kč
-	Paušálně uplatněné pohonné hmoty (12*80%*5000 Kč)	48 000 Kč
=	Upravený základ daně zaokrouhlený na celá sta dolů	93 800 Kč
*15%	Sazba daně z příjmů	
=	Daň	14 070 Kč
-	Slevy na poplatníka	24 840 Kč
=	Daň po odečtení slev	0 Kč

Zdroj: Vlastní výpočty

Z tohoto daňového základu však musí pan Novotný odvést ještě zdravotní a sociální pojištění v následující výši.

Tab. č. 18: Výpočet pojistného pro FO pro případ 1 v ČR

Vyměřovací základ pro OSVČ (50% ZD, tzn. 50%*93 830)	46 915 Kč
Sociální pojištění (29,2%)	13 700 Kč
Zdravotní pojištění (13,5%)	6 334 Kč
Celkem k úhradě	20 034 Kč

Zdroj: Vlastní výpočty

Případ 2

Uvažujeme pana Novotného a paní Novotnou jako spolupracující osoby dle §13 ZDP, kteří společně za rok 2012 zaúčtovali stejné položky jako v případě 1.

Tab. č. 19: Výpočet daně z příjmů FO pro případ 2 v ČR

Spolupracující osoby		Pan Novotný	Paní Novotná	
Podíl		50 %	50%	
+	Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti	503 040 Kč	251 520 Kč	251 520 Kč
-	Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ze SVČ	398 320 Kč	199 160 Kč	199 160 Kč
=	Základ daně	104 720 Kč	52 360 Kč	52 360 Kč
+	Nedaňové náklady	14 250 Kč	7 124 Kč	7 124 Kč
+	Pohonné hmoty	22 860 Kč	11 430 Kč	11 430 Kč
-	Paušálně uplatněné pohonné hmoty (12*80%*5000 Kč)	48 000 Kč	24 000 Kč	24 000 Kč
=	Úpravený základ daně zaokrouhlený na celá sta dolů	93 800 Kč	46 900 Kč	46 900 Kč
*15%	Sazba daně z příjmů			
=	Daň		7 035 Kč	7 035 Kč
-	Slevy na poplatníka		24 840 Kč	24 840 Kč
=	Daň po odečtení slev		0 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní výpočty

Z tohoto daňového základu OSVČ, za kterou již zaměstnavatel odvedl zálohy na sociální a zdravotní pojištění, platí pouze zdravotní pojištění ve výši uvedené v následující tabulce. Sociální pojištění se z tohoto daňového základu nevyměňuje.

Tab. č. 20: Výpočet pojistného pro FO pro případ 2 v ČR

Vyměřovací základ pro OSVČ (50% ZD, tzn. 50%*46 915 Kč)	23 458 Kč
Sociální pojištění (29,2%)	Nevyměňuje se
Zdravotní pojištění (13,5%)	3 165 Kč
Celkem k úhradě	3 165 Kč

Zdroj: Vlastní výpočty

Touto úpravou tedy domácnost ušetří **13 704 Kč**.

Případ 3

Pan Weis, žijící trvale v Mnichově, svobodný, zaúčtoval v roce 2012 tyto položky:

- příjmy z podnikání ve výši **503 040 Kč**,
- výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů činily **248 320 Kč**,
z toho:
 - **22 860 Kč** prokazatelně vynaložených nákladů na pohonné hmoty na osobní automobil, který pan Novotný používá k dosažení, zajištění a udržení svých příjmů z podnikání pouze z části.
 - Nedaňové výdaje ve výši **14 250 Kč**

Tab. č. 21: Výpočet daně z příjmů pro FO pro případ 3

+	Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti	503 040 Kč
-	Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ze SVČ	248 320 Kč
=	Příjmy ke zdanění	254 720 Kč
+	Nedaňové náklady	14 250 Kč
=	Základ daně	268 970 Kč
=	Daň z příjmů dle tarifu	10 254 Kč
	Solidární příspěvek (5,5% * 15%*268 970)	564 Kč
=	Celková daňová povinnost	10 818 Kč

Zdroj: Vlastní výpočty

Případ 4

Pan Weis, žijící trvale v Mnichově s manželkou, která je v domácnosti, zaúčtoval v roce 2012 tyto položky:

- příjmy z podnikání ve výši **503 040 Kč**,
- výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů činily **248 320 Kč**, z toho:
 - **22 860 Kč** prokazatelně vynaložených nákladů na pohonné hmoty na osobní automobil, který pan Novotný používá k dosažení, zajištění a udržení svých příjmů z podnikání pouze z části.
 - Nedaňové výdaje ve výši **14 250 Kč**

Tab. č. 22: Výpočet daně z příjmů FO pro případ 4

Společné zdanění manželů		Pan Weis	Paní Weisová
+	Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti	251 520 Kč	251 520 Kč
-	Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ze SVČ	124 160 Kč	124 160 Kč
=	Příjmy ke zdanění	127 360 Kč	127 360 Kč
+	Nedaňové náklady	7 125 Kč	7 125 Kč
=	Základ daně	134 485 Kč	134 485 Kč
=	Daň z příjmů dle tarifu	0 Kč	0 Kč
	Solidární příspěvek (5,5% * 15%*268 970)	0 Kč	0 Kč
=	Celková daňová povinnost	0 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Díky možnosti zdanit příjmy manželů společně se tedy oba manželé dostanou do pásma s nulovou daňovou povinností a **uspoří náklady ve výši 10 818 Kč**.

Pro výpočty občanů žijících v Německu jsem použila výdaje o 150 000 Kč nižší než v České republice, aby bylo možné demonstrovat rozdíl v případě zdanění příjmů svobodným poplatníkem a v případě společného zdanění manželů.

V Německu je možné danit příjmy manželů společně a tím se dostat do pásma s nižší sazbou daně. V České republice tato možnost již není. Poplatníci v ČR však mohou fungovat jako spolupracující osoby a tím pádem také danit své celkové příjmy v určitém poměru, čímž sice nesnížíme daňovou povinnost poplatníka, ale je možné optimalizovat náklady na sociální pojištění.

6. Zhodnocení daňového systému v ČR a SRN

6.1 Právní úprava důchodových daní

V České republice je daň z příjmů FO i daň z příjmů PO upravena v jednom zákoně č. 586/1992 Sb. Daň z příjmů jsou tedy upraveny pouze jedním právním předpisem. Tento zákon byl však za 21 let své platnosti 121 krát novelizován a doplňován a ještě dalších 28 částečných změn zaznamenal zákon úpravou legislativy jiných oblastí. Zákon o dani z příjmů v textu dále odkazuje na jiné právní předpisy, dle kterých je nutné zákon aplikovat. Těchto 236 odkazů a celkem 139 změn a doplňků zcela popírá požadovanou zásadu určitosti definovanou ekonomem Adamem Smithem. Vezmeme-li průměr, je oblast důchodových daní novelizována či doplňována častěji než 1x za dva měsíce.

Složitost daňového systému nemusí vadit velkým společnostem, zaměstnávajících mnoho zaměstnanců. Ty jsou schopny zaměstnat daňové odborníky či zaplatit specializované firmy. Malým firmám či fyzickým osobám může však nestabilita daňového systému způsobovat nejen potíže při orientaci v daňových předpisech, ale i výrazně zvyšovat náklady. Nestabilita a časté změny daňového systému mohou také odradit od umístění sídla své společnosti potenciální zahraniční investory, kteří prakticky nemohou dlouhodobě plánovat.

Ve Spolkové republice Německo je daň z příjmů fyzických i právnických osob také upravena v jednom společném zákoně o dani z příjmů (EStG), který byl zaveden již roku 1934. Daň z příjmů právnických osob je však upravena ještě v dalším zákoně o dani z příjmů právnických osob (KStG), který vznikl až v roce 1976. I přesto, že se zákony upravující důchodové daně nemění tak často jako v ČR, rozdělení předpisů o daních z příjmů do dvou zákonů velmi znesnadňuje orientaci v nich. Pokud určitou úpravu nenajdeme v zákoně o dani z příjmů právnických osob (KStG), musíme ještě hledat v obecnějším zákoně o dani z příjmů (EStG). Navíc zde najdeme mnoho odkazů na další právní předpisy a směrnice.

Pokud bych tedy měla porovnat právní úpravu důchodových daní v obou zemích, řekla bych, že obě mají svá pro i proti. V Německé legislativě nedochází díky jejímu delšímu vývoji k tolika změnám, je však obsáhlejší a tím i náročnější na orientaci. Český daňový systém se začal tvořit až se vznikem samostatného Českého státu, je tedy poměrně mladý a prochází ještě stále častými změnami, čímž opět dochází k znesnadnění orientace v něm.

6.2 Daňová kvóta (tax quota)

I přes mnohé nevýhody je daňová kvóta jedním z nejkompexnějších a nejpoužívanějších ukazatelů pro mezinárodní srovnávání daňového zatížení. Jedná se o makroekonomický ukazatel vyjadřující podíl daňových příjmů na celkovém hrubém domácím produktu země v daném roce. Daňová kvóta udává, jaká část HDP je redistribuována prostřednictvím veřejných rozpočtů. Prakticky daňová kvóta udává, jak velkou část svých příjmů odvede na daních a pojištění občan do státního rozpočtu.

Rozlišujeme 2 hlavní druhy daňových kvót:

- jednoduchou (počítá pouze s daňovými výnosy ku HDP),
- složenou (počítá s daňovými výnosy včetně sociální pojištění ku HDP). [4]

Tab. č. 23: Vývoj složené daňové kvóty v letech 2002 až 2011

Země	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Česká republika	34,6	35,5	35,9	35,7	35,4	35,9	34,5	33,4	33,5	34,5
Německo	40,4	40,6	39,7	39,7	40	40	40,2	40,8	39,3	40
Evropská unie 27 zemí	40,1	40,1	39,9	40,2	40,7	40,6	40,4	39,7	39,6	40,1

Zdroj: [23], vlastní zpracování

Z výsledků zveřejněných OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) vyplývá, že Česká republika i Německo patřily v roce 2011 mezi deset zemí s největším daňovým zatížením. Německo se umístilo na 2. místě a Česká republika na místě 9. [20]

6.3 Vyhodnocení dotazníku

Jedním z cílů mé bakalářské práce je zjistit, v čem jsou daňové systémy České republiky a Spolkové republiky Německo rozdílné a v čem totožné. Pomocí dotazníkového šetření jsem se pokusila zjistit, zda mezi občany těchto dvou států existují také odlišnosti či shody v názorech na daňové systémy.

Cílem dotazníku, obsahujícího **11 otázek**, bylo zjistit, zda občané daného státu považují jejich daňový systém za srozumitelný, zda se v něm dokáží orientovat a mají přehled o jeho současném stavu. **První tři otázky** byly vzhledem k anonymnímu vyplňování dotazníku určeny k charakterizaci a kategorizaci respondentů. **Čtvrtá až jedenáctá** otázka se již zabývala konkrétními názory a znalostmi dotazovaných.

V dotazníku byly obsaženy pouze **uzavřené otázky** s možností výběru z různého počtu odpovědí. Veškeré otázky byly označeny jako **povinné** a zvolit bylo možné vždy pouze **jednu odpověď**.

S dotazníkem jsem oslovila **150 respondentů v ČR** a **30 v SRN**. Dotazníky pro respondenty byly zpracovány v tištěné podobě a dále, především co se týče Německa, bylo využito e-mailů a kontaktů na sociální síti. Pro dotazníkové šetření byla využita tzv. **metoda „snowball“**. Jedná se metodu účelového „nabalování“ dalších osob, kdy tazatel získává nové kontakty od již oslovených respondentů. Tato metoda byla efektivní především ve Spolkové republice Německo, kde nebylo v mých možnostech osobně se setkat se všemi respondenty tak, aby v dotazníku byly zastoupeny různé kategorie respondentů. Proto mnou dotazovaní respondenti byli požádáni o předání dotazníku dále. V konečném součtu jsem z ČR obdržela celkem **142 vyplněných dotazníků**, jedná se tedy o návratnost necelých 95%. V případě německých dotazníků jsem zpět získala více než **dvojnásobek** mnou zadaných dotazníků, přesto je počet respondentů v Německu cca o polovinu nižší než v ČR. To je způsobeno mými omezenými možnostmi jejich získávání.

První krok dotazníkového šetření měl za cíl určení pohlaví respondenta. V české republice se průzkumu účastnila většina žen, 73%. V Německu byl počet zúčastněných žen také vyšší, ovšem poměr žen (57%) a mužů (43%) vyrovnanější.

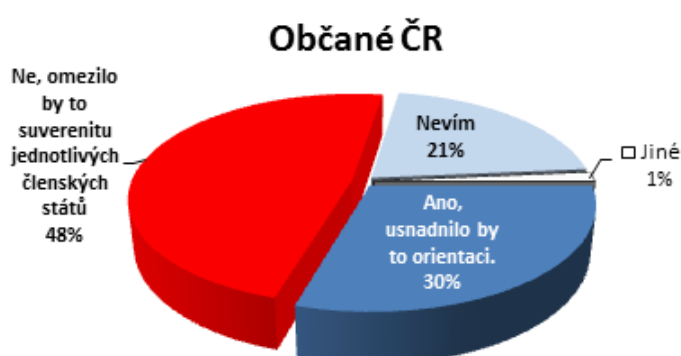
Druhým krokem bylo zjištění věku respondentů. Nejvyšší příčku obsadilo jak v ČR (94%), tak v SRN (71%) věkové rozmezí 18-26 let. V České republice se průzkumu neúčastnila žádná osoba mladší 18 let, v Německu se zúčastnily 4. Ve věku 26 a více odpovídalo na otázku v ČR 6% a v SRN 23% respondentů.

Třetí krok průzkumu definoval nejvyšší dosažené vzdělání respondentů. Nejvíce respondentů dosáhlo do současnosti na středoškolské vzdělání s maturitou, a to jak v ČR (54%), tak v SRN (53%), na druhém místě jsou zastoupeny osoby s vysokoškolským titulem v SRN 38% a v ČR 42% dotazovaných.

Cílem **čtvrtého kroku** bylo zjistit, zda se respondenti zajímají o změny v daňových zákonech. Výsledek byl téměř shodný v obou porovnávaných státech. Přesto v České republice odpovědělo na tuto otázku kladně více respondentů (56%) než v Německu, kde se o změny daňových zákonů zajímají lidé o deset procentních bodů méně. Z podrobnější analýzy vyplynulo, že v Německu se o změny zákonů zajímají více muži, 56% z dotazovaných a v České republice naopak ženy 81% z respondentů. To však může být způsobeno i vyšším zastoupením žen ve skupině respondentů z ČR.

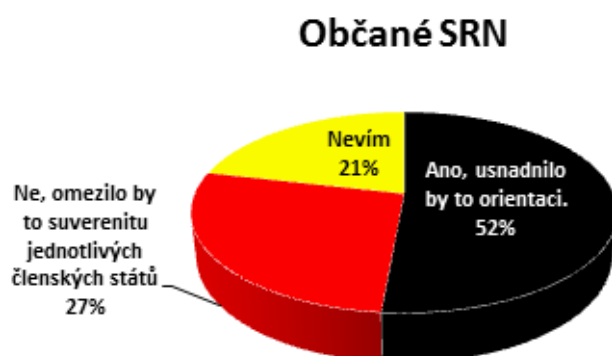
V **pátém kroku** respondenti odpovídali na otázku, zda by dle jejich názoru bylo vhodné sjednotit daňové systémy v rámci EU. Výsledky jsou v porovnávaných zemích značně odlišné, jak ilustruje obr. č. 5 a obr. č. 6. Ve výsledku této otázky se pravděpodobně projevilo postavení Německa jako ekonomického lídra v rámci Evropské unie. 52% dotazovaných občanů Německa odpovědělo na tuto otázku kladně a vidí v tom možné zjednodušení orientace v daňovém systému. Naopak v České republice se občané obávají o omezení suverenity státu a 48% se staví proti sjednocení daňových systémů.

Obr. č. 5: Odpovědi respondentů v ČR na otázku, zda by bylo dobré sjednotit daňové systémy v rámci EU



Zdroj: Vlastní zpracování na základě výsledků dotazníku

Obr.č. 6: Odpovědi respondentů v SRN na otázku, zda by bylo dobré sjednotit daňové systémy v rámci EU



Zdroj: Vlastní zpracování na základě výsledků dotazníku

Šestý krok byl jedním z klíčových tohoto dotazníkového šetření. Respondenti odpovídali na otázku, zda si myslí, že je daňový systém jejich země přehledný. Závěry, které vyplynuly z dotazníku, potvrdily má očekávání. Jak demonstruje obr. č. 7 a obr. č. 8,

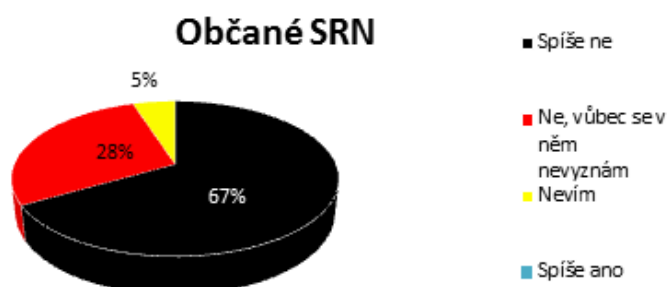
precizně se v daňovém systému neorientuje ani jeden respondent z obou porovnávaných zemí. Druhou odpověď: „Spíše ano“, si vybralo v České republice 27% respondentů a ve Spolkové republice Německo tuto odpověď nezvolil nikdo. Nejvyšší počet odpovědí jsem obdržela u odpovědi: „spíše ne“, kdy takto odpovědělo 58% Čechů a dokonce 67% Němců. V daňovém systému se nevyznají pouhá 3% dotazovaných Českých občanů, v Německu si však tuto odpověď zvolilo 28% dotazovaných. Po sečtení posledních dvou zmíněných výsledků, vyplývá závěr, že 95% německých respondentů má problémy se v daňovém systému orientovat. Při podrobnějším šetření se ukázalo, že z výše zmíněných 95% má 49 respondentů ukončené středoškolské vzdělání s maturitou a 25 respondentů dokonce vzdělání vyšší. Tento výsledek potvrzuje i mou zkušenost s německými daňovými zákony, které jsou velice obsáhlé a často poměrně chaoticky tříděné.

Obr. č. 7: Odpovědi respondentů v ČR na otázku, zda je český daňový systém přehledný



Zdroj: Vlastní zpracování na základě výsledků z dotazníku

Obr. č. 8: Odpovědi respondentů v SRN na otázku, zda je německý daňový systém přehledný



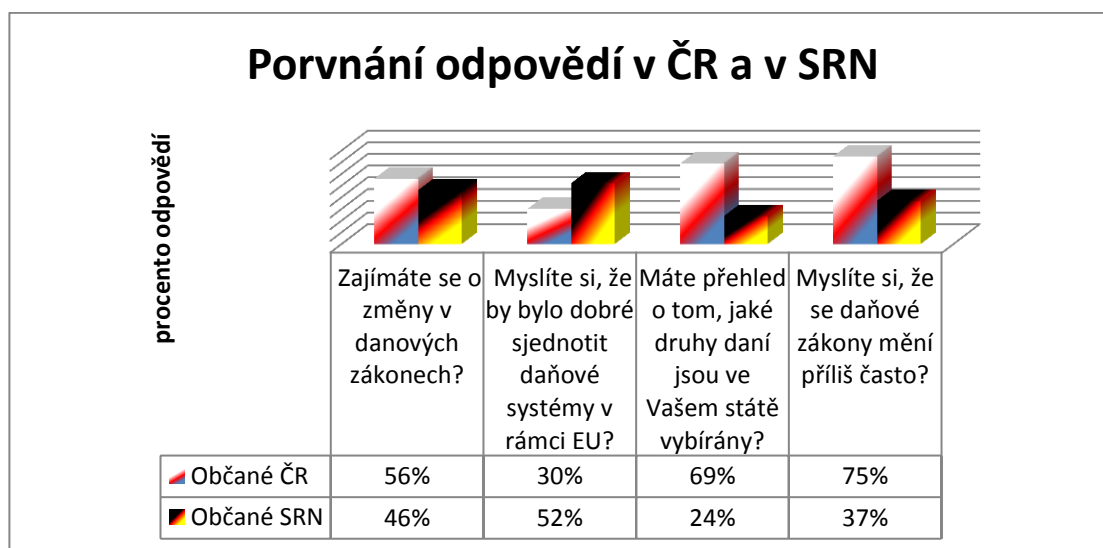
Zdroj: Vlastní zpracování na základě výsledků z dotazníku

Záměrem **sedmého kroku** bylo zjistit, zda mají občané ČR a SRN přehled o tom, jaké druhy daní jsou v jejich zemi vybírány. V České republice 69% respondentů odpovědělo na tuto otázku kladně a 29% zvolilo odpověď neutrální, tzn., že se částečně v daném systému orientují. Naopak němečtí občané odpovídali na tuto otázku nejčastěji, v 59% případů, volbou odpovědi neutrální, tedy také, že mají přehled pouze částečný. Z výsledků otázky nevyplývá, že němečtí občané jsou v této oblasti méně vzdělaní. Vyplývá to především z několikanásobně vyššího počtu vybíraných druhů daní v Německu než v České republice. Navíc zde existují daně vybírané v celém státě, dále však také daně vybírané pouze v některých spolkových zemích a navíc daně místní, které jsou u nás nahrazeny poplatky.

Cílem **osmého kroku** bylo zjistit, zda si občané myslí, že jsou daňové zákony měněny příliš často. V Německu se respondenti v počtu odpovědí u jednotlivých možností téměř neliší. 37% respondentů se domnívá, že se daňové zákony mění příliš často. Opačnou odpověď zvolilo 36% dotazovaných a zbylých 27% se o změny daňových zákonů nezajímá. Naopak v ČR je rozdíl v počtu odpovědí značný. Celých 75% respondentů si myslí, že se zákony mění příliš často. Pouze 16% dotázaných si myslí, že se zákony často nemění a 9% se o změny nezajímá.

Pro přehlednost jsem počet kladných odpovědí (tzn.: kolik dotazovaných odpovědělo na dané otázky výběrem odpovědi „Ano“) v ČR a SRN na otázky 4, 5, 7 a 8 shrnula do obr. č. 9

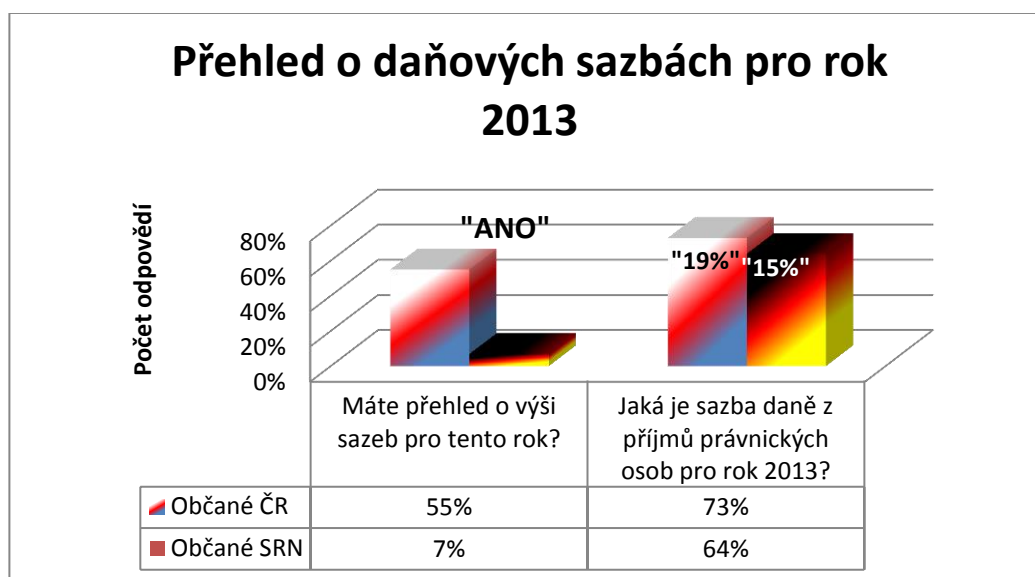
Obr. č. 9: Kladné odpovědi respondentů na otázky č. 4, 5, 7 a 8.



Zdroj: Vlastní zpracování na základě výsledků z dotazníku

Cílem **devátého a desátého kroku** bylo ověřit, zda dotazovaní občané mají opravdu alespoň nějaké znalosti o daňovém systému. V České republice uvedlo celých 55 % respondentů, že má přehled o výši sazeb pro rok 2013, z toho 53 žen a 5 mužů. V Německu byli dotazovaní občané ohledně hodnocení svých znalostí opatrnější, pouze 7% respondentů odpovědělo, že o daňových sazbách pro tento rok přehled mají. V ČR se zbylých 45% rozdělilo v poměru 24% u odpovědi „ne“ a 21% u odpovědi „ano“. V Německu však polovina respondentů odpověděla na tuto otázku výběrem odpovědi záporné a 43% zvolilo možnost „částečně“. Pro komparaci opět uvádím graf výsledků (viz Obr. č. X3), kde můžeme vidět, kolik respondentů odpovědělo na otázku č. 9 kladně a kolik jsem nakonec získala správných odpovědí. Tedy, že sazba daně z příjmů PO činí v roce 2013 v ČR 19% a v Německu 15%. V České republice nakonec na otázku č. 10 správně odpovědělo 73% respondentů, z toho 96 respondentů ve věku mezi 18-26 lety a 7 respondentů starších 26 ti let. V SRN se projevila opatrnost při volbě odpovědi u předchozí otázky a nakonec celých 64% odpovědělo na 10. Otázku správně.

Obr. č. 10: Přehled o daňových sazbách pro rok 2013



Zdroj: Vlastní zpracování na základě výsledků z dotazníku

V **posledním kroku (otázky č. 11)** měli dotazovaní uvést, zda se zajímají o to, kam plynou peníze, které zaplatí na daních, to znamená, zda znají rozpočtové určení daní. Z odpovědí v dotazníku vyšel nejasný závěr. Většina respondentů v ČR (52%) odpověděla, že přehled o rozpočtovém určení daní pouze částečný a v Německu tuto odpověď zvolila také necelá polovina respondentů (47%).

Z výsledků dotazníkového šetření vyplývá, že respondenti v České republice mají poměrně velký přehled o tom, jaké daně jsou v jejich zemi vybírány a ani legislativní úprava se jim nejeví natolik složitou. Orientaci v zákonech znesnadňují občanům především velmi časté novelizace zákonů.

V Německu je však situace odlišná. Zákony jsou téměř neměnné, díky čemuž by situace pro německého občana měla být jednodušší. Orientaci v německé legislativě však výrazně znesnadňuje její obsáhlost. Jako řešení se jeví možnost sjednocení daňových systémů v rámci Evropské unie, což by vedlo jak ke zjednodušení daňových systémů většiny členských zemí, tak i k usnadnění mezinárodního obchodu a výrazně snazší orientaci občanů v daňovém systému nejen v místě jejich rezidence, ale i v zahraničí. Tím by se však značně omezila stabilizační funkce daní a možnost přizpůsobovat daňový systém konkrétní ekonomické situaci v daném státě.

Závěr a doporučení

Daňová problematika je velmi často diskutovaným tématem v současné společnosti. Vzhledem ke členství České republiky v EU a k možnosti cestovat za prací téměř kamkoli v rámci Evropy, znalost daňových systémů ostatních členských států Evropské Unie stále nabývá na důležitosti. Mnoho českých občanů žijících blízko hranic často hledá pracovní uplatnění i na území sousedských států. Vidina výše výdělku z Německa či Rakouska je pro mnoho z nich velmi lákavá. Pro některé z nich je to jediná možnost, jak si při současné míře nezaměstnanosti najít práci. Jedním z faktorů, hrajícím velkou roli v ekonomickém rozhodování daňových poplatníků o otázce vycestovat za prací do některého z členských států EU, by bezpochyby měla být výše daňového zatížení příjmů. Výše výdělku je sice v některých státech mnohonásobně vyšší, pokud by ale přímo úměrně bylo vyšší i daňové zatížení, je jasné, že práce zde by nebyla již tak lukrativní. Vzhledem k mému ročnímu pobytu v Německu a také k tomu, že bych zde ráda v budoucnu našla profesní uplatnění, jsem se ve své bakalářské práci rozhodla analyzovat daňový systém Německa.

Cílem mé bakalářské práce byla komparace daňových systémů v České republice a ve Spolkové republice Německo, se zaměřením na daň z příjmů fyzických a právnických osob. Identifikace hlavních rozdílů a společných znaků a navržení určitých opatření, uplatnitelných v České republice.

Práce je rozdělena do šesti kapitol. První tři kapitoly obsahují shrnuté teoretické poznatky z odborné české i německé literatury. Je zde nastíněn historický vývoj daní, charakterizovány vlastnosti a funkce daní, vymezeny daňové pojmy a dále popsán daňový systém jak obecně, tak konkrétně daňové systémy porovnávaných zemí.

Ve čtvrté kapitole práce plynule přechází z části teoretické do části praktické. Tato část je věnována komparaci legislativy v České republice a v Německu. Při vypracování této kapitoly byly užity především právní prameny obou zemí.

Další kapitola tvoří nejpodstatnější část mé práce a je zde provedena demonstrace problematiky diskutované v předchozích kapitolách na praktických příkladech. Můžeme zde vidět, že stanovení výsledné daňové povinnosti daňových poplatníků v České republice a v Německu se liší nejen díky daňové sazbě, ale také ve způsobu výpočtu či při tvorbě základu daně. To především rozdílnými uznatelnými a neuznatelnými náklady nebo uplatnitelnými slevami a úlevami. Z výpočtů vyplynulo, že vyšší daňové povinnosti podléhají občané Německa. Není však možné říci, že se jedná o obecně platné pravidlo. Výše daňové povinnosti závisí na výši příjmů a mnoha dalších faktorech, např. na slevách, které může poplatník uplatnit, v Německu závisí například na místě sídla právnické osoby.

Z informací získaných z této práce a provedené komparativní analýzy lze pro Český daňový systém doporučit některá opatření, jako například opětovného zavedení progresivní sazby daně a s tím i společného zdanění manželů. Díky progresi by bohatší poplatníci přispívali do veřejného rozpočtu více. Díky zavedení takového systému společného zdanění manželů, jaký funguje v Německu, by bylo možné finančně podpořit mladé rodiny s dětmi. Vzhledem k tomu, že jeden z rodičů může být nucen zůstat doma s dětmi či pracovat pouze na zkrácený úvazek, společné zdanění manželů a s tím spojená možnost platit nižší daně by ulevila rozpočtu těchto domácností.

Dalším možným opatřením je uplatnitelnost více slev na vyživované dítě. V Německu existuje nejen daňová úleva ve výši existenčního minima pro dítě, ale i na výchovu a vzdělání dítěte. Tyto slevy mohou na rozdíl od České republiky uplatnit oba rodiče žijící s vyživovaným dítětem ve společné domácnosti. Dále je možné uplatnit daňovou úlevu pro rodiče samoživitele. Rodiče samoživitelé mohou uplatnit dvojnásobné částky existenčního minima a částky na výchovu a vzdělání pro dítě.

Z hlediska daně z příjmů právnických osob je možné doporučit zrušení časového omezení uplatnitelnosti daňové ztráty a především snahu o stabilitu daňového systému a snížení počtu změn, čímž by se zabránilo nejistotě v plánování společností a přispělo k umístování kapitálu zahraničních investorů do České republiky.

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Zjednodušené schéma výpočtu živnostenské daně	24
Tab. č. 2: Schéma výpočtu daně z příjmů fyzických osob v České republice	29
Tab. č. 3: Sazba daně z příjmů FO v SRN	30
Tab. č. 4: Schéma výpočtu daně z příjmů FO v Německu	34
Tab. č. 5: Daňové zatížení jednotlivých zemí	35
Tab. č. 6: Slevy a jiné úlevy.....	36
Tab. č. 7: Schéma výpočtu DPPO v České republice	38
Tab. č. 8: Stanovení zdanitelného příjmu u PO v SRN.....	43
Tab. č. 9: Daňové zatížení jednotlivých zemí	47
Tab. č. 10: Výdaje	48
Tab. č. 11: Položky odčitatelné od základu daně	49
Tab. č. 12: Výpočet daně z příjmů PO v ČR	51
Tab. č. 13: Výpočet daně z příjmů PO v SRN	52
Tab. č. 14: Výpočet daně z příjmů PO pro společnost XYZ, a.s. se sídlem v SRN	54
Tab. č. 15: Výpočet daně z příjmů FO žijící v České republice	57
Tab. č. 16: Výpočet daně z příjmů FO žijící ve Spolkové republice Německo	58
Tab. č. 17: Výpočet daně z příjmů FO pro případ 1 v ČR.....	59
Tab. č. 18: Výpočet pojistného pro FO pro případ 1 v ČR	60
Tab. č. 19: Výpočet daně z příjmů FO pro případ 2 v ČR.....	60
Tab. č. 20: Výpočet pojistného pro FO pro případ 2 v ČR	61
Tab. č. 21: Výpočet daně z příjmů FO pro případ 3.....	61
Tab. č. 22: Výpočet daně z příjmů FO pro případ 4.....	62
Tab. č. 23: Vývoj složené daňové kvóty v letech 2002 až 2011	65

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Schéma daňového systému v ČR	20
Obr. č. 2: Podíl jednotlivých daňových příjmů na veřejném rozpočtu ČR	21
Obr. č. 3: Schéma daňového systému v SRN.....	22
Obr. č. 4: Podíl jednotlivých daňových příjmů na veřejném rozpočtu SRN	23
Obr. č. 5: Odpovědi respondentů v ČR na otázku, zda by bylo dobré sjednotit daňové systémy v rámci EU.....	67
Obr. č. 6: Odpovědi respondentů v SRN na otázku, zda by bylo dobré sjednotit daňové systémy v rámci EU	67
Obr. č. 7: Odpovědi respondentů v ČR na otázku, zda je český daňový systém přehledný.....	68
Obr. č. 8: Odpovědi respondentů v SRN na otázku, zda je německý daňový systém přehledný....	68
Obr. č. 9: Kladné odpovědi respondentů na otázky č. 4, 5, 7 a 8.....	69
Obr. č. 10: Přehled o daňových sazbách pro rok 2013.....	70

Seznam zkratek

CEFTA	Středoevropská zóna volného obchodu (Central European Free Trade Agreement)
č.	Číslo
ČR	Česká republika
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
G8	Sdružení osmi nejvýznamnějších států světa (Group of Eight)
GATT	Všeobecná dohoda na clech a obchodu (General Agreement on Tariffs and Trade)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
max.	Maximálně
např.	Například
NATO	Severoatlantická aliance (North Atlantic Treaty Organization)
Obr.	Obrázek
odts.	Odstavec
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development)
OSN	Organizace spojených národů
písm.	Písmeno
PO	Právnická osoba
Sb.	Sbírka
SRN	Spolková republika Německo
Tab.	Tabulka
tj.	Tj.
tzn.	To znamená
tzv.	Tak zvaný
UNESCO	Organizace OSN pro výchovu, vědu a kulturu United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization, UNESCO)
UNICEF	The United Nations Children's Fund
ZDP	Zákon o dani z příjmů

Seznam zdrojů

Odborné publikace

- [1] DINKELBACH, Andreas. *Ertragsteuern Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer*. 4., přeprac. vyd. Wiesbaden: Gabler, 2010., 451 s. ISBN 38-349-2294-3
- [2] DJANANI, Christiana; BRÄHLER, Gernot; LÖSEL, Christian. *Ertragsteuern*. 5., přeprac. a aktualiz. vyd. Frankfurt nad Mohanem: Konstanz, 2012, 344s. ISBN 978-382-5236-182
- [3] DÖTSCH, Ewald. *Körperschaftsteuer*. 16., aktualiz. vyd., Schäffer Poeschel, 2009, 605 s. ISBN 37-910-3152-X
- [4] KOTLÁN, Igor. *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání s vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege ferenda*. Praha: Národohospodářský ústav Josefa Hlávky, 2010. 107 s. ISBN 978-808-6729-589
- [5] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8
- [6] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009, 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9
- [7] KUBÁTOVÁ, Květa. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, 231 s. ISBN 80-716-9020-1
- [8] LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1
- [9] *Lexikon Fachwörter für die Steuerberatung: deutsch-tschechisch : Rechnungswesen, Steuerrecht, Berufsrecht = Slovník odborného názvosloví pro daňové poradenství: část česko-německá*. 2., rozšířené vyd., Norimberk: DATEV, 2004. ISBN 978-802-3926-491
- [10] PAVLÁSEK, Vlastimil a Pavlína HEJDUKOVÁ. *Veřejné finance a daně v České republice*. Vyd. 1. Plzeň: Nava, 2010, 215 s. ISBN 978-80-7211-360-6
- [11] SCHEFFLER, Von Wolfram. *Besteuerung von Unternehmen*. 11., aktualiz. vyd. Heidelberg: Müller, 2009, 494 s. ISBN 38-114-9606-9
- [12] SIGLOCH, Jochen, *Grundlagen Unternehmenbesteuerung*. Vyd.1. Bayreuth, 2012, 317 s.
- [13] SICHERER, Von Klaus von. *Einkommensteuer*. 3., aktualiz. vyd. Mnichov: Oldenbourg, 2004, 301 s. ISBN 34-865-7659-3
- [14] STRECKOVÁ, Yvonne. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. Vyd. 1. Praha: Computer Press, 1998, 214 s. ISBN 80-722-6112-6
- [15] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 5. vydání. Praha: Linde, 2012, 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9
- [16] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8
- [17] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. ISBN 978-80-87480-05-2

Elektronické zdroje

- [18] *Adam Smith* [online]. [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: <http://is.vos.cz/ucitel/kolarova/Adam%20Smith.htm>
- [19] *Einkommensteuergesetz. § 32a Einkommensteuertarif*. Dejure.org [online]. [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: <http://dejure.org/gesetze/EStG/32a.html>
- [20] *Ekonomika: OECD: Češi platí deváté nejvyšší daně*. Česká televize [online]. 2012, 28. 4. 2012 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/174048-oecd-cesi-plati-devate-nejvyssi-dane/>
- [21] *Gewerbsteuergesetz*. Dejure.org. [online]. [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: <http://dejure.org/gesetze/GewStG>
- [22] *Körperschaftsteuertarif*. Smartsteuer [online]. [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: <http://www.smartsteuer.de/portal/lexikon/K/Koerperschaftsteuertarif.html>
- [23] *Main national accounts tax aggregates*. Eurostat: Data Explorer [online]. 2013 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_a_tax_ag&lang=en
- [24] *Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: www.mfcr.cz
- [25] *Übersicht 2012*. Steuer-forum-kirche. [online]. [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: <http://www.steuer-forum-kirche.de/uebersicht-2011.htm>
- [26] *Wir über uns: Geschichte*. Oberfinanzdirektion Niedersachsen. [online]. [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: http://www.ofd.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation_id=17541&article_id=66953&_psmand=110
- [27] *Zdaňování společností v Evropské unii: Německo (15. část)*. SKALICKÁ, Hana. Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů [online]. 2010 [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26003v34365-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii/?search_query=Zda%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD+spole%C4%8Dnost%C3%AD+v+Evropsk%C3%A9+unii+N%C4%9Bmecko&search_results_page=

Legislativa

- [28] *Bundesministerium der Finanzen*. [online]. [cit. 2013-05-01]. Dostupné z: <http://www.bundesfinanzministerium.de>
- [29] *Einkommensteuergesetz*. Aktuelle Steuertexte 2012. Mnichov: C. H. Beck, 2012, 1396 s. ISSN 0178-1464
- [30] *Körperschaftsteuergesetz*. Aktuelle Steuertexte 2012. Mnichov: C. H. Beck, 2012, 1396 s. ISSN 0178-1464
- [31] *Körperschaftsteuerrichtlinie R29*, 2004
- [32] *Lohnsteuer-Durchführungsverordnung*
- [33] *Solidaritätzuschlaggesetz* Aktuelle Steuertexte 2012. Mnichov: C. H. Beck, 2012, 1396 s. ISSN 0178-1464
- [34] *Zákon č. 586/1992 Sb. Daňové zákony: úplná znění platná k 1.1. 2013*. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-3206-0

Seznam příloh

Příloha A: Dotazník v Českém jazyce

Příloha B: Dotazník v Německém jazyce

Příloha A: Dotazník v Českém jazyce

Srozumitelnost daňového systému

Autorka: Nikol Labíková

Instituce: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni

Kontakt: Labikova.nikol@email.cz

Dobrý den,

jsem studentka ekonomické fakulty ZČU. Chtěla bych Vás požádat o vyplnění dotazníku, jehož cílem je zjistit, zda je daňový systém České republiky pro její občany srozumitelný. Dotazník je anonymní a jeho vyplňování Vám nezabere více než 5 minut. Vámi vyplněné odpovědi budou zpracovány v mé bakalářské práci na téma: "Zdanění příjmů fyzických a právnických osob v České republice a ve Spolkové republice Německo".

U každé otázky vyberte vždy jednu odpověď.

Za Vaše odpovědi předem mnohokrát děkuji.

1. Pohlaví

- a) muž
- b) Žena

2. Nejvyšší dosažené vzdělání

- 1. Základní
- 2. Střední bez maturity
- 3. Střední s maturitou
- 4. Vyšší odborné
- 5. Vysokoškolské

3. Věk

- a) Méně než 18
- b) 18-26
- c) 26 a více

4. Zajímáte se o změny daňových zákonech

- a) Ano
- b) Ne

5. Myslíte si, že by bylo dobré sjednotit daňové systémy v rámci EU?

- a) Ano, usnadnilo by to orientaci.
- b) Ne, omezilo by to suverenitu jednotlivých členských států
- c) Nevím
- d) Jiné

6. Myslíte si, že je český daňový systém přehledný?

- a) Ano, perfektně se v něm orientuji.
- b) Spíše ano
- c) Spíše ne
- d) Ne, vůbec se v něm nevyznám
- e) Nevím

7. Máte přehled o tom, jaké druhy daní jsou ve Vašem státě vybírány?

- a) Ano
- b) Ne
- c) Částečně

8. Myslíte si, že se daňové zákony mění příliš často?

- a) Ano
- b) Ne
- c) Nezajímá mě to

9. Máte přehled o výši sazeb pro tento rok?

- a) Ano
- b) Ne
- c) Částečně

10. Jaká je sazba daně z příjmů právnických osob pro rok 2013?

- a) 10%
- b) 15%
- c) 17%
- d) 19%
- e) Nevím

11. Znáte rozpočtové určení jednotlivých daní? Tzn. víte, kam výnosy z jednotlivých daní plynou?

- a) Ano
- b) Ne
- c) Částečně
- d) Nerozumím otázce

Děkuji za Vaše odpovědi a čas věnovaný vyplnění tohoto dotazníku

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha B: Dotazník v Německém jazyce

Verständlichkeit des Steuersystems

Name: Nikol Labíková

Institut: Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Westböhmisches Universität

Kontakt: labikova.nikol@email.cz

Guten Tag,

ich bin Studentin an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Westböhmisches Universität und ich möchte Sie um 5 Minuten Ihrer Zeit für die Ausfüllung meines Fragebogens über die Verständlichkeit des Steuersystems bitten. Ich werde die Antworten für meine Bachelorarbeit zum Thema: „Besteuerung des Einkommens von natürlichen und juristischen Personen in der Tschechischen Republik und in der Bundesrepublik Deutschland“ verwenden.

Sie müssen sich immer nur eine Antwort auswählen

Vielen Dank im Voraus für Ihre Antworten

1. Geschlecht

- a) weiblich
- b) männlich

2. Alter

- a) weniger als 18
- b) 18 bis 26
- c) 26 und mehr

3. Welchen höchsten Bildungsabschluss haben Sie erreicht?

- a) Grund-/Hauptschulabschluss
- b) Realschule (Mittlere Reife)
- c) Gymnasium (Abitur)
- d) Abgeschlossene Ausbildung
- e) Fachhochschulabschluss
- f) Universität (Diplom)
- g) Universität (Magister)
- h) Universität (Promotion)
- i) Other:

4. Interessieren Sie sich für Änderungen in den Steuergesetzen?

- a) Ja
- b) Nein

5. Wäre es gut, Ihrer Meinung nach, die Steuersysteme innerhalb der EU zu vereinigen?

- a) Ja, es würde die Orientierung in den Steuersystemen vereinfachen.
- b) Nein, es würde die Befugnisse der Mitgliedstaaten begrenzen.
- c) Ich weiß nicht

6. Denken Sie, dass das deutsche Steuersystem übersichtlich ist?

- a) Ja, ich kann es ohne Probleme nachvollziehen.
- b) Eher ja.
- c) Eher nein
- d) Nein, ich kenne mich damit gar nicht aus.
- e) Ich weiß nicht.

7. Haben Sie einen Überblick darüber, welche Steuerarten in Ihrem Land erhoben sind?

- a) Ja
- b) Nein
- c) Teilweise

8. Denken Sie, dass die Steuergesetze zu oft geändert werden?

- a) Ja
- b) Nein
- c) Ich interessiere mich dafür nicht

9. Wissen Sie von den Steuersätzen für dieses Jahr?

- a) Ja
- b) Nein
- c) Teilweise

10. Welcher Körperschaftsteuersatz ist für das Jahr 2013 gültig?

- a) 10%
- b) 15%
- c) 17%
- d) 21%
- e) Ich weiß nicht

11. Wissen Sie, wohin die Erträge von den einzelnen Steuern fließen?

- a) Ja
- b) Nein
- c) Teilweise
- d) Ich verstehe die Frage nicht

Vielen Dank für Ihre Antworten und Ihre Zeit!

Zdroj: Vlastní zpracování

Abstrakt

LABÍKOVÁ, N. *Zdanění příjmů fyzických a právnických osob v České republice a ve Spolkové republice Německo*. Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 78 s., 2013

Klíčová slova: Česká republika, Spolková republika Německo, daň z příjmů, fyzické osoby, právnické osoby

Bakalářská práce pojednává o zdanění příjmů fyzických a právnických osob v České republice a ve Spolkové republice Německo. Hlavním cílem práce bylo analyzovat daňové systémy těchto zemí s užším zaměřením na důchodové daně. Práce obsahuje teoretickou a praktickou část, přičemž dochází ke kontinuálnímu provázání obou částí. V teoretické části bakalářské práce jsou rozebrány základní pojmy a informace z oblasti daní. Nastíněn je i historický vývoj daní a vymezeny daňové pojmy a principy. Praktická část práce obsahuje analýzu legislativy důchodových daní v obou zemích, přičemž je provedena komparace aktuálního stavu. Zdůrazněny jsou největší rozdíly a shody. Na tuto část plynule navazuje další kapitola věnující se komparaci pomocí modelových příkladů, které umožnily numericky vyjádřit rozdíly ve zdanění příjmů fyzických a právnických osob v České republice a ve Spolkové republice Německo. V rámci vypracování práce bylo provedeno dotazníkové šetření zkoumající srozumitelnost daňového systému obou zemí pro občany daného státu. Ze získaných výsledků pak byly formulovány důležité závěry a doporučení.

Abstract

LABÍKOVÁ, N. *Income Taxation of Natural Persons and Legal Entities in the Czech Republic and the Federal Republic of Germany*. Bachelor thesis. Pilsen: Faculty of Economics University of West Bohemia in Pilsen, 78 p., 2013

Key words: the Czech Republic, the Federal Republic of Germany, income tax, natural persons, legal entities

The thesis deals with income taxes of natural persons and legal entities in the Czech Republic and the Federal Republic of Germany. The main objective of the thesis is to analyze the tax systems of these countries focusing on income taxes. The work includes both theoretical and practical parts and the interconnection between the two. In the theoretical part of the thesis, basic concepts and information related to taxes are discussed. It also outlines the historical development of taxes and defines taxation terminologies and principles. The practical part contains an analysis of the legislation of income taxes as well as the comparison of the current situation in both countries. The main similarities and differences are pointed out. Next is a chapter devoted on using model examples to numerically express the differences in the income taxation of natural persons and legal entities in the Czech Republic and the Federal Republic of Germany. A questionnaire survey examining the comprehensibility of the tax systems for the citizens of both states is also conducted. Important conclusions and recommendations are then formulated from the obtained results.