

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Srovnání vývoje daně z příjmů v České republice a na Slovensku
po roce 1992

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování: 30. června 2011

Ing. Filip Hejl

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze 30. června 2011

.....
Filip Hejl

Rád bych na tomto místě poděkoval Ing. Petru Hejlovi za závěrečnou kontrolu práce před tiskem, vedoucímu své diplomové práce JUDr. Petru Novotnému za odborné vedení při zpracování a za cenné rady, Daniele Řezníčkové za provedení korektury a Martině Sojčákové za opatření literatury a za informace ze Slovenska.

Obsah

Úvod.....	7
1.Historické srovnání vývoje právních předpisů v obou státech v období 1992 až 2010. .9	
2.Srovnání vybraných ustanovení z platných zákonů obou států.....	11
2.1.Předmět daně.....	11
2.2.Daň z příjmů fyzických osob.....	13
2.2.1.Příjmy ze závislé činnosti.....	13
2.2.2.Příjmy z podnikání.....	16
2.2.3.Příjmy z kapitálového majetku.....	18
2.2.4.Příjmy z pronájmu.....	19
2.2.5.Ostatní příjmy.....	25
2.3.Daň z příjmů právnických osob.....	26
2.4.Osvobození od daně.....	27
2.5.Základ daně.....	28
2.6.Nezdanitelné části základu daně a slevy na dani pro fyzické osoby.....	30
2.7.Sazba daně.....	32
2.8.Odpisy.....	32
2.9.Daňové přiznání.....	35
2.9.1.Přiznání k dani z příjmů fyzických osob, roční zúčtování daně.....	36
2.9.2.Přiznání k dani z příjmů právnických osob.....	39
2.10.Placení daní.....	40
3.Srovnání zajímavých ustanovení jiných právních předpisů obou států, které bezprostředně souvisí se zdaňováním příjmů (procesní daňové právo) nebo mají obdobný charakter (sociální a zdravotní pojištění).....	42
3.1.Sociální pojištění.....	42
3.1.1.Účast na sociálním pojištění.....	43
3.1.2.Povinnosti související se sociálním pojištěním.....	44
3.1.3.Jednotlivé části sociálního pojištění.....	44
3.1.3.1.Nemocenské pojištění.....	45
3.1.3.2.Důchodové pojištění.....	46
3.1.3.3.Úrazové pojištění.....	46
3.1.3.4.Garanční pojištění.....	47
3.1.3.5.Pojištění pro případ nezaměstnanosti.....	48
3.2.Zdravotní pojištění.....	48
3.3.Daňové právo procesní.....	50
3.3.1.Sankce.....	50

3.3.2.Doručování.....	53
3.4.Soudní přezkum rozhodnutí ve věcech daňových.....	54
4.Rozbor vybrané judikatury	56
4.1.Odůvodnění platebního výměru.....	56
4.2.Stanovení daně podle pomůcek.....	58
4.3.Plnění z neplatné smlouvy.....	59
Závěr.....	61
Seznam literatury.....	62

Úvod

Na konci roku 2007 jsem byl coby daňový poradce pro Českou republiku osloven stávající klientkou, českou obchodní společností, zdali bych mohl vést účetnictví a zpracovávat mzdy pro její dceřinou společnost na Slovensku. Tuto nabídku jsem jako profesně zajímavou po určitém váhání přijal. Za dobu spolupráce, která trvá dodnes, jsem měl možnost zblízka se seznámit se slovenským právním řádem zejména v oblasti daní, ale rovněž také se soukromým právem.

Považuji srovnání právních řádů dvou států, které ještě v nedávné době tvořily stát jeden, za poměrně zajímavé. Z toho důvodu jsem toto srovnání zvolil jako téma své diplomové práce. Mám za to, že tato práce může být rovněž přínosem pro osoby, které se zabývají daněmi, účetnictvím a mzdami. S ohledem na předpisy Evropské unie je dnes podnikání na území jiných členských států výrazně jednodušší než kdy dřív, a zejména to platí pro Slovensko, neboť zde téměř odpadá jazyková bariéra. Lze tedy očekávat, že přibudou podnikatelé, kteří budou chtít na území jiných členských států Evropské unie zřídit organizační složku nebo dceřinou společnost. V případě organizační složky se budou muset vyrovnat s nutností vést účetnictví ve dvou státech podle různých právních předpisů.

Cílem práce je provést porovnání právních předpisů obou států v oblasti daňového práva hmotného se zaměřením na daň z příjmů. Porovnány budou zejména platné právní předpisy, avšak bude pojednáno i o vývoji po rozpadu společného státu. Rovněž bude provedeno porovnání vybraných ustanovení některých dalších předpisů z jiných oblastí daňového práva nebo příbuzných odvětví. Právní předpisy jsou použity ve znění k 31. květnu 2011.

Práce sestává ze čtyř částí, v první je stručně popsán vývoj daňových zákonů obou států po rozdělení federace. Ve druhé části jsou porovnána jednotlivá vybraná ustanovení zákonů o daních z příjmů obou států. S ohledem na rozsah práce nejsou všechna, vybrána jsou ta, která jsou nějakým způsobem významně odlišná nebo zajímavá. Třetí část obsahuje srovnání jiných právních předpisů než zákonů o daních z příjmů, předpisů upravujících sociální a zdravotní pojištění i něco z daňového práva procesního, avšak vše jen stručně. Čtvrtá část pak obsahuje příklady rozsudků slovenských soudů, vybrané jsou takové, které nějakým způsobem demonstrují slovenský právní řád, případně přinášejí zajímavé závěry.

V práci je použit zásadně jen český jazyk, překlad z jazyka slovenského je proveden tak, aby se co nejvíce blížil původnímu významu, avšak zároveň pokud možno respektoval českou terminologii. V poznámkách pod čarou je naopak vše uvedeno v jazyce země původu. V úvodu jednotlivých kapitol jsou uvedena ustanovení související s následujícím textem. Pro český zákon o daních z příjmů je užitá obvyklá zkratka ZDP, pro slovenský zákon pak na Slovensku užívaná zkratka ZoDP.

1. Historické srovnání vývoje právních předpisů v obou státech v období 1992 až 2010

Mnoho zákonů, které dosud platí v České republice nebo na Slovensku, má svůj původ v bývalém Československu a platilo v obou částech bývalé federace, například se jedná o obchodní zákoník, zákon 513/1991 Sb., občanský zákoník, zákon 40/1964 Sb., živnostenský zákon, zákon 455/1991 Sb. a některé další. Samozřejmě je jejich dnešní podoba rozdílná, někdy i velmi rozdílná.

Slovenský zákon o daních z příjmů byl zákon Federálního shromáždění České a Slovenské federativní republiky číslo 286/1992 Sb. z 28. dubna 1992 a byl určen pro bývalý společný stát. Zákon obsahoval 43 paragrafů a byl členěn na daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, společné ustanovení a přechodné a závěrečné ustanovení. Zákon neobsahoval ustanovení týkající se podání daňových přiznání a ani ustanovení upravující postup zaměstnavatelů pro odvod záloh na daň ze závislé činnosti. Daňová sazba pro fyzické osoby dosahovala až 47 % a pro právnické osoby byla 45 %.

Uvedený zákon po rozpadu federace platil pouze na Slovensku, Česká republika měla zákon jiný, přijatý také ještě v době existence společného státu, ale již určený jen pro budoucí Českou republiku, jednalo se o zákon České národní rady 582/1992 Sb. ze dne 20. listopadu 1992. Tedy zákon, který v České republice platí dodnes. Zákon se od výše uvedeného slovenského lišil pouze v podrobnostech a měl o jeden paragraf méně. Slovenský zákon však byl ještě před svou účinností novelizován zákonem 626/1992 Sb.

V roce 1993 došlo na Slovensku k velké novelizaci účinné k 1. lednu 1994, přibyla ustanovení týkající se placení daně, podání daňového přiznání, záloh na daň ze závislé činnosti a ostatních záloh, ročního zúčtování daně a další. V obou státech došlo také k mírnému snížení sazeb daně. V průběhu roku 1995 přibyla do českého zákona ustanovení ohledně záloh na daň ze závislé činnosti, srážkové daně a zajištění daně a také rozsáhlá část obsahující ustanovení pro vybírání daně z příjmů. Zákon tak nabyl podoby, která se velmi blíží té současné, co se rozvržení jednotlivých paragrafů týká. Sazba daně opět drobně poklesla.

Slovenský zákon byl v dalším období novelizován jen mírně, významná novelizace nabyla účinnosti v roce 1999, kdy došlo například k rozšíření definice ostatních příjmů. Sazby daně se držely na vyšší úrovni než v České republice. V roce 1999 došlo zároveň k přijetí nového zákona 366/1999 Z.z. Tato rekonstrukce zejména zpřehledňuje zákon

novým rozvržením paragrafů, nicméně prvních 35 je stejných jako v předchozím zákoně a také jako v zákoně českém. Novinkou je zavedení paušální daně.

V dalších letech dochází zejména ke snížení sazeb daně, a to až na 25 % pro právnické osoby a nejvyšší sazba pro fyzické osoby byla 38 %. Český zákon v průběhu této doby byl mnohokrát novelizován, rozsah zákona se zvětšoval a došlo ke snížení sazeb daně a ke zkrácení dob odepisování.

K nejvýznamnější události ohledně daně z příjmů došlo na Slovensku v roce 2003, kdy byl přijat nový zákon o dani z příjmů, zákon 595/2003 Z.z. s účinností od 1. ledna 2004. Zákon byl kompletně přepracován, ztrácí se zcela podoba se zákonem platným v České republice co se týká rozvržení paragrafů. Zákon zrušil mnoho výjimek a naopak zavedl rovnou daň ve výši 19 %, vynětí dividend z předmětu daně, daňové bonusy a mnoho dalšího. Zákon byl pak ještě mnohokrát novelizován, byla například zavedena zaměstnanecká prémie a zrušeny některé výhody daňových poplatníků, například zavedena milionářská daň, o čemž bude pojednáno v následující kapitole, ale základ zákona zůstal zachován do současnosti.

Český zákon sice nebyl rekodifikován, ale i on prošel významnými změnami, jako nahrazení nezdanitelných částek slevami na dani nebo zavedením rovné daně pro fyzické osoby ve výši 15 %, která dokonce měla poklesnout až na 12,5 %. Také trvale klesá sazba daně z příjmů právnických osob, a to až na letošních 19 %.

2. Srovnání vybraných ustanovení z platných zákonů obou států

2.1. Předmět daně

Související ustanovení:

§ 3 a § 18 českého ZDP

§ 3 a § 12 slovenského ZoDP

Předmět daně z příjmů fyzických osob je v obou státech upraven stejně, jedná se o příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Jedinou odlišností je, že v České republice mají příjmy z pronájmu samostatné ustanovení, zatímco na Slovensku se zahrnují k příjmům z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Velmi významný rozdíl je zahrnut v příjmech, které naopak předmětem daně nejsou.

Na Slovensku nejsou předmětem daně příjmy z podílů na zisku obchodní společnosti nebo družstva nebo na likvidačním zůstatku obchodní společnosti a družstva, a to vše platí i pro obdobné společnosti nebo družstva se sídlem v zahraničí, vyplácené společníkovi, tichému společníkovi nebo členům statutárních a dozorčích orgánů, s výjimkou příjmů, které se považují za příjmy z podnikání – příjmy společníků a tichých společníků veřejné obchodní společnosti nebo komplementářů komanditní společnosti. V České republice naopak tyto příjmy jsou zdaněny vždy, jsou-li vypláceny fyzické osobě, a to srážkovou daní přímo plátcem.

V případě právnických osob slovenský zákon vůbec nestanoví, co je předmětem daně z příjmů právnických osob, naopak český zákon předmět daně z příjmů právnických osob definuje jako příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Absence definice ve slovenském zákoně však není problematická, výkladem pomocí ustanovení o daňovém základu, kde je stanoven způsob zjištění základu daně pomocí účetních předpisů¹, lze dojít k definici předmětu daně vyjádřeného stejně, jak to doslovně činí český zákon. Rovněž pro příjem právnické osoby platí na Slovensku, že

¹ Slovensko, zákon číslo 431/2002 Z.z. z 18. června 2002 o účtovníctve a Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 27. novembra 2008 č. MF/23535/2008-74, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcych v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov a Opatrenie Ministerstvo financií Slovenskej republiky z 13. decembra 2007 č. MF/27076/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov podľa § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

příjmy z podílu na zisku obchodních společností a družstev a na likvidačním zůstatku těchto právnických osob nejsou předmětem daně. Podle českého zákona se nezdaňují všechny příjmy uvedené v předchozí větě, pro příjmy z podílů na zisku dceřiné společnosti, vyplácené mateřské² společnosti, stanoví zákon osvobození od daně z příjmů právnických osob³.

Zajímavé je ustanovení slovenského zákona, které stanoví, že předmětem daně nejsou příjmy získané darováním nebo děděním. Podobné ustanovení v českém zákoně chybí a nic podobného nelze nalézt. Důvodem je rozdílnost účetních předpisů, zatímco podle českých účetních předpisů není majetek nabytý bezúplatně účtován ve prospěch výnosů a neovlivňuje tak hospodářský výsledek a v návaznosti na to základ daně⁴, slovenské účetní předpisy stanoví účtování bezúplatně nabytého majetku ve prospěch výnosů⁵ s výjimkou majetku bezúplatně nabytého od osob, které se podílejí na základním kapitálu poplatníka a určují, jakým způsobem s majetkem v účetnictví poplatníka naložit. Obvykle je celé zaúčtování daňově neutrální, avšak pro případy, kdy

2 Česká republika, zákon číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ustanovení § 19, odst. 3), písm. b) *mateřskou společností se rozumí obchodní společnost nebo družstvo, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným nebo družstva, nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie a která má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné společnosti,* a ustanovení § 19, odst. 3), písm. c) *dceřinou společností obchodní společnost nebo družstvo, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným nebo družstva, nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl,*

3 Česká republika, zákon číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ustanovení § 19, odst. 1), písm. ze), ustanovení § 19, odst. 1), písm. zf), ustanovení § 19, odst. 2), ustanovení § 19, odst. 8) až 10)

4 Česká republika, Opatření č. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, ustanovení čl. II, odst. 7) *Na účet 413-Ostatní kapitálové fondy se účtují kapitálové vklady peněžní i nepeněžní, které při jejich vytvoření nezvyšují základní kapitál podniku a není pro ně v předcházejících účtech této účtové skupiny samostatný syntetický účet. Ve prospěch účtu se účtují také přijaté dary; u družstev rovněž členské podíly na družstevní bytovou výstavbu a státní příspěvek apod.*

5 Slovensko, Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 27. novembra 2008 č. MF/23535/2008-74, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov, ustanovení § 33, odst.4) *Dlhodobý nehmotný majetok a dlhodobý hmotný majetok nadobudnutý bezodplatne sa účtuje na ľarchu účtu účtovej skupiny 04 – Obstaranie dlhodobého majetku so súvzťažným zápisom v prospech účtu 384 – Výnosy budúcich období a účet časového rozlíšenia sa rozpúšťa do výnosov vo vecnej a časovej súvislosti so zaúčtovaním odpisov rovnakým spôsobom ako v § 56 ods. 12. Bezodplatne nadobudnutý dlhodobý hmotný majetok, o ktorom sa účtuje v účtovej skupine 03 sa účtuje so súvzťažným zápisom v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti. Dlhodobý nehmotný majetok a dlhodobý hmotný majetok nadobudnutý bezodplatne od spoločníkov alebo členov, ktorým sa nezvyšuje základné imanie sa účtuje na ľarchu účtu účtovej skupiny 04 – Obstaranie dlhodobého majetku a so súvzťažným zápisom v prospech účtu 413 – Ostatné kapitálové fondy. Majetok nadobudnutý štátnym podnikom delimitáciou sa účtuje na príslušný účet majetku a v prospech účtu 411 – Základné imanie a ustanovení § 78, odst. 4) V prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti sa účtujú výnosy neuvedené na predchádzajúcich účtoch, ktoré majú vzťah k hospodárskej činnosti účtovnej jednotky. Na tomto účte sa účtuje bezodplatne nadobudnutý majetok so súvzťažným zápisom na ľarchu vecne príslušného účtu majetku, ak sa podľa tohto opatrenia neúčtuje inak.*

tomu tak zcela jednoznačně není, slovenský zákon obsahuje uvedené ustanovení. Jedná se v zásadě o ustanovení, které zvyšuje právní jistotu poplatníků.

Zákony obou států ještě definují další příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob, česká právní úprava je přitom mnohem obsáhlejší než slovenská, která dále upravuje zejména příjmy veřejných obchodních společností, příjmy poplatníků, kteří nebyli založeni za účelem podnikání, a poplatníků, kteří spravují podílové fondy určené zákonem. Česká právní úprava má obdobný účel, avšak chybí jí přehlednost a jednoduchost slovenské úpravy.

2.2. Daň z příjmů fyzických osob

Související ustanovení:

§ 2, § 22 českého ZDP

§ 2 slovenského ZoDP

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou všechny fyzické osoby, které mají bydliště na území daného státu nebo se tam alespoň 183 dní v roce zdržují, nemusí se přitom jednat o souvislý časový úsek. Dani z příjmů fyzických osob podléhají všechny příjmy těchto osob bez ohledu na stát jejich původu. Dále jsou poplatníky daně i jiné osoby, které dosáhly příjmu v daném státě. Zdanění však podléhá pouze tento příjem. Český i slovenský zákon definují poplatníky daně z příjmů fyzických osob identicky.

Daň z příjmů fyzických osob je v zákonech obou států rozdělena podle kategorií příjmů. Není to proto, že by tyto kategorie podléhaly různému zdanění, leda snad s výjimkou daně srážkové neboli daně vybírané zvláštní sazbou, ale z důvodu někdy velmi rozdílného způsobu určení daňového základu.

2.2.1. Příjmy ze závislé činnosti

Související ustanovení:

§ 6 českého ZDP

§ 5 slovenského ZoDP

Příjmy ze závislé činnosti jsou v obou státech definovány podobně, týkají se přitom poměrně odlišných skupin poplatníků. Charakteristickým znakem je způsob vybírání daně od poplatníků s příjmy ze závislé činnosti, kdy daň je poplatníkovi sražena a následně odvedena prostřednictvím plátce příjmu.

Dalším znakem je, že do základu daně vstupuje pouze příjem neupravený o případné náklady, odečíst lze pouze zdravotní a sociální pojištění zaplacené poplatníkem, a to ještě jen na Slovensku. V případě, že takové náklady vzniknou, jedná se buď přímo

o náklady plátce příjmu (zaměstnavatele), které poplatník uhradil jeho jménem a na jeho účet, případně náleží poplatníkovi náhrada výdajů, která není předmětem daně z příjmů. V obou státech je v tomto směru úprava stejná. Daň ze závislé činnosti se týká zejména následujících příjmů:

- příjmy z pracovněprávního vztahu nebo vztahu obdobného
- příjmy za práci společníků, členů družstva, jednatelů, členů statutárních a jiných orgánů právnických osob
- příjmy z výkonu funkce v orgánech státu (český zákon je označuje jako funkční požitky)
- jiné příjmy, které plynou v souvislosti s výkonem závislé činnosti bez ohledu na to, kdo je plátce příjmů.

Zákony obou států označují poplatníky s výše uvedenými příjmy jako zaměstnance a plátce těchto příjmů jako zaměstnavatele, a to bez ohledu na to, zdali je poplatník povinen dodržovat pokyny plátce. Slovenský zákon ještě přidává další příjmy, které se řadí mezi příjmy ze závislé činnosti, jako například vrácené zdravotní nebo sociální pojištění, o které si poplatník snížil základ daně ze závislé činnosti v minulých obdobích⁶, nebo příjmy ze sociálního fondu⁷.

Zákony obou států pak rovněž stanoví nepeněžní plnění, která se považují za příjem ze závislé činnosti. Nejznámější z nich je bezúplatné poskytnutí vozidla zaměstnavatele zaměstnanci k jeho soukromým účelům. Příjem zaměstnance je v obou státech stanoven ve výši 1 % pořizovací ceny vozidla, a to ceny včetně daně z přidané hodnoty. Česká úprava na rozdíl od slovenské obsahuje stanovení minimální výše takového příjmu – 1000 Kč.

Dále jsou zákony obou států stanoveny příjmy, zejména ty, které jsou u zaměstnanců od daně osvobozené, v podobě nepeněžních plnění zaměstnavatelem, jako například školení zaměstnanců hrazené zaměstnavatelem, příspěvek na stravování, nealkoholické nápoje poskytnuté ke spotřebě na pracovišti, nebo peněžitých plnění. Český zákon

6 V České republice by definování podobného příjmu nemělo smysl, od zavedení tzv. superhrubé mzdy se pojistné na sociální a zdravotní pojištění zaplacené poplatníkem nedá odečíst od základu daně ze závislé činnosti a navíc se v České republice neprovádí roční zúčtování zdravotního pojištění, z čehož přeplatek typicky může na Slovensku vzniknout, s výjimkou osob samostatně výdělečně činných.

7 Slovensko, zákon číslo 152/1994 Z.z. o sociálnom fonde ve znění pozdějších předpisů, sociální fond tvoří zaměstnavatel povinně zákonem stanoveným procentem z objemu mezd, prostředky ve fondu se použijí na účely zákonem stanovené, jako je například stravování zaměstnanců. Tvorba sociálního fondu je u zaměstnavatele daňově uznatelným nákladem. Sociální fond tvoří všichni zaměstnavatelé. Možnosti použití fondu jsou definovány velmi široce, z toho důvodu nejsou plnění z něj osvobozena a naopak jsou zařazena mezi příjmy ze závislé činnosti. To však nebrání tomu, aby tato plnění byla od daně osvobozena, pakliže patří mezi plnění, u kterých zákon osvobození od daně stanoví.

přítom osvobozuje více druhů příjmů, pro obě země však platí, že tyto příjmy jsou osvobozené pouze u osob, které se podle zákona o daních z příjmů považují za zaměstnance.

Zákony obou států ještě stanoví příjmy, které nejsou předmětem daně, výše už bylo uvedeno, že se jedná o příjmy na úhradu výdajů, které vznikly zaměstnanci při výkonu závislé činnosti, také se ale jedná o nepeněžní příjem ve formě poskytnutí ochranných pomůcek a pracovního oblečení. Obecně se jedná o náklady, které vznikají zaměstnavateli v souvislosti se zajištěním podmínek pro výkon závislé činnosti zaměstnance a v souvislosti s ním a jejichž vedlejším efektem je vznik nepeněžního příjmu zaměstnance (pracovní oblečení), nebo o náklady, které by měl nést zaměstnavatel, avšak nese je zaměstnanec (použití vlastního náradí).

Základem daně ze závislé činnosti je podle slovenského zákona příjem snížený o povinné platby sociálního a zdravotního pojištění hrazené zaměstnancem, nesnížený o výdaje. Česká úprava je zcela odlišná, základem daně je příjem zvýšený o sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, známý také jako superhrubá mzda⁸, nesnížený o výdaje. Česká právní úprava tímto odkrývá skutečné mzdové náklady zaměstnavatele, neboť sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance bývá označováno jako „skrytá daň“.

Ekvivalentem superhrubé mzdy je (má být) u osob samostatně výdělečně činných nemožnost odečíst si zaplacené sociální a zdravotní pojištění od základu daně. Důsledkem je však přinejmenším zdánlivé znevýhodnění zaměstnanců oproti ostatním skupinám poplatníků. Lze to však vnímat i tak, že se jedná o poměrně zásadní odkrytí skutečného zdanění práce konané v pracovněprávním vztahu, neboť maximální zatížení prostředků určených na odměnu za práci daní, sociálním a zdravotním pojištěním dosahuje téměř 50 %, a to pro osoby, jejichž hrubá mzda je v rozmezí přibližně 600 tisíc až 1,7 milionu Kč ročně⁹. S výjimkou určení základu daně jsou úpravy daně ze závislé činnosti v obou státech velmi podobné.

⁸ Na Slovensku patří platba sociálního a zdravotního pojištění zaměstnavatelem za zaměstnance mezi příjmy, které jsou od daně osvobozené.

⁹ Horní hranice je z důvodu existence maximálních vyměřovacích základů pro sociální a zdravotní pojištění, tzv. stropů.

2.2.2. Příjmy z podnikání

Související ustanovení:

§ 7 českého ZDP

§ 6 slovenského ZoDP

V obou státech se příjmy patřící do této kategorie řadí do dvou základních skupin, do jedné patří příjmy z činností, které se považují za podnikání, do druhé činnosti, které se z nějakého důvodu za podnikání nepovažují a nebo jsou do této skupiny zařazeny zákonem. První skupina je v obou zemích definována shodně, patří sem příjmy ze zemědělské činnosti, ze živnosti, z činnosti, která není živností, ale je podnikáním podle zvláštního právního předpisu, například činnost advokátů, notářů, daňových poradců, autorizovaných architektů a další. Do této skupiny ještě patří podíly na zisku společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností. Ve druhé skupině jsou v obou státech zařazeny příjmy z užití autorských práv, průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví a dále z činností, které nejsou živností ani podnikáním¹⁰, činnost znalců a tlumočnicků a některé další, úpravy obou států zahrnují v zásadě identické činnosti. Slovenský zákon ještě zahrnuje do ustanovení o příjmech z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti příjmy z pronájmu, a to výhradně nemovitostí, výklad je uveden v následující kapitole.

Základem daně z příjmů z podnikání je příjem po odečtení výdajů, které jsou v souladu se zákonem výdaji na zajištění, dosažení a udržení příjmů. Český zákon přitom nabízí tři možné postupy, jak stanovit základ daně, a slovenský hned čtyři. Základní možností stanovení základu daně je vedení podvojného účetnictví¹¹ a zjištění základu daně jako rozdílu mezi náklady a výnosy. Tuto metodu mohou použít všichni poplatníci, zákon o účetnictví (český i slovenský) pak stanoví, kteří poplatníci mají povinnost podvojně účetnictví vést. Ostatní poplatníci se tak mohou rozhodnout na základě vlastního uvážení¹².

10 například činnost správců konkurzní podstaty, které slovenský zákon uvádí v poznámce pod čarou, zatímco český zákon je přímo jmenuje v ustanovení § 7 pod českým označením insolvenční správce.

11 Od roku 2004 nezná český právní řád pojem podvojně účetnictví, novelou zákona o účetnictví byla s účinností od roku 2004 zrušena soustava jednoduchého účetnictví a soustava podvojně účetnictví se označuje již jen jako účetnictví. Pojem podvojně účetnictví je však nadále užíván v ekonomii. Na Slovensku pak stále existují soustavy jednoduchého a podvojně účetnictví. Z toho důvodu je v této práci důsledně užíván termín podvojně účetnictví.

12 V této souvislosti je vhodné uvést, že přestože podvojně účetnictví má veřejně špatnou pověst pro domnělou složitost a obtížnost a zejména „musí se platit daň i z nezaplacených faktur“, je jeho dobrovolné vedení v některých situacích více než vhodné, zejména pak v situacích, kdy by při zjišťování základu daně pomocí jiné metody docházelo ke střídavému vykazování daňových ztrát a zisků, k čemuž při vedení podvojně účetnictví obvykle nedochází.

K uvedenému může dojít, když například poplatník nakoupí v jednom zdaňovacím období zásoby za vyšší částku, avšak prodá je až v dalším období. Při vykázání daňové ztráty totiž dochází k nemožnosti uplatnit nezdanitelné části základu daně nebo slevy a má to rovněž důsledky v oblasti sociálního a zdravotního pojištění, neboť daňová ztráta

Na Slovensku mohou poplatníci vést jednoduché účetnictví, ovšem s výjimkou těch, kteří mají povinnost vést podvojně účetnictví. Český zákon nabízí poplatníkům, kteří nemají povinnost vést podvojně účetnictví, možnost vést daňovou evidenci. Daňová evidence je evidence příjmů a výdajů, majetku a závazků, která nemá předepsanou formu. Slovenský zákon zná daňovou evidenci rovněž, avšak pro její vedení musí poplatník kromě toho, že není povinen vést podvojně účetnictví, splnit další podmínky spočívající v tom, že nemá zaměstnance a jeho příjem není vyšší než 170 tisíc EUR. Poslední možností, která je k dispozici v obou státech, je uplatnění výdajů procentem z příjmů. Tento způsob znamená, že se jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů použije fikce, že výdaje se rovnají částce vypočtené ve výši zákonem stanoveného procenta z dosaženého příjmu. Tento způsob zjištění základu daně je zdaleka nejjednodušší, neboť poplatník vede pouze evidenci příjmů a pohledávek.

V právní úpravě tohoto způsobu zjištění základu daně je největší rozdíl mezi právními úpravami obou států. Na Slovensku je možno uplatnit výdaje procentem z příjmů pouze tehdy, pokud poplatník podniká bez zaměstnanců a není plátcem daně z přidané hodnoty a nebo jím alespoň není po celé zdaňovací období. Při uplatnění tohoto postupu je možné ještě odečíst zaplacené zdravotní a sociální pojištění. Slovenský zákon stanoví pro všechny poplatníky stejné procento výdajů, a to 40 procent.

Český zákon dává možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů všem poplatníkům bez omezení. Dokonce je možné uplatnit tento postup v případě, že poplatník je povinen vést podvojně účetnictví. Stanovená povinnost vést podvojně účetnictví totiž neznamená zároveň povinnost zjišťovat tímto způsobem základ daně z příjmů, je tedy možné vést podvojně účetnictví, plnit povinnosti, které s tím souvisejí, jako například povinné publikování účetní uzávěrky založením do sbírky listin obchodního rejstříku, a zároveň uplatňovat pro zjištění základu daně z příjmů výdaje procentem z příjmu. Uvedený výklad potvrzuje i ministerstvo financí¹³.

Uvedený postup je podle všeho možný i na Slovensku, ale vzhledem k tomu, jaká omezení jsou stanovena pro uplatnění výdajů procentem z příjmů, není pravděpodobné, že by se našlo příliš mnoho poplatníků, kteří by takto vůbec mohli postupovat, neboť povinnost vést podvojně účetnictví se na Slovensku týká pouze

z předchozích období nemůže být odečtena od vyměřovacího základu pro sociální a zdravotní pojištění, nehledě k tomu, že při vykázání daňové ztráty existuje i tak povinnost platit zdravotní a sociální pojištění ze zákonem stanoveného minimálního vyměřovacího základu.

13 Pokyn Ministerstva financí České republiky číslo D-300 – čj. 15/107 705/2006 – k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, k § 7, bod 3

fyzických osob zapsaných v obchodním rejstříku¹⁴. Český zákon je výrazně vstřícnější také ve stanovení výše procenta z příjmů, nejčastější užívaná výše je 80 procent pro živnosti řemeslné a 60 procent pro živnosti ostatní.

Podle slovenského zákona není možné po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, tedy dodatečným přiznáním, uplatnit výdaje v prokázané výši, byly-li výdaje uplatněny procentem z příjmů a naopak. Podle českého zákona není povoleno pouze uplatnění výdajů v prokázané výši, pokud byly uplatněny výdaje procentem z příjmů. Opačný postup možný je.

Nevýhodou uplatňování výdajů procentem z příjmů je skutečnost, že všechen majetek, který poplatník používá k podnikání a zároveň splňuje podmínku pro to, aby byl povinně odepisován podle zákona o dani z příjmů, je v době uplatňování výdajů procentem z příjmů evidenčně odepisován a toto odepisování nelze přerušit.

2.2.3. Příjmy z kapitálového majetku

Související ustanovení:

§ 8 českého ZDP

§ 7 a § 3 odst. 2) písm. c) slovenského ZoDP

Příjmy z kapitálového majetku jsou upravené v obou státech víceméně stejně, co se týká rozsahu, český zákon však obsahuje podrobnější definici příjmů z kapitálového majetku. Ve věci způsobu zdanění oba státy stanovují povinnost plátce těchto příjmů srazit a odvést daň před provedením výplaty příjmu. Nejznámější je v tomto ohledu nepochybně zdanění připsaných úroků z běžného účtu. Na Slovensku se přitom srážková daň z úroků na běžném účtu užívá pro všechny účty bez rozdílu, kdo je majitelem, zatímco v České republice nepodléhají tomuto způsobu zdanění běžné účty podnikatelů, daňových rezidentů České republiky, v obou státech přitom úprava platí pro fyzické i právnické osoby. Až do minulého roku však platila na Slovensku úprava, kdy bylo možné úroky již zdaněné srážkovou daní zahrnout do daňového základu poplatníka a sraženou daň započíst na celkovou daňovou povinnost. Postupovat tak mohli všichni, fyzické i právnické osoby a rovněž i nepodnikatelé. Od letošního roku pak platí úprava podobná české, kdy započtení sražené daně z úroků na celkovou daňovou povinnost nebude nadále možné.

Významný rozdíl ve zdanění příjmů kapitálového majetku spočívá ve způsobu zdanění dividend, tedy příjmů z podílů na obchodních společnostech a družstvech v rozsahu, jak

¹⁴ Slovensko, zákon číslo 431/2002 Z.z., o účtovníctve, ustanovení § 9 a Zákon 513/1991 Zb.z., obchodný zákonník, ustanovení § 36

jej definuje slovenský zákon o dani z příjmů, kdy na Slovensku tyto příjmy nejsou vůbec předmětem daně. Toto přitom platí pro všechny fyzické a právnické osoby. Podle českého zákona tyto příjmy zdaněny jsou, a to srážkovou daní.

2.2.4. Příjmy z pronájmu

Související ustanovení:

§ 9, § 4 odst. 4) českého ZDP

§ 6, § 9 odst. 1) písm. a), § 2 písm. m) slovenského ZoDP,

pokyn D-300 českého Ministerstva financí

Na rozdíl od českého ZDP nemá slovenský ZoDP samostatné ustanovení týkající se příjmů z pronájmu, tato kategorie příjmů je přiřazena mezi příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a je pojata úžeji než v českém zákoně, slovenská právní úprava přitom přibližuje zdanění příjmů z pronájmu příjmům z podnikání, přesto si však ponechává určitou samostatnost.

Především se na Slovensku mezi příjmy z pronájmu nezahrnují příjmy z pronájmu movitých věcí s výjimkou těch, které tvoří příslušenství pronajímané nemovitosti. Pronájem movitých věcí se tak může zdaňovat v rámci příjmů z podnikání nebo jako ostatní příjem. Rozhodující pro zařazení příjmů z pronájmu movitých věcí je skutečnost, zdali je tento pronájem vykonáván v rámci provozování živnosti či nikoliv. V praxi půjde zejména o to posoudit, zda se jedná o soustavnou činnost,¹⁵ obdobně, jak je popsáno dále v případě tuzemské právní úpravy.

Česká úprava daňového práva je však o něco složitější. Úprava živnostenského podnikání je v tomto směru stejná se slovenskou, pronájem movitých věcí opět může být živností, pokud odpovídá definici živnosti.¹⁶ Pod provozováním takové živnosti si lze představit půjčovny různých věcí nebo také osoby, které dodávají pronajímané věci k zákazníkům ve vlastní režii. Ohledně zařazení příjmů do příslušné kategorie v České republice je zajímavý právní názor Nejvyššího správního soudu,¹⁷ byť ve věci zdanění příjmů z neoprávněného podnikání, který však dává odpověď i na zařazení příjmů z pronájmu: „Provozuje-li fyzická osoba, byť dlouhodobě a samostatně, soustavnou činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, aniž by měla živnostenské oprávnění, nejedná se o provozování živnosti ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 455/1991

¹⁵ Slovensko, zákon číslo 455/1991 Zb. ze dne 2. října 1991 o živnostenském podnikání (živnostenský zákon) ve znění pozdějších předpisů, § 2

¹⁶ Česká republika, zákon číslo 455/1991 Sb. ze dne 2. října 1991 o živnostenském podnikání (živnostenský zákon) ve znění pozdějších předpisů, § 2

¹⁷ Česká republika, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. září 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, dostupný z [www: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0148_5Afs_0600050A_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0148_5Afs_0600050A_prevedeno.pdf)

Sb., živnostenského zákona. Příjmy dosažené z této činnosti nelze podřadit pod § 7 odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a tvoří dílčí základ daně z příjmů podle § 10 citovaného zákona.“ Příjem z pronájmu movitých věcí by tak v souladu s citovaným rozhodnutím byl zdaňován jako příjem z podnikání pouze v případě, pokud by poplatník byl držitelem příslušného živnostenského oprávnění. V opačném případě se bude jednat o ostatní příjem, pokud se bude objektivně jednat o nahodilou či jednorázovou událost, v opačném případě pak bude příjem zdaňován jako příjem z pronájmu.

Kategorizace příjmů z pronájmu nemovitých věcí nečiní větší potíže, pro oba státy je společné, že se nejedná o příjem z podnikání, pokud spolu s pronájmem dochází k dodání toliko základních služeb. Těmi se myslí takové služby, jejichž dodání je nezbytné pro možnost řádně užívat najatou věc. Jedná se o dodávky energií, odvoz odpadu a podobné služby. Dále v obou státech platí, že příjem z pronájmu se zahrnuje mezi příjmy z podnikání v případě, že pronajímaný nemovitý majetek je zahrnut do obchodního majetku pro provozování podnikatelské činnosti. V ostatních ohledech jsou však mezi oběma státy významné rozdíly, ten asi nejvíc zjevný je povinnost platit zdravotní pojištění z příjmů z pronájmu na Slovensku, a to nově za rok 2011.

Způsob stanovení daňového základu z příjmů z pronájmu je však pro oba státy podobný. Poplatník se může rozhodnout, zdali uplatní výdaje ve výši stanoveného procenta z příjmů, nebo uplatní výdaje ve skutečné výši. Zatímco v České republice se pro způsob uplatnění výdajů procentem z příjmů může rozhodnout kterýkoliv poplatník bez ohledu na jakékoliv další okolnosti, na Slovensku musí být splněna podmínka, že poplatník není plátcem daně z přidané hodnoty, nebo alespoň jím nebyl po celé zdaňovací období. Pokud poplatník uplatní na Slovensku výdaje procentem z příjmů, může navíc ještě v prokázané výši uplatnit zaplacené zdravotní a sociální pojištění.

Na Slovensku jsou osvobozeny příjmy z pronájmu nemovitých věcí do výše 500 EUR za zdaňovací období, dosáhl-li poplatník příjmu vyššího, uvedená částka se nezahrnuje do základu daně, poplatník je však povinen krátit výdaje uplatněné k zajištění, dosažení a udržení příjmů, které poměrně připadají na osvobozenou část příjmu. V předchozích letech bylo osvobození dokonce ještě vyšší, zákonem bylo stanoveno ve výši čtyřnásobku životního minima, což pro kalendářní rok 2010 dělalo částku 925,95 EUR. Toto osvobození se týká i osvobození ostatních příjmů, přitom částka 500 EUR platí v součtu pro příjmy z pronájmu a ostatní příjmy.

Česká republika zvýhodňuje poplatníky mající příjmy z pronájmu (a to nejen nemovitých věcí) trochu skrytým způsobem, avšak výrazně více, než činí výše uvedená slovenská úprava. Zvýhodnění spočívá v definici obchodního majetku a v důsledcích, jaké má skutečnost, že nějaká, ať movitá či nemovitá věc, je součástí obchodního majetku pro její případný prodej. Obchodní majetek je definován obchodním zákoníkem, avšak pro účely daně z příjmů má český ZDP definici vlastní, slovenská úprava je v tomto směru obdobná, jen přesnější v tom smyslu, že o obchodní majetek podle slovenského ZoDP jde pouze v případě, kdy jej poplatník, fyzická osoba, užívá k dosažení příjmů z podnikání, jiné samostatně výdělečné činnosti nebo z pronájmu.

Podle české právní úpravy majetek, který je užíván za účelem dosahování příjmů z pronájmu, není součástí obchodního majetku poplatníka. K tomuto závěru lze dojít již výkladem samotného ustanovení § 4, odst. 4) českého ZDP, kde se obchodní majetek pojí s účtováním o něm nebo alespoň s jeho zahrnutím do daňové evidence. Pro příjmy z pronájmu se pak ani jednoho způsobu zjištění základu daně se zahrnutím výdajů v prokázané výši nepoužije. Navíc sám zákon v § 9, odst. 6) stanoví, že i pokud se poplatník rozhodne pro vedení účetnictví pro zjištění základu daně z příjmů z pronájmu, majetek, o němž bylo účtováno, není součástí obchodního majetku.

Nově je mezi příjmy z podnikání podle českého zákona (§ 7, odst. 2, písm. c) zařazen příjem z pronájmu majetku, který je zařazen v obchodním majetku. Z toho lze dovodit, že majetek používaný k dosahování příjmů z pronájmu může být součástí obchodního majetku poplatníka jen a pouze tehdy, pokud poplatník dosahuje příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti a majetek, který zařadil do obchodního majetku, užívá také k pronájmu. Skutečnost, že majetek určený k dosažení příjmů z pronájmu není až na uvedenou výjimku součástí obchodního majetku, má pro poplatníka příznivé důsledky. Zákon totiž nikde nestanoví, že by nebylo možné jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit náklady související s tímto majetkem, jako opravy, ale zejména odpisy a další náklady, naopak zákon s tímto výslovně počítá. Zároveň ale v případě prodeje takového majetku se neuplatňuje časový test pěti let pro osvobození takového prodeje po vyřazení z obchodního majetku, což je velmi výhodné pro movité věci, které jsou v případě prodeje osvobozeny vždy s výjimkou automobilů, lodí a letadel, kde toto nastává až po uplynutí jednoho roku od nabytí.

Obdobná je situace u nemovitých věcí, kde pro osvobození stačí splnit časový test pěti let od nabytí, v některých případech dokonce i jen dvouletý časový test. Tento však je

podmíněn bydlištěm poplatníka, což v případě nemovitostí sloužících k pronájmu nebude příliš časté.

Slovenský zákon je v tomto ohledu výrazně přísnější, umožňuje sice rovněž uplatnění výdajů v prokázané výši včetně odpisů nemovitosti sloužící k pronájmu, avšak v tom případě musí být tato zařazena do obchodního majetku, který podle definice v § 2 slovenského zákona výslovně zahrnuje rovněž věci sloužící k dosahování příjmů z pronájmu. Osvobození příjmů z prodeje věcí k pronájmu tak bude možné uplatnit až po uplynutí pěti let od jejího vyřazení z obchodního majetku. Lze předpokládat, že k tomuto dojde obvykle až při ukončení pronájmu. Poplatník se může rozhodnout, zdali zařadí pronajímanou nemovitost do obchodního majetku,¹⁸ avšak pokud tak neučiní, nemůže jako výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit žádné výdaje, které souvisí s pronajímanou nemovitostí, jako výdaje na údržbu a opravy, odpisy, úroky z úvěru na pořízení věci a další. Jediné výdaje, které lze uplatnit, jsou výdaje na provoz, jako energie a podobně.

Další významný rozdíl se týká příjmů, které se zahrnují do základu daně. Na Slovensku se do příjmů z pronájmu zahrnuje vše, co pronajímatel obdržel od nájemce, včetně úhrad za služby spojené s užíváním bytu nebo nebytového prostoru. Potvrzení výkladu je však téměř nemožné, správce daně v této věci žádný oficiální dokument nevydal, k dispozici je pouze publikované ústní vyjádření¹⁹, případně informace z neoficiálních zdrojů²⁰ a komentář²¹ k zákonu o dani z příjmů v této věci mlčí.

V České republice je v tomto ohledu rovněž poněkud nestandardní situace, byť ze zcela jiného důvodu než na Slovensku. Podle pokynu Ministerstva financí²² ČR se do

18 Pokyn Daňového riaditeľstva SR k obchodnému majetku, ktorý je využívaný daňovníkom s príjmami podľa § 6 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov z června 2008, strana 2

19 TYTYKALOVÁ, Halka. Ako zdanit prenájom domu, izby, garáže: Studené nájomné príjem nezniží. Sme [online]. 5. března 2010, dostupný z WWW: <http://ekonomika.sme.sk/c/5271059/ako-zdanit-prenajom-domu-izby-garaze.html> : „Pri posudzovaní príjmu z prenájmu nehnuteľnosti je potrebné predovšetkým rešpektovať nájomnú zmluvu. Ak prenajímateľ uzatvoril nájomnú zmluvu, pričom nájomca podľa nej platí priamo za dodávku služieb, vodu, elektrinu, plyn a podobne, táto suma sa považuje za nepeňažný príjem prenajímateľa,“ potvrdila Anna Šrojtová z daňového riaditeľstva. Ten podlieha zdaneniu.

20 například Dane 2010: Příjem z pronájmu: Ako si poradiť s daňovým priznaním. Etrend.sk [online]. 22. února 2010, dostupný z WWW: <http://financie.etroend.sk/dane-a-odvody/dane-2010-prijem-z-prenajmu.html> : „Pri uplatňovaní skutočných výdavkov má prenajímateľ na výber, či zahrnie prenajímanú nehnuteľnosť do svojho obchodného majetku alebo nie. Od toho závisí, aké výdavky bude môcť odrátať z daňového základu. V prípade, že nehnuteľnosť nezahrnie do obchodného majetku, bude si môcť odrátať len výdavky vynaložené na samotný prenájom – takými sú napríklad platby za energie alebo za zariadenie pre nájomníkov. Kto zahrnie prenajímanú nehnuteľnosť do obchodného majetku, ten si môže uplatňovať aj výdavky súvisiace s nehnuteľnosťou – ako sú napríklad opravy –, ale môže zároveň odpisovať aj samotnú nehnuteľnosť.“

21 DROZD, Martin; JANKOVIČOVÁ, Valéria; PIRŠELOVÁ, Dagmar. Zákon o dani z príjmov, základný komentár [online], S-EPI, s. r. o., 2011. Dostupné z www: <http://www.epi.sk/Comments/Komentare-k-zakonom.aspx>, komentář k § 6 (placená sekce)

22 Pokyn Ministerstva financí České republiky číslo D-300 – čj. 15/107 705/2006 – k jednotnému postupu při

zdanitelných příjmů nezahrnují úhrady za služby spojené s užíváním bytu nebo nebytového prostoru a rovněž platby uskutečněné pronajímatelem za tyto služby se nezahrnují do daňových výdajů. Tento výklad vychází, alespoň tak lze usuzovat z uvedeného pokynu, z ustanovení občanského zákoníku týkajících se náležitostí nájemní smlouvy při nájmu bytu²³, ze kterého plyne, že nájemné a úhrada za služby jsou oddělené položky. Služby, které nájemce hradí, pořizuje pronajímatel svým jménem, avšak pro nájemce. Známý termín pro toto je přeúčtování služeb. Je přitom zřejmé, že tento výklad by měl platit, i pokud jsou příjmy z pronájmu zdaňovány v rámci příjmů z podnikání v důsledku zařazení pronajímané věci do obchodního majetku nebo v případě, kdy pronajímatelem je právnická osoba. Ustanovení občanského zákoníku, na které je v pokynu odkazováno, totiž platí univerzálně bez ohledu na to, jaká osoba je pronajímatelem.

Vzhledem k tomu je tedy nezbytné zkoumat, jak se staví účetní předpisy k úhradám za služby. Správnost výkladu touto cestou však nelze spolehlivě ověřit. Právnické osoby zásadně vedou podvojný účetnictví, základ daně se tak u nich zjišťuje z hospodářského výsledku upraveného o položky stanovené zákonem o daních z příjmů a hospodářský výsledek se zjišťuje jako rozdíl mezi náklady a výnosy. Platba nájemce za energie a služby je nepochybně příjmem právnické osoby, avšak z podstaty věci se jedná o zálohovou platbu a přijetí takové platby tak není výnosem.

Obdobně platba vynaložená pronajímatelem na energie a služby je obvykle platbou zálohovou a tato není nákladem. Vydané a přijaté platby za služby a energie tak jsou pro pronajímatele daňově neutrální. Zálohy za služby a energie vyúčtuje pronajímatel nájemci poté, co sám obdrží vyúčtování od dodavatelů služeb a energií. Pokud tyto nájemci vyúčtuje ve stejné výši, opět je tato operace daňově neutrální, neboť pronajímatel je povinen účtovat náklady a výnosy ve správné časové souvislosti a v tomto případě se náklady a výnosy rovnají. Úplně stejného (daňového) výsledku by bylo dosaženo, kdyby namísto účtů nákladů a výnosů byly použity účty rozvahové²⁴. Pokud tedy fyzická osoba mající příjmy z pronájmu povede na základě vlastního rozhodnutí podvojný účetnictví, pak v podstatě naplní to, co říká pokyn D-300, avšak nikoli v důsledku výkladu zákona tímto pokynem.

uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, k § 9, body 2 a 3

23 Česká republika, zákon číslo 40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů, ustanovení § 686, odst. 1)

24 Česká republika, České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky číslo 500/2002 Sb., Český účetní standard pro podnikatele číslo 019, náklady a výnosy, bod 3.1.3., písmeno a)

Jiná možná cesta pro potvrzení či vyvrácení výkladu zákona může vést přes zákon o dani z přidané hodnoty a evropské právo. Podle šesté směrnice²⁵ „základ daně z přidané hodnoty nezahrnuje částky, které osoba povinná k dani obdržela od svého kupujícího nebo zákazníka na úhradu výdajů zaplacených jménem a na účet kupujícího nebo zákazníka a které zanesla do svého účetnictví jako průběžné položky. Osoba povinná k dani musí prokázat skutečnou výši těchto výdajů a nesmí si odpočíst žádnou daň, která byla z těchto plnění vyměřena.“ Implementací uvedeného ustanovení šesté směrnice byla zrušena ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty týkající se tzv. přeúčtování²⁶, a to s účinností od 1. ledna 2009. Pro plátce daně z přidané hodnoty to znamená, že mají povinnost odvést daň z přidané hodnoty z vyúčtování energií a služeb souvisejících s nájmem, bez ohledu na to, zda tyto úhrady jsou zdanitelným příjmem z pohledu zákona o daních z příjmů či nikoliv. Na druhou stranu mají i nárok na odpočet. Pro plátce daně, který vede podvojný účetnictví, vzniká povinnost odvést daň z přidané hodnoty i z přijatých plateb záloh na služby a energie.

Dále je možné použít analogii pro jiné ekonomické činnosti, než je pronájem bytů a nebytových prostor. Lze dojít k názoru, že by podobný princip, jako je uvedený v pokynu D-300, měl platit například pro řemeslníka, který službu pro svého zákazníka zajistil celou subdodavatelsky, nebo je-li zboží dodáno k zákazníkovi a dopravu zajistil dodavatel. V uvedených případech by jistě nikdo netvrdil, že úhrady od zákazníka za výše uvedené dodávky řemeslných prací nebo dopravy nejsou zdanitelným příjmem řemeslníka nebo prodejce zboží.

Na základě všech uvedených argumentů se domnívám, že slovenský výklad je správný, tedy že úhrady nájemce za služby a energie by měly být zahrnuty do zdanitelného příjmu pronajímatele, s výjimkou pronajímatele, který vede podvojný účetnictví (výše naznačené platí i pro Slovensko). Vzhledem k tomu, jakým způsobem je uvedené v České republice řešeno, mám za to, že poplatník si může vybrat, zda zahrne úhrady za energie a služby do základu daně či nikoliv, a v souladu s tím naloží s výdaji. Je rovněž zřejmé, že úprava stanovená v pokynu D-300 má význam zejména pro ty, kdo uplatňují výdaje procentem příjmů. Pro všechny ostatní poplatníky je ve střednědobém horizontu z hlediska daně z příjmů neutrální.

Mám za to, že pokud Ministerstvo financí ČR chtělo zvýhodnit poplatníky uplatňující výdaje procentem z příjmů, a jiný smysl lze v pokynu D-300 hledat jen těžko, mělo to

²⁵ Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), článek 11 A. 3. c)

²⁶ Česká republika, zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. prosince 2008, ustanovení § 13, odst. 10), písm. d), § 14, odst. 5), písm. e) a § 51, odst. 3)

jednoduše udělat zvýšením sazby z dosavadních 30 % (na Slovensku je tato sazba 40 %). Pakliže by toto zvýhodnění mělo být více skryté, bylo by možné stanovit, že úhrady za energie a služby nejsou u fyzické osoby předmětem daně z příjmů z pronájmu nebo jsou od daně osvobozeny (což pokyn D-300 fakticky stanoví), každopádně tak však mělo být učiněno cestou zákona, nikoli pokynem, který nemá ani právní sílu podzákonného právního předpisu.

Na závěr je třeba zmínit ještě jeden rozdíl mezi českou a slovenskou právní úpravou, a to zdanění příjmů z pronájmu v případě, že pronajímaný majetek, na Slovensku jen nemovitost, je součástí společného jmění manželů. Česká právní úprava stanoví, že příjem dosažený pronájmem věci náležející do společného jmění manželů se zdaňuje celý pouze u jednoho z manželů. Na Slovensku se příjmy a výdaje související s pronájmem věci ve společném jmění manželů rozdělí rovným dílem mezi oba manžele. Je však možné, aby se manželé dohodli na jiném poměru.

Z výše uvedeného je možné učinit závěr, že česká právní úprava je pro poplatníky s příjmy z pronájmu mnohem příznivější, navíc doposud nebylo řečeno, že na Slovensku se mělo od 1. ledna 2011 platit z příjmů z pronájmu také zdravotní pojištění, účinnost této úpravy však byla prozatím odložena. V České republice se osoba, která má jen příjmy z pronájmu, řadí pro účely zdravotního pojištění mezi „osoby bez zdanitelných příjmů“.

2.2.5. Ostatní příjmy

Související ustanovení:

§ 10 českého ZDP

§ 8 slovenského ZoDP

Pod ostatní příjmy spadají takové příjmy, které nejsou příjmy ze závislé činnosti, z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti a z pronájmu nebo z kapitálového majetku. Předpisy obou států uvádějí výčet příjmů, které do této kategorie spadají, nejedná se však o výčet taxativní, v zásadě sem patří každý příjem, při kterém dochází ke zvýšení majetku poplatníka a nelze ho zařadit jinam. V obou státech jsou určité příjmy zařazené mezi ostatní příjmy od daně osvobozeny. Jedná se v obou případech o příjmy z příležitostných činností, ze zemědělské výroby a příležitostného pronájmu movitých věcí. V České republice jsou tyto příjmy osvobozené do souhrnné výše 20 tisíc Kč za zdaňovací období. Pokud je hranice překročena, podléhají tyto příjmy zdanění v celém rozsahu.

Na Slovensku je situace odlišná, nevýhodou je, že se posuzuje osvobození jmenovaných ostatních příjmů společně s příjmy z pronájmu nemovitostí. Limit pro osvobození je nově 500 EUR na zdaňovací období, avšak příjem, který přesáhne uvedenou hranici, je osvobozen částečně, zdanění podléhá jen částka přesahující stanovenou hranici. Poplatník je však v takovém případě povinen vypočítat náklady, které poměrně připadají na osvobozený příjem, a tyto pak nemůže uplatnit. Slovenský zákon však umožňuje osvobození obdobným způsobem a ve stejné částce, které se však posuzuje samostatně a týká se příjmů z převodu opcí, z převodu cenných papírů, z převodu podílu na společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti nebo z převodu členských práv družstva a příjmů ze zděděných práv průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví a autorských práv.

Základem daně z ostatních příjmů je až na zákonem stanovené výjimky příjem po odpočtu výdajů. Platí přitom, že příjmy a výdaje se zkoumají za jednotlivé kategorie příjmů a že náklady jsou vždy uznatelné maximálně do výše příjmů z této kategorie. Toto platí bez rozdílu v obou státech.

2.3. Daň z příjmů právnických osob

Související ustanovení:

§ 17 českého ZDP

§ 2 slovenského ZoDP

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou všechny osoby, které nejsou fyzickými osobami a které mají sídlo na území daného státu nebo mají na území tohoto státu místo svého vedení. Dani z příjmů právnických osob podléhají všechny příjmy těchto osob bez ohledu na stát původu příjmů. Dále jsou poplatníky daně i jiné osoby, které však dosáhly příjmu v daném státě. Zdanění pak podléhá pouze tento příjem. Zákony obou států definují poplatníky daně z příjmů právnických osob stejně. Daň z příjmů právnických osob není třeba dělit na kategorie příjmů tak, jak je to u osob fyzických, neboť se při stanovení základu daně vychází z výsledku hospodaření zachyceného v účetnictví, které přitom zachycuje veškeré hospodářské operace a pro určení základu daně je univerzální.

2.4. Osvobození od daně

Související ustanovení:

§ 4 a § 17 českého ZDP

§ 9 a § 13 slovenského ZoDP

Osvobození od daně se dotýká zejména fyzických osob, v menší míře osob právnických. Právní úprava je v hlavních bodech podobná v obou státech. Od daně z příjmů fyzických osob jsou osvobozené příjmy z prodeje nemovitostí, pakliže je prodávající po zákonem stanovenou dobu vlastnil, a to pět let od nabytí nebo vyřazení z obchodního majetku. Český zákon ještě zvýhodňuje osobu, která v nemovitosti bydlela, kdy se doba zkracuje na dva roky.

Dále jsou osvobozené příjmy z prodeje movitých věcí, český zákon ještě stanoví lhůtu jednoho roku od nabytí pro auta, letadla a lodě. Oba státy pak stanovují pro osvobození pětiletou lhůtu od vyřazení z obchodního majetku. Slovenský zákon stanoví pro osvobození příjmů z převodu práv a povinností v bytovém družstvu lhůtu pěti let bydlení poplatníka v družstevním bytě. Český zákon pak pro osvobození požaduje pouze členství v družstvu alespoň pět let a stejnou dobu vlastnictví pro osvobození příjmů z převodu podílů na obchodních společnostech. Pro převod cenných papírů je s výjimkami stanovena jen šestiměsíční doba vlastnictví.

Předpisy obou zemí stanoví ještě mnoho dalších osvobozených příjmů, v jejich množství jasně vede český zákon, který obsahuje i některá ustanovení, kde lze důvodně pochybovat, zdali se vůbec jedná o příjmy, které by měly být od daně osvobozené, například je od daně osvobozen příjem získaný formou nabytí vlastnictví k bytu jako náhrady za uvolnění bytu, a dále náhrada (odstupné) za uvolnění bytu, které poplatník ve stanovené lhůtě použije na své bytové potřeby. Oba státy osvobozují od daně dávky vyplácené státem a také výhry v loteriích.

Osvobození od daně z příjmů právnických osob se vztahuje na zákonem stanovené právnické osoby, jejichž příjmy jsou osvobozené jako celek, případně jen na některé vybrané příjmy těchto osob. Uvedené se vyskytuje zejména v českém zákoně, slovenský obsahuje obdobných ustanovení jen minimum. Rovněž slovenský zákon obsahuje pouze několik příjmů, které jsou osvobozeny u všech právnických osob, chybí mezi nimi například příjmy ze vsazených částek z poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, pro které bylo vydáno povolení na základě zvláštního právního předpisu. Toto ustanovení je v současné době veřejně kritizováno a právem se jeví jako nemravné.

2.5. Základ daně

Související ustanovení:

§ 23 českého ZDP

§ 17 slovenského ZoDP

Základem daně je částka vyjádřená v měně příslušného státu, ze které je následně vypočtena daň. Postup vedoucí ke zjištění daňového základu je popsán v kapitolách věnovaných daním z příjmů fyzických a právnických osob. Pro zjištění skutečného základu daně je potřeba ještě dalších úprav, které se liší podle toho, zda se jedná o fyzické nebo právnické osoby, a také má vliv, zdali poplatník vede či nevede podvojně účetnictví.

Pro oba státy platí, že se pro určení základu daně vychází u poplatníků vedoucích podvojně účetnictví z rozdílu mezi výnosy a náklady, tedy z hospodářského výsledku, u ostatních poplatníků pak z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Na Slovensku pak je připuštěno v případech stanovených zákonem vycházet z výsledku hospodaření zjištěného podle mezinárodních účetních standardů, což je v České republice naopak zakázáno.

Takto zjištěný základ daně se upraví zejména o náklady a výdaje, které zákon neuznává jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Obecné pravidlo stanoví, že jako uznatelný výdaj lze uplatnit jakýkoliv výdaj účelně vynaložený poplatníkem na dosažení, zajištění a udržení příjmu a který zákon výslovně nevylučuje. Je na poplatníkovi, jaký výdaj uplatní, avšak poplatník nese důkazní břemeno, že jím uplatněný výdaj vyhovuje uvedené definici. Zákony obou států ještě stanoví dvě skupiny výdajů, v první jsou výdaje, které sice uvedenou definici splňovat nemusí, ale zákonodárce považoval za vhodné, aby takové výdaje byly daňově uznatelné, případně stanovil podmínky pro jejich uplatnění. V České republice jde například o daň z převodu nemovitostí, která je daňově účinným výdajem jen tehdy, pokud je zaplacená. Na Slovensku se jedná například o poplatníkem zaplacené sociální a zdravotní pojištění.

Dále zákony obou států stanoví výdaje, které se jako daňově účinné neuznávají, a to i přesto, že výše uvedenou definici splňují. Pro oba státy je asi v tomto směru nejzajímavější poskytnutí úplatku za účelem získání nějakého obchodu v zemi, kde je takový postup povolen nebo je obvyklý. Uvedenou definici takový výdaj zcela jistě splňuje, avšak i pokud by nebyl protiprávní, je v rozporu s dobrými mravy a z toho důvodu ho nelze jako daňově účinný uplatnit.

Jiným příkladem jsou například výdaje za pohoštění, sankce z pozdního zaplacení daní a pojistného a další. Pro náklady, které zákon vylučuje z daňově účinných nákladů, platí výjimka, že jsou daňově účinné až do výše příjmů, který s nimi jednoznačně souvisí. Například při vyměření úroku z prodlení z pozdního zaplacení daně je tento daňově účinným výdajem, byl-li přeúčtován osobě, která poplatníkovi zpracovala účetnictví a úrok z prodlení zavinila. Uvedená operace je jako celek daňově neutrální.

O výdaje, které se neuznávají jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, je poplatník povinen zvýšit základ daně, pakliže tyto výdaje jsou součástí hospodářského výsledku nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji. Uvedený postup se uplatní obvykle u osob, které vedou podvojně nebo na Slovensku také jednoduché účetnictví. Jedná se pořád o výdaje poplatníka, o kterých poplatník byl povinen podle účetních předpisů účtovat. Naopak nemá smysl zahrnovat takové výdaje do daňové evidence nebo jiné obdobné evidence pro zjištění základu daně.

Dále zákony obou států obsahují položky, o které je poplatník povinen snížit či zvýšit základ daně a o které může snížit základ daně. Tato ustanovení zohledňují skutečnosti, které se obvykle nedají zachytit v hospodářském výsledku nebo v menšině případů v rozdílu mezi příjmy a výdaji. Úprava obou států je poměrně rozsáhlá. Jde například o způsob uplatnění tzv. paušálních výdajů na dopravu podle českého zákona²⁷ u poplatníka vedoucího podvojně účetnictví. Tyto paušální výdaje jsou výdaje fiktivní, v účetnictví není tedy možnost je nijak zachytit. Naopak výdaje, které se uplatněním paušálních výdajů na dopravu stávají daňově neúčinnými, jsou výdaji skutečnými a v účetnictví být musí. V důsledku toho poplatník musí provést úpravu základu daně, a to tak, že jej sníží o hodnotu paušálních výdajů na dopravu a sníží o uvedené nedaňové náklady. Tato jako i další úpravy se provádějí přímo v daňovém přiznání.

Zajímavé je například ustanovení slovenského zákona, které umožňuje, aby poplatník, který vede podvojně účetnictví, po oznámení správci daně nezahrnoval do základu daně kurzové rozdíly vzniklé z přecenění neuhrazených pohledávek a závazků podle účetních předpisů²⁸. Tímto způsobem totiž mohou vznikat náklady a výnosy, které poplatník fakticky doposud nerealizoval, což může mít i velmi negativní vliv na jeho daňovou povinnost. Uvedené přecenění lze přirovnat k tomu, pokud by existovala povinnost přeceňovat s daňovou účinností neprodané veřejně obchodovatelné cenné papíry na jejich aktuální tržní hodnotu.

27 Česká republika, zákon číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ustanovení § 24, odst. 2), písm. zt)

28 Slovensko zákon číslo 431/2002 Z.z. z 18. júna 2002 o účtovníctve, ustanovení § 24, odst. 2)

V České republice pak je významná například možnost odečíst od základu daně hodnotu nezaplacených smluvních pokut a obdobných sankcí, které poplatník zaúčtoval ve prospěch výnosů. Oba státy mají rozsáhlou úpravu pro případ, kdy poplatník fyzická osoba ukončí nebo přeruší podnikání nebo změni způsob uplatňování výdajů (například z daňové evidence na podvojný účetnictví). Oba státy ještě stanoví i další položky, o které lze snížit základ daně. Nejznámější je možnost snížit základ daně o daňovou ztrátu vykázanou za předchozí období. Dále existují ještě slevy na dani, o které se však snižuje vypočtená daň.

2.6. Nezdánitelné části základu daně a slevy na dani pro fyzické osoby

Související ustanovení:

§ 15, 35ba, 35c

§ 11, 32a, 33 slovenského ZoDP

Základ daně z příjmů fyzických osob kromě úprav uvedených v předchozí kapitole ještě lze snížit o nezdanitelné části základu daně. Jedná se o určité zvýhodnění oproti právnickým osobám, které tuto možnost nemají. Úprava nezdanitelných částí základu daně je v obou státech rozdílná, neboť ty byly v České republice z větší části nahrazeny slevami na dani. České nezdanitelné části základu daně tak tvoří zaplacené pojistné na životní pojištění a penzijní připojištění a také úroky z úvěrů na bytové potřeby. Zákon pak podrobně upravuje podmínky, za nichž lze uvedené odečíst od základu daně.

Na Slovensku byly obdobné nezdanitelné části základu daně, avšak ty byly s účinností od prvního ledna tohoto roku zrušeny. Zbyla nezdanitelná část základu daně na poplatníka. Tu může uplatnit každý poplatník, a to i daňový nerezident. Tato základní nezdanitelná částka je proměnlivá a určí se jako 19,2násobek životního minima platného k 1. lednu. Pro rok 2011 je její výše 3559,30 EUR. Další zajímavostí je, že základní nezdanitelná část se snižuje v případě, že poplatník dosáhl daňového základu ve výši 100násobku životního minima platného k 1. lednu. Zákon stanoví postup výpočtu pro její snížení, a to tak, že nezdanitelnou částí základu daně je suma rozdílu 44,2násobku platného životního minima a jedné čtvrtiny základu daně. Nezdanitelná část základu daně tak klesá až do nuly pro poplatníka, jehož základ daně činí 32 775,18 EUR. Na Slovensku je takový poplatník neoficiálně označován jako poplatník platící milionářskou daň.

Na Slovensku je ještě možná nezdanitelná část na druhého z manželů, pokud ten nemá vlastní příjem vyšší než 19,2násobek životního minima. Tuto nezdanitelnou část však smí v plné výši uplatnit pouze poplatník, jehož daňový základ není vyšší než

176,8násobek životního minima. Pokud je tato hranice přesažena, nezdanielná část se snižuje obdobně jako nezdanielná část na poplatníka.

Český zákon obsahuje ustanovení o slevách na dani. Rozdíl mezi slevou na dani a nezdanielnou částí základu daně spočívá v okamžiku uplatnění. Zatímco nezdanielná část základu daně se odečítá od základu daně a pak je teprve vypočtena daň, o slevu na dani se snižuje daň již vypočtená. Dnes však není mezi těmito dvěma instituty žádný rozdíl v konečném výsledku. Rozdíl se projevuje v případě, není-li daňová sazba lineární. Důvodem, proč Česká republika zavedla slevy na dani, byla právě větší výhodnost nezdanielných částí základu daně pro poplatníky s vyšším daňovým základem v důsledku progresivní daňové sazby. Slevy na dani, které mohou být v České republice uplatněny, jsou sleva na poplatníka (může uplatnit bez dalšího i daňový nerezident), na druhého z manželů, z důvodu studia, invalidity. Rozsah je větší, než nabízí slovenský zákon u nezdanielných částí základu daně.

Specifické postavení má sleva na vyživované dítě, a to z důvodu, že pokud poplatník nemůže tuto slevu v plné výši uplatnit z vypočtené daně a zároveň má příjmy ve výši alespoň šestinásobku minimální mzdy, má právo na vyplacení neuplatněné části slevy na dani ve formě tzv. daňového bonusu. Teorie hovoří v takovém případě o negativní dani²⁹. Na Slovensku je v podstatě identická úprava, rozdíl je zejména v tom, že označení daňový bonus se použije bez ohledu na to, zda jde o odečet od daně nebo o vyplacení, stejná je i podmínka alespoň šestinásobku minimální mzdy.

Slovenský zákon ještě zná zaměstnaneckou prémii, jedná se o negativní daň v čisté podobě. Její výše se vypočítá jako rozdíl základu daně poplatníka a nezdanielné části základu daně na poplatníka vynásobený platnou sazbou daně. Zaměstnanecká prémie je poplatníkovi jako přeplatek daně vrácena. Nároky na zaměstnaneckou prémii jsou poměrně přísné, poplatník musí mít příjem jen ze závislé činnosti, konkrétně z pracovního poměru, a to alespoň šest měsíců v roce, a nesmí pobírat důchod. Český zákon něco podobného nemá.

29 ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, strana 133

2.7. Sazba daně

Související ustanovení:

§ 16 a § 21 českého ZDP

§ 15 slovenského ZoDP

Oba státy užívají pro zdanění příjmů fyzických osob tzv. rovnou daň³⁰. Pojem po překladu z výrazu v anglickém jazyce může vést k nesprávné interpretaci, kdy slovo rovná lze vyložit jako stejná, a tedy že různí poplatníci s různými příjmy platí stejnou, tedy stejně vysokou daň. Což tak pochopitelně není, poplatníkovi s rostoucím příjmem nestoupá míra jeho daňového zatížení, avšak daň ano. Takto definovaná daň je označována jako lineární, avšak ani v jednom státě není daň z příjmů pro fyzické osoby čistě lineární. To způsobuje existence nezdanitelných částí základu daně, případně slev na dani. V České republice je sazba daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 %, na Slovensku pak 19 %.

Sazba daně z příjmů právnických osob je na Slovensku 19 % pro všechny právnické osoby, v České republice pak činí rovněž 19 %, avšak zákon stanovuje výjimky pro investiční fondy, podílové fondy, penzijní fondy a zahraniční fondy za splnění podmínek stanovených zákonem, kdy je sazba daně pouze 5 %, nebo ve zvláštním případě 15 %. Nic z uvedeného neplatí pro příjmy zdaněné srážkovou daní, kdy sazba se může lišit směrem nahoru i dolů, avšak jen za předpokladu, že poplatník nezahrnul tento příjem do základu daně, ať již z vlastního rozhodnutí nebo proto, že mu to zákon v daném případě neumožňuje, a zaplacenou srážkovou daň nezapočetl na celkovou daňovou povinnost.

2.8. Odpisy

Související ustanovení:

§ 26 až 32a českého ZDP

§ 22 až 29 slovenského ZoDP

Odpisováním hmotného a nehmotného majetku se myslí zahrnutí do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů výdaje související s pořízením majetku, pro který to zákon stanoví. Odpisy podle zákona o dani z příjmů, známé také jako daňové odpisy, vyjadřují politiku státu, který určuje pravidla pro uplatnění výdajů za zákonem stanovené věci, ať už movité či nemovité, případně i za aktiva, která věcmi nejsou, a to

30 ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, strana 294: „Rovná daň (angl. Flat Tax) je způsob zdanění osobní důchodovou daní, kdy po překročení určité výše důchodu poplatník odevzdá státu stejnou procentní částku z dalšího přírůstku důchodu.“

zejména dobu, po kterou je povinnost uplatňovat pořizovací náklady prostřednictvím odpisů, a rovněž také jejich výši v jednotlivých letech.

Odpisy podle zákona o dani z příjmů nemusí mít bezprostřední souvislost s dobou životnosti majetku nebo jeho hodnotou v čase. Dále jsou ještě známé odpisy podle zákona o účetnictví, takzvané účetní odpisy, které naopak musí být stanoveny tak, aby pokud možno co nejdříve zobrazovaly hodnotu majetku v čase, jeho předpokládané opotřebení a jeho předpokládanou životnost. O účetních odpisech má však význam hovořit toliko u osob, které vedou účetnictví podle českého zákona o účetnictví nebo které vedou podvojný účetnictví podle slovenského zákona o účetnictví. Z uvedeného plyne, že daňové a účetní odpisy by zásadně měly být různé.

V praxi však zejména menší poplatníci, kteří nemají povinnost nechat svou účetní uzávěrku ověřit auditorem, stanovují pro zjednodušení daňové a účetní odpisy ve stejné výši. Poplatníci, kteří vedou daňovou evidenci podle českého ZDP, evidenci pro účely z příjmů z pronájmu v obou státech nebo jednoduché účetnictví podle slovenského zákona o účetnictví, uplatňují jako výdaje pouze daňové odpisy, účetní odpisy pro ně nemají interpretaci.

Pro oba státy jsou stanovena velmi podobná pravidla pro odpisování hmotného majetku, co se týká jeho vymezení, a určení majetku, který je z odpisování vyloučen. Stejně jsou obdobné postupy pro odpisování najatého majetku nebo majetku, který byl vyřazen. Společný původ obou právních předpisů je zde jasně patrný, navíc se jedná o oblast, kde není důvod častěji měnit zákon, takže úprava obou států je dlouhodobě víceméně stejná. Limit pořizovací ceny hmotného majetku, který musí být odpisován, je v současnosti podobný, na Slovensku je to 1700 EUR, v České republice 40 000 Kč. Do roku 2008 však na Slovensku platil limit nižší, a to 30 000 SKK, který se změnil na výše uvedený až ve chvíli přechodu Slovenska na společnou evropskou měnu.

Rozdílná úprava platí pro odpisování nehmotného majetku. Český zákon stanoví doby odpisování pro jednotlivé druhy nehmotného majetku, a to v měsících. Slovenský zákon používá obdobnou úpravu, která po určitou dobu platila i v České republice. Odkazuje při stanovení daňových odpisů na odpisy stanovené podle zákona o účetnictví, přičemž platí, že výši odpisů stanovuje sám poplatník. Pro dobu odpisování platí, že zřizovací výdaje a goodwill musí být odepsány nejpozději do pěti let od pořízení, pro ostatní nehmotný majetek není maximální doba odpisování stanovena. Povinnost odpisovat nehmotný majetek platí pro majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 2400 EUR, do

roku 2008 platil limit 50 000 SKK. Český zákon stanoví hranici pro odpisování nehmotného majetku ve výši 60 000 Kč.

V obou státech zná zákon o daních z příjmů rovnoměrné a zrychlené odepisování, přičemž toto se použije výhradně pro hmotný majetek, jak bylo naznačeno výše. Ke stanovení doby odpisování se majetek zatřídí do odpisových skupin, v České republice jich je šest, na Slovensku čtyři. V obou případech je obsahová náplň jednotlivých skupin určena přílohou zákona o dani z příjmů. Co se týká doby odpisování, na Slovensku je pro poplatníky výrazně příznivěji nastavena doba odepisování staveb, kdy jednak není speciální skupina pro administrativní budovy, a navíc se všechny odepisují ve čtvrté skupině 20 let. Ostatní skupiny se odepisují 4, 6 a 12 let. V České republice jsou pak doby jednotlivých skupin stanoveny následovně – 3, 5, 10, 20, 30 a 50 let. V obou státech jsou pak všechny movité věci zařazovány do prvních tří skupin.

Zajímavé rozdíly nabízí rovnoměrné odepisování. Na Slovensku neplatí pravidlo, kdy v prvním roce se uplatňuje pouze poloviční výše odpisu oproti rokům následujícím, naopak rovnoměrný odpis je v jednotlivých letech konstantní. Na druhou stranu český zákon pojímá sazby pro rovnoměrné odepisování jako maximální, poplatník se tedy může rozhodnout i pro uplatnění odpisu v nižší výši s tím, že nevyčerpanou část uplatní později. Na Slovensku podobný postup možný není, poplatník může uplatnit odpis pouze ve stanovené výši. Způsob výpočtu zrychlených odpisů je upraven v obou státech stejně, liší se pouze výši koeficientů v důsledku různé doby odepisování u jednotlivých skupin.

Slovenská právní úprava dále neobsahuje možnost urychlit odepisování, ať už formou rovnoměrných nebo zrychlených odpisů, v případě odpisování vymezeného nového majetku. Slovenská právní úprava pak rovněž nezná speciální způsoby odepisování určené pro solární elektrárny nebo jako podporu poplatníkům v době ekonomické krize. Naopak v obou státech lze odpisování přerušit, a to za stejných podmínek. Uplatnění výdajů procentem z příjmů u fyzických osob má v obou státech stejné důsledky, zakotvuje fikci uplatnění odpisů v maximální povolené výši ve zdaňovacím období, kdy uplatnění výdajů procentem příjmů bylo použito.

2.9. Daňové přiznání

Související ustanovení:

*§ 136, § 33, § 239 a § 244 českého daňového řádu
§ 49 a § 52h slovenského ZoDP*

Daňové přiznání má zásadně povinnost podat každý poplatník s příjmy, které jsou předmětem této daně. Toto platí v obou státech a oba přitom stanoví výjimky, a to poplatníky, kteří přiznání nemusí vůbec podávat, i když příjmy podrobené dani mají, a naopak poplatníky, kteří tyto příjmy nemají vůbec. Podrobněji bude o této věci pojednáno dále.

Velmi zajímavé je však určení lhůty pro podání daňového přiznání, a to v obou státech. V České republice je lhůta pro podání přiznání stanovena daňovým řádem, který od 1. ledna 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků. Pro základní lhůtu je stanoveno, že daňové přiznání se podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Avšak v důsledku ustanovení, kterým se stanovují lhůty, je termín pro podání daňového přiznání pro poplatníky, jejichž zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, 1. duben. Daňový řád totiž stanovuje pro lhůtu určenou podle měsíců následující: „...Lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty...“ a dále: „...Lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty“ (§ 33 daňového řádu).

Není zcela jasné, zdali se jednalo o úmysl zákonodárce, spíše však jde o nepřesnost, neboť výkladem ustanovení lze nutně dospět k tomu, že je-li lhůta určena tak, že trvá jeden týden, její skutečná délka je o jeden den větší, než pokud je lhůta určena jako sedm dnů. Tento výklad přiznává i Generální finanční ředitelství³¹. Na to, že nešlo o úmysl zákonodárce, rovněž ukazuje skutečnost, že ostatní procesní předpisy, jako například správní řád nebo občanský soudní řád, mají počítání lhůt stanovených podle týdnů, měsíců a let shodně s úpravou podle nyní již zrušeného zákona o správě daní a poplatků.

Lhůta pro podání může být stanovena i jinak, nejznámější výjimka je, pokud má poplatník povinnost nechat ověřit svou účetní uzávěrku auditorem nebo pokud za něj podává daňové přiznání poradce, kterým může být daňový poradce, advokát nebo

31 Tisková zpráva Generálního finančního ředitelství ze dne 4. února 2011 dostupná z [www: http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/ceska_danova_sprava_11765.html](http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/ceska_danova_sprava_11765.html)

právní osoba, která vykonává daňové poradenství. V uvedených případech se lhůta prodloužuje na šest měsíců po uplynutí zdaňovacího období, končí tak 1. července. Odlišně je stanovena lhůta pro poplatníka, který zanikl, zemřel nebo se dostal do insolvenčního řízení. Poplatník může rovněž žádat o prodloužení lhůty.

Slovenská právní úprava se vyskytuje přímo v zákoně o dani z příjmů, ze slovenského zákona o správě daní a poplatků se užíje pravidlo pro počítání lhůt. Základní lhůta je stanovena rovněž do tří měsíců od uplynutí zdaňovacího období. Slovenský zákon však umožňuje zcela specifickou úpravu prodloužení této lhůty. Automatické prodloužení lhůty pro poplatníky, kteří musí ověřit účetní uzávěrku auditorem nebo za ně podává přiznání poradce, na Slovensku není. Naopak nově si může poplatník sám prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání, a to až o tři měsíce nebo až o šest měsíců, pokud dosáhl příjmů ze zahraničí, tak, že podá oznámení správci daně a zároveň mu sdělí novou lhůtu pro podání přiznání. Na prodloužení je právní nárok. Rovněž se prodloužuje i lhůta pro splatnost daně. Tato úprava platí pro právnické osoby pro zdaňovací období končící nejdříve 31. prosince 2009 a pro fyzické osoby pro zdaňovací období končící nejdříve 31. prosince 2010. Podle předchozí úpravy bylo možno o prodloužení lhůty správce daně požádat, avšak nejpozději do patnácti dnů před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání. I slovenský zákon stanovuje lhůtu jinak při úmrtí nebo zániku poplatníka a dokonce i pro zrušení stálé provozovny poplatníka.

2.9.1. Přiznání k dani z příjmů fyzických osob, roční zúčtování daně

Související ustanovení:

§ 38g a 38ch českého ZDP

§ 32 a 38 slovenského ZoDP

Jak již bylo řečeno výše, daňové přiznání má povinnost podat každý, kdo dosáhl příjmů, které jsou předmětem daně. Avšak z důvodu hospodárnosti daňové správy jsou dvě významné výjimky z tohoto pravidla. První spočívá ve velikosti dosažených příjmů poplatníka a druhá pak v charakteru jeho příjmů – ve skutečnosti, že jeho příjmy pocházejí ze závislé činnosti v rozsahu, v jakém ji definuje zákon.

Skutečnost, že poplatníkovi nevznikla povinnost daňové přiznání podat, neznamená nemožnost tak učinit. Slovenský zákon dokonce výslovně stanoví, že daňové přiznání je oprávněn podat i ten, jemuž tato povinnost nevznikla. Pro povinnost podat daňové přiznání stanoví český zákon hranici 15 tisíc Kč, přičemž se započítávají příjmy neupravené o výdaje a pouze takové příjmy, které jsou předmětem daně a zároveň nejsou od daně osvobozené, případně již daňová povinnost poplatníka z nich nebyla

vypořádána prostřednictvím srážkové daně. Na Slovensku je limit stanovený obdobně jako základní nezdanitelná část základu daně na poplatníka³², která je rovná 19,2násobku životního minima platného k 1. lednu příslušného kalendářního roku, limit pro podání přiznání je stanoven ve výši padesáti procent uvedené částky. Pro rok 2011 se pak konkrétně jedná o částku ve výši 1779,65 EUR.

Druhá skupina poplatníků, která nemusí podávat daňové přiznání, sestává z osob, které sice mají vyšší příjmy, než je stanovený limit, avšak tyto jsou jen ze závislé činnosti. Opět se přitom nepřihlíží k příjmům osvobozeným nebo které nejsou předmětem daně a k příjmům zdaněným srážkovou daní. V případě, že poplatník není povinen podávat daňové přiznání z výše uvedeného důvodu, musí požádat zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování daně z příjmů. Pokud tak neučiní v zákonem stanovené lhůtě, je povinen daňové přiznání podat sám.

V České republice jsou podmínky, které musí poplatník mající jen příjmy ze závislé činnosti splnit, přísnější. Je totiž třeba splnit ještě další podmínky, a to zejména, že poplatník musel u všech zaměstnavatelů podepsat tzv. prohlášení, což je dokument, na jehož základě poplatníkovi zaměstnavatel při výpočtu záloh na daň ze závislé činnosti zohlední slevy na dani a případně nezdanitelné části daně. Další podmínkou je, že poplatník pobíral příjem ze závislé činnosti pouze od jednoho zaměstnavatele a nebo případně postupně od více zaměstnavatelů.

Znamená to, že i poměrně malý vedlejší příjem například z dohody o provedení práce, který se nevešel do limitu pro uplatnění srážkové daně, znamená pro poplatníka povinnost podávat daňové přiznání. Poměrně častý tak je i vznik povinnosti podávat daňové přiznání z důvodu poměrně malých příjmů za výkon funkce v orgánech speciální právnické osoby – společenství vlastníků (bytových) jednotek, uvedený příjem navíc není možné zdanit srážkovou daní, tu zákon povoluje pouze u právních vztahů dle zákoníku práce.

Slovenská úprava je volnější, k možnosti nepodávat daňové přiznání postačí splnit podmínku mít pouze příjmy ze závislé činnosti, stejně jako v České republice se nezohledňují příjmy osvobozené a zdaněné srážkovou daní. Není rozhodné, kolik měl poplatník zaměstnavatelů, ani zda podepsal prohlášení. I na Slovensku je třeba v zákonné lhůtě požádat zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování daně z příjmů. Významné odlišnosti v sobě obsahuje samo roční zúčtování daně. V České republice je známý termín „za mě podává daňové přiznání zaměstnavatel“, což však tak ve

32 Nezdanitelná část základu daně na poplatníka byla v České republice od roku 2006 nahrazena slevou na dani na poplatníka

skutečnosti vůbec není, ale na Slovensku se to pravdě poměrně blíží. Důvodem je skutečnost, že české předpisy stanoví, že zaměstnavatel – plátce daně, které srážel a odváděl v průběhu zdaňovacího období, předloží jednou ročně přehled, ve kterém uvádí pouze údaje o sražených zálohách na daň z příjmů ze závislé činnosti, vyplacených daňových bonusech a vrácených přeplatcích při provedení ročního zúčtování daně zaměstnancům, kteří o to požádali, avšak neuvádí žádná jména ani jiná data, na základě kterých by správce daně mohl příslušné poplatníky identifikovat, aniž by provedl u plátce daně nějaké šetření. Uvádí toliko počty zaměstnanců za jednotlivé měsíce.

Naopak na Slovensku se správci daně vykazují jmenovitě všechny osoby, které pobíraly od zaměstnavatele příjem ze závislé činnosti, výše dosažených příjmů každé z nich a sražené zálohy na daň. Zároveň má na Slovensku provedení ročního zúčtování daně zaměstnavatelem pro poplatníka zajímavý procesní důsledek, kdy se zúčtování považuje za podané řádné daňové přiznání³³. Pokud by pak poplatník podal daňové přiznání, jednalo by se o přiznání opravné, případně dodatečné, v závislosti na tom, zdali lhůta pro podání daňového přiznání již uplynula. Slovenským zákonem stanovená fikce podání daňového přiznání má význam v okamžiku, kdy poplatník nepodá daňové přiznání, přestože mu tato povinnost vznikla, a toliko si nechá zaměstnavatelem zpracovat roční zúčtování daně, neboť pak není možné, aby poplatník byl sankcionován za nepodání daňového přiznání. V tomto případě by přicházela do úvahy pouze sankce za případné nepodání dodatečného daňového přiznání, neboť toto by s velkou pravděpodobností byl poplatník povinen podat.

Český zákon pak podobnou úpravu nemá a mám za to, že ani výkladem nelze k podobnému závěru dojít. Dojde-li tedy k situaci naznačené výše, kdy poplatník má povinnost podat daňové přiznání, avšak pouze požádá zaměstnavatele o roční zúčtování daně, bude při podání přiznání sankcionován za toto pozdní podání. Jeho situace bude navíc horší poté, co vstoupil v účinnost daňový řád, neboť dřívější zákon o správě daní a poplatků umožňoval užití správního uvážení při stanovení výše sankce za pozdní podání přiznání, zatímco daňový řád stanoví přesně způsob výpočtu této sankce a nedává správci daně možnost změnit její výši, a to ani směrem dolů.

Slovenská právní úprava ještě věnuje prostor situaci, kdy poplatníkovi vznikne nedoplatek z ročního zúčtování daně. Důvodem ke vzniku nedoplatku je specifická

33 Řádným daňovým přiznáním je takové, které bylo podáno ve lhůtě pro podání, případně po ní a je prvním podáním ve věci daně za příslušné období. Opravné daňové přiznání je takové, které je podáno ve lhůtě pro podání přiznání a je druhým nebo dalším podáním ve věci tím, že ke všem dříve podaným přiznáním se nepřihlíží. Dodatečné přiznání se pak podává po uplynutí lhůty pro podání přiznání, za předpokladu, že již bylo podáno řádné daňové přiznání.

konstrukce slovenské nezdanitelné části základu daně na poplatníka a způsob jejího uplatnění pro účely stanovení záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti, které odvádí zaměstnavatel. Nedoplatek z ročního zúčtování daně se poplatníkovi srazí postupně do konce roku, ve kterém se roční zúčtování provádělo. Český zákon naopak stanoví, že případný nedoplatek z ročního zúčtování se poplatníkovi nesráží. České zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, odváděné zaměstnavatelem, jsou totiž konstruovány tak, aby nedoplatky pokud možno vůbec nevznikaly. Jejich vznik je možný pouze při souběhu několika právních vztahů, ze kterých poplatníkovi náleží příjem ze závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nutnou podmínkou však je nikoli lineární sazba daně, která platí dnes. K nedoplatku tedy dnes za předpokladu, že zálohy byly správně spočteny, nemůže vůbec dojít.

2.9.2. Přiznání k dani z příjmů právnických osob

Související ustanovení:

§ 38m českého ZDP

§ 41 slovenského ZoDP

Podle české právní úpravy je přiznání k dani z příjmů povinna podat zásadně každá právnická osoba, a to i když vykazuje nulový výsledek hospodaření. Zákon však stanoví výjimky z tohoto pravidla, z nichž nevýznamnější je ta, že přiznání k dani z příjmů nemusí podat právnická osoba, která nebyla zřízena za účelem podnikání a nemá jiné příjmy než ty, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozené nebo je z nich daň vybíraná srážkou.

Významnou výjimkou je také veřejná obchodní společnost, která nepodává daňové přiznání z toho důvodu, že z podstaty věci vykáže vždy hospodářský výsledek a daň ve výši nula. Základ daně veřejné obchodní společnosti se převádí do daňového základu jejich společníků. Slovenská právní úprava je odlišná především v případě zmiňované veřejné obchodní společnosti, kdy i tato má povinnost podat přiznání k dani z příjmů. Přiznání neobsahuje sice výpočet daně, ale obsahuje způsob stanovení daňového základu, který se následně zahrnuje do daňového základu společníků. Slovenský zákon stanoví rovněž výjimky, kdy právnická osoba nemusí podat daňové přiznání. Jsou obdobné jako v české úpravě. Povinnou přílohou přiznání je v obou státech účetní uzávěrka sestávající z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy.

2.10. Placení daní

Související ustanovení:

§ 135 českého daňového řádu, § 38a a § 38h českého ZDP

§ 48, § 34 a § 35 slovenského ZoDP

Pro placení daní platí v obou státech víceméně stejná pravidla. Český i slovenský zákon o daních z příjmů určuje termíny, výši plateb a osobu plátce. Procesní předpisy, slovenský zákon o správě daní a český daňový řád určují způsob a podmínky, jak jsou úhrady daně prováděny. Zde bude uvedeno srovnání hmotně právních předpisů.

Základní ustanovení pro splatnost daně souvisí s termínem pro podání daňového přiznání k dani z příjmů. Daň je splatná poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Byla-li lhůta prodloužena – není rozhodné, z jakého důvodu –, prodlužuje se rovněž i lhůta pro zaplacení daně.

Uvedené pravidlo vychází z faktu, že daň poplatníka za zdaňovací období, za něž je podáváno přiznání, není a ani nemůže být známa. Avšak pro zajištění řádného zaplacení daně stanoví oba státy ve stanovených případech placení záloh na daň ještě před podáním daňového přiznání.

Zálohy na daň platí poplatníci, fyzické osoby, kteří mají příjmy ze závislé činnosti, a to prostřednictvím svého zaměstnavatele, který srazí částky odpovídající výši záloze na daň, a ty na svou odpovědnost zašle správci daně. Zálohy se odvádějí měsíčně a základem pro výpočet zálohy je příjem poplatníka v daném měsíci upravený o nezdanitelné části základu daně, daňové bonusy a podle české úpravy ještě také o slevy na dani a sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance. Nezdanitelné části základu daně, daňové bonusy nebo slevy na dani se pak zohledňují pouze u poplatníka, který podepsal tzv. prohlášení, přičemž poplatník je nemůže podepsat u dvou nebo více zaměstnavatelů současně.

Ostatní poplatníci, bez ohledu na to, zdali jde o fyzické či právnické osoby, platí zálohy na daň na základě daně vyměřené za předchozí zdaňovací období, která se nazývá poslední známá daňová povinnost pro placení záloh. Český zákon stanoví placení záloh pololetně nebo čtvrtletně, pololetně platí zálohy poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost byla vyšší než 30 tisíc Kč, čtvrtletně pak poplatníci, jejichž daňová povinnost přesáhla 120 tisíc Kč. Fyzické osoby nezohledňují daň zaplacenou z ostatních příjmů. Ke změně výše záloh, vzniku či zániku povinnosti je platit dochází k prvnímu dni po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to výhradně do budoucna. Podá-li

poplatník dodatečné daňové přiznání, dochází ke změně obdobným způsobem od prvního dne po uplynutí lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Zálohy jsou stanoveny ve výši 40 % pro půlroční frekvenci placení a 25 % pro čtvrtletní. Poplatník fyzická osoba, který má významnější část příjmů ze závislé činnosti, platí zálohy v poloviční výši, případně je neplatí vůbec. V případě ukončení činnosti povinnost platit zálohy zaniká.

Slovenská úprava je pro poplatníky o něco méně příznivá, frekvence placení záloh je totiž stanovena čtvrtletně nebo měsíčně ve výši jedné čtvrtiny nebo jedné dvanáctiny poslední známé daňové povinnosti (slovenský zákon používá pojem daň za předcházející období), limity pro daňovou povinnost za minulé období jsou 1659,70 EUR a 16 596,96 EUR. Změna výše záloh probíhá obdobně jako v České republice první den po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, avšak zpětně k počátku aktuálního zdaňovacího období.

Znamená to, že poplatník, který platil zálohy v nižší výši, než spočtené podle daně za předchozí zdaňovací období, či neplatil zálohy vůbec, je povinen rozdíl doplatit do konce následujícího měsíce po měsíci, ve kterém uplynula lhůta pro podání přiznání. Pokud naopak zálohy vycházejí nižší, než poplatník předtím platil, vzniká mu přeplatek, který správce daně započte na další zálohy, nebo na žádost poplatníka vrátí. Správce daně může na žádost poplatníka upravit placení záloh jiným způsobem, totéž je možné i v České republice.

Na Slovensku existuje možnost, aby poplatník daně z příjmů fyzických nebo právnických osob určil, aby část jím vyměřené a zaplacené daně za zdaňovací období byla vyplacena konkrétní osobě, která splňuje podmínky stanovené zákonem, a prostředky použije výhradně na účely stanovené zákonem. Fyzická nebo právnická musí příjemce uvést v daňovém přiznání, fyzická osoba, které si nechala udělat roční zúčtování daně u zaměstnavatele, může do konce dubna předložit prohlášení správci daně za stejným účelem. Tímto způsobem je možné poukázat až 2 % vyměřené daně. Česká republika tuto možnost nezavedla, přestože se o ní před několika lety uvažovalo.

3. Srovnání zajímavých ustanovení jiných právních předpisů obou států, které bezprostředně souvisí se zdaňováním příjmů (procesní daňové právo) nebo mají obdobný charakter (sociální a zdravotní pojištění)

3.1. Sociální pojištění

System sociálního pojištění, část zajišťovaná přímo státem, v obou zemích stojí na stejných principech. Charakteristické je použití tzv. průběžného systému, kdy dávky ze systému sociálního pojištění jsou v příslušném období vypláceny z příspěvků zaplacených v tomto období. Tvorba rezerv na budoucí plnění není v systému prioritní, přestože se rovněž vyskytuje. Na Slovensku zajišťuje sociální pojištění Sociálna poisťovňa, instituce odpovídající České správě sociálního zabezpečení. Přestože se označuje jako pojišťovna, skutečně pojistný charakter sociálního pojištění se projevuje jen v některých oblastech, přičemž v té zřejmě nejdůležitější, důchodovém pojištění, je pouze okrajový. Je to způsobeno zejména skutečností, že systém nedokáže garantovat účastníkům podmínky, za kterých jim bude plněno, a ani samotnou výši budoucího plnění. Spíše by tedy bylo možné hovořit o sociální nebo důchodové dani. Na druhou stranu některé části systému vykazují téměř pouze vlastnosti pojištění, typicky nemocenské pojištění. System v České republice vykazuje identické vlastnosti.

Ve věci právních předpisů upravujících sociální pojištění je situace v obou státech velmi odlišná. Na Slovensku existuje jeden zákon, zákon o sociálním pojištění³⁴, kterým je celý systém upraven. Zákon stanoví podmínky pro výkon a organizaci sociálního pojištění, druhy jednotlivých dávek, podmínky účasti na pojištění, pravidla pro placení pojistného, pravidla pro hospodaření sociální pojišťovny, sankce za porušení povinností a další. Rovněž zákon obsahuje úpravu procesního práva pro sociální pojištění. Právní úprava v České republice sestává z více zákonů, zejména se jedná o zákon o sociálním zabezpečení³⁵, zákon o důchodovém pojištění³⁶, zákon o nemocenském pojištění³⁷, zákon o pojistném na sociální zabezpečení³⁸, zákon o zaměstnanosti³⁹, zákoník práce⁴⁰.

34 Slovensko, zákon číslo 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení ve znění pozdějších předpisů

35 Česká republika, zákon číslo 100/1988 Sb., o sociálním zabezpečení

36 Česká republika, zákon 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění

37 Česká republika, zákon číslo 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění

38 Česká republika, zákon číslo 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

39 Česká republika, zákon číslo 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ustanovení § 39 až § 57

40 Česká republika, zákon číslo 262/2006 Sb., zákoník práce, přechodná ustanovení § 365 až § 393. Tato ustanovení mají být nahrazena zákonem číslo 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců, jehož účinnost je však neustále odkládána. Podle aktuálního stavu by měl zákon nabýt účinnosti od 1. ledna 2013.

V obou státech oblast upravují i další související zákony, které však nemají takový význam jako předpisy výše uvedené.

3.1.1. Účast na sociálním pojištění

Související ustanovení:

§ 4 a § 5 slovenského zákona o sociálním pojištění

§ 3 českého zákona o pojistném na sociální zabezpečení

§ 5 českého zákona o nemocenském pojištění

§ 5 a § 6 českého zákona o důchodovém pojištění

Předpisy obou států zahrnují do účasti na sociálním pojištění zejména zaměstnance a osoby, které se za zaměstnance považují. Jde o obdobnou úpravu jako v případě daně z příjmů ze závislé činnosti. Český zákon vyjmenovává osoby, které se pro účely sociálního pojištění považují za zaměstnance, používá přitom trochu jinou definici než zákon o daních z příjmů, kdy například pro účely sociálního pojištění nepovažuje za zaměstnance členy statutárních a jiných orgánů právnických osob; rovněž je třeba zmínit, že existují rozdíly mezi definicí zaměstnance pro účely důchodového pojištění a nemocenského pojištění, kdy definice pro účely nemocenského pojištění je užší než definice podle zákona o pojistném na sociální zabezpečení, tedy zejména pro účely důchodového pojištění. Nemocenského pojištění se tak nemohou účastnit například jednatele společností s ručením omezeným.

Na Slovensku je vymezení zaměstnance pro účely sociálního pojištění podle novely zákona o sociálním pojištění účinné od 1. ledna 2011 identické s vymezením dle zákona o dani z příjmů. Předtím byla skupina zaměstnanců definována ještě úžeji než v České republice a mimo výše uvedené členy statutárních orgánů právnických osob se za zaměstnance pro účely sociálního pojištění nepovažovali například jednatele společností s ručením omezeným. Nutno podotknout, že nebyli účastni žádného systému sociálního pojištění. Česká právní úprava nezahrnuje pod zaměstnance pro účely sociálního pojištění osoby činné na základě dohody o provedení práce, avšak osobu činnou na základě dohody o pracovní činnosti ano. Slovenská právní úprava ze zaměstnanců pro účely sociálního pojištění vylučuje osoby činné na základě dohod o pracích vykonávaných mimo pracovní poměr, tedy dohody o provedení práce, dohody o pracovní činnosti a dohody o brigádnické práci studentů⁴¹.

⁴¹ Slovensko, zákon číslo 311/2001 Z.z. ze dne 2. července 2001, zákonník práce ve znění pozdějších předpisů, ustanovení § 227 a 228. Brigádnická práce studentů je zvýhodněným právním vztahem podle zákoníku práce s poněkud přísnějšími podmínkami pro zaměstnavatele. Tuto dohodu lze uzavřít pouze se studentem maximálně na polovinu týdenní pracovní doby (20 hodin). Splnění podmínky se posuzuje za celou dobu trvání dohody, nejdéle však

Dále se pojištění podle předpisů obou států účastní osoby samostatně výdělečně činné a rovněž je také možné účastnit se sociálního pojištění na základě vlastního rozhodnutí. Jsou přitom rozdíly mezi jednotlivými dávkami ze systému sociálního pojištění podle jejich charakteru.

Sociálního pojištění se účastní fyzické osoby, ve velmi malé míře pak právnické osoby, jsou-li zaměstnavateli, tedy jsou v právním vztahu s osobou, která se pro účely sociálního pojištění považuje za zaměstnance.

3.1.2. Povinnosti související se sociálním pojištěním

Osoby samostatně výdělečně činné mají registrační povinnost – povinnost oznámit zahájení, ukončení nebo přerušení činnosti. Osoby samostatně výdělečně činné platí pojistné na sociální pojištění formou měsíčních záloh, které jednou ročně vyúčtují a zaplatí případný nedoplatek. V obou zemích jsou povinnosti víceméně stejné.

Zaměstnavatel má v sociálním pojištění základní povinnost spočívající v registraci sebe sama jako zaměstnavatele a pak také k přihlášení a případně odhlášení všech svých zaměstnanců účastných pojištění. V České republice se přihlašují pouze zaměstnanci, kteří jsou účastni nemocenského pojištění, případně zaměstnanci, kteří jsou účastni pouze důchodového pojištění. Na Slovensku se přihlašují i zaměstnanci, kteří sami pojištění neplatí a zaměstnavatel odvádí pouze úrazové a garanční pojištění.

Zaměstnavatel je povinen kromě výpočtu výše pojistného a jeho zaplacení podávat měsíčně přehled, ve kterém jmenovitě uvádí jednotlivé zaměstnance, jejich vyměřovací základy a pojistné na jednotlivé druhy pojištění. Jednou za rok je zaměstnavatel povinen pro každého zaměstnance vyplnit tzv. evidenční list důchodového pojištění.

V České republice musí zaměstnavatel plnit v podstatě stejné povinnosti, výrazněji se liší pouze vykazování vyměřovacích základů, kdy na Slovensku se vykazuje jmenovitě každý zaměstnanec s uvedením pojistného za jednotlivé druhy pojištění, v České republice se vykazuje pouze souhrnná částka všech základů na sociální pojištění a souhrnná částka pojistného.

3.1.3. Jednotlivé části sociálního pojištění

Sociální pojištění se dělí na jednotlivé podsystémy podle sociální události, která zakládá nárok na dávku. Zároveň se liší podmínky účasti na pojištění. Slovenský systém

za dvanáct měsíců. Z příjmů z dohody o brigádnické práci studentů se platí pouze daň z příjmů a zaměstnavatel odvádí pouze úrazové a garanční pojištění (ze systému sociálního pojištění), které je však velmi nízké.

sociálního pojištění zná více druhů pojištění, celkem pět – nemocenské, důchodové, úrazové, garanční a pro případ nezaměstnanosti. Český systém má pouze tři pojištění, nemocenské, důchodové a úrazové, kvazipojištění pro případ nezaměstnanosti, kdy se neplatí pojistné, ale jen příspěvek, a případné plnění pak nesouvisí s placením tohoto příspěvku. Oblast pokrytá slovenským garančním pojištěním (úpadek zaměstnavatele) je řešena zvláštním zákonem úplně mimo systém sociálního pojištění.

3.1.3.1. Nemocenské pojištění

Související ustanovení:

*§ 14 a § 30 až § 59 slovenského zákona o sociálním pojištění
český zákon o nemocenském pojištění*

Pro oba státy platí, že nemocenského pojištění se povinně účastní zaměstnanci. Pro další skupiny však už jsou právní úpravy obou států rozdílné. V České republice je osoba samostatně výdělečně činná účastná toliko dobrovolně, na základě vlastního rozhodnutí. Na Slovensku je nemocenské pojištění povinné pro osoby samostatně výdělečně činné za předpokladu, že příjmy osoby samostatně výdělečně činné dosáhly za předchozí rok po odpočtu výdajů nejméně částku stanovenou zákonem, na letošní rok platí limit pro příjmy za rok 2010 ve výši 3948,72 EUR.

Na Slovensku je však možné se nemocensky pojistit i dobrovolně, tuto možnost má každá fyzická osoba ve věku alespoň 16 let s pobytem na území Slovenska, která nepobírá starobní důchod nebo invalidní důchod pro ztrátu schopnosti vykonávat výdělečnou činnost o více než 70 %. V České republice se mohou dobrovolně pojistit pouze tzv. zahraniční zaměstnanci, což jsou osoby konající na území České republiky činnost pro zaměstnavatele, kterým je zahraniční osoba. Osoby, které nejsou ani zaměstnanci podle zákona o nemocenském pojištění, ani osoby samostatně výdělečně činné, nemohou být v České republice vůbec nemocensky pojištěny.

Z nemocenského pojištění se vyplácejí dávky pro případ nemoci, ošetrovné, peněžitá pomoc v mateřství a vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství. Uvedené členění a věcná náplň uvedených dávek je pro oba státy společná.

3.1.3.2. Důchodové pojištění

Související ustanovení:

*§ 15 a § 60 až § 82 slovenského zákona o sociálním pojištění
český zákon o důchodovém pojištění*

V obou státech se důchodového pojištění účastní povinně všichni zaměstnanci pro účely sociálního pojištění. Pro osoby samostatně výdělečně činné slovenská úprava stanoví povinnou účast na důchodovém pojištění, pokud je tato osoba povinně účastna nemocenského pojištění. Podle českých předpisů je povinně účastna důchodového pojištění osoba samostatně výdělečně činná, která není nemocensky pojištěna jako zaměstnanec nebo nespadá do dalších zákonem stanovených skupiny osob. Taková osoba se považuje za osobu samostatně výdělečně činnou vykonávající tzv. hlavní samostatně výdělečnou činnost. Pokud osoba patří do uvedené skupiny a není dobrovolně účastna nemocenského pojištění, považuje se za osobu vykonávající tzv. vedlejší samostatnou výdělečnou činnost a je povinně účastna důchodového pojištění v případě, že její daňový základ za příslušné období přesahuje částku stanovenou zákonem⁴², vycházející z průměrné mzdy zjištěné Českým statistickým úřadem a která pro rok 2011 činí 59 374 Kč. V obou státech je možné se k důchodovému pojištění přihlásit dobrovolně, na Slovensku od 16 let, v České republice je hranice o dva roky vyšší a navíc je v České republice omezení pro osoby, které nevykonávají žádnou činnost nebo nepatří do skupiny osob stanovené zákonem, například které se připravují na budoucí povolání na střední nebo vysoké škole; mohou být dobrovolně účastny důchodového pojištění pouze po dobu deseti let.

3.1.3.3. Úrazové pojištění

Související ustanovení:

*§ 16 a § 17, § 83 až § 94 slovenského zákona o sociálním pojištění
§ 365 až § 393 českého zákoníku práce*

Úrazové pojištění je pojištěním zaměstnavatele pro případ pracovního úrazu nebo nemoci z povolání zaměstnance, za něž je zaměstnavatel odpovědný. Zaměstnavatel má nárok na plnění z úrazového pojištění v plné výši, v jaké je povinen poskytnout zaměstnanci náhradu za pracovní úraz nebo nemoc z povolání. Na Slovensku je úrazové pojištění součástí systému sociálního pojištění, zatímco v České republice stojí mimo systém, označuje se jako zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele. Pojištění

⁴² Česká republika, zákon 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ustanovení § 10, odst. 2) v návaznosti na § 17, odst. 2) a § 17, odst. 4) tohoto zákona

poskytuje Česká pojišťovna pro zaměstnavatele registrované k pojištění do roku 1992 a Kooperativa pro všechny ostatní zaměstnavatele. V České republice však byl již před několika lety schválen zákon o úrazovém pojištění⁴³, který však doposud nenabyl účinnosti. Mimo jiné přesouvá provádění úrazového pojištění na Českou správu sociálního zabezpečení a úrazové pojištění se stane součástí systému sociálního pojištění tak, jak je tomu na Slovensku.

Účastníkem úrazového pojištění je zaměstnavatel. Za zaměstnavatele se podle slovenského zákona pro účely úrazového pojištění považuje osoba, která zaměstnává alespoň jednu osobu v pracovněprávním vztahu, případně i dalším vztahu, který stanoví zákon. V důsledku toho se na Slovensku platí úrazové pojištění i z dohod konaných mimo pracovní poměr. Český zákon by se měl vztahovat také na všechny osoby v pracovněprávním vztahu, avšak v případě dohody o provedení práce se neplatí sociální pojištění, a protože úrazové pojištění se vypočítává ze základu pro sociální pojištění, nelze pro dohodu o provedení práce stanovit jiné pojištění než v nulové výši.

3.1.3.4. Garanční pojištění

Související ustanovení:

§ 18, § 95 až § 103a slovenského zákona o sociálním pojištění

český zákon o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatele⁴⁴

Garanční pojištění je pojištěním zaměstnavatele pro případ jeho vlastní platební neschopnosti, kdy v důsledku toho dojde k nevyplacení nároků zaměstnance, zejména mzdy nebo náhrady mzdy, zákon obsahuje taxativní výčet nároků, které se z tohoto pojištění uspokojují. Účastníkem je zaměstnavatel se zaměstnanci v pracovněprávním vztahu nebo zaměstnavatel, který je družstvem a jeho člen pro něj koná práci. Pojistné se opět odvádí i za zaměstnance činné na základě dohod konaných mimo pracovní poměr. Za okamžik, kdy je zaměstnavatel v platební neschopnosti, se považuje okamžik, kdy byl doručen návrh na vyhlášení konkurzu na zaměstnavatele příslušnému soudu⁴⁵.

V České republice není podobné pojištění vůbec zavedeno. Neschopnost zaměstnavatele vyplatit nároky zaměstnanců v pracovním poměru v případě úpadku však řešena je, a to zákonem o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatele. Neplatí se žádné pojistné, případné úhrady zaměstnanců jsou hrazeny ze státního rozpočtu na základě uvedeného zákona.

⁴³ Česká republika, zákon číslo 266/2006 Sb., o úrazovém pojištění zaměstnanců

⁴⁴ Česká republika, zákon číslo 118/2000 Sb., o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatele a o změně některých zákonů.

⁴⁵ Slovenské právo nezná pojem insolvenční řízení, řešením úpadku se zabývá zákon číslo 7/2005 Z. z. – Zákon o konkurze a reštrukturalizácii.

3.1.3.5. Pojištění pro případ nezaměstnanosti

Související ustanovení:

*§ 19, § 104 až § 108 slovenského zákona o sociálním pojištění
§ 39 až § 57 českého zákona o zaměstnanosti*

Pojištění pro případ nezaměstnanosti jsou na Slovensku účastni zaměstnanci, kteří jsou povinně účastni nemocenského pojištění. Obdobně i k tomuto pojištění se lze přihlásit dobrovolně za obdobných podmínek jako k nemocenskému pojištění. Některé skupiny zaměstnanců jsou naopak z pojištění vyloučeny, jako například osoby pobírající starobní důchod.

V České republice je plnění v případě nezaměstnanosti řešeno jiným způsobem, v rámci placení sociálního pojištění se platí tzv. příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, avšak pouze v rámci pojistného placeného zaměstnavatelem, pojistné placené zaměstnancem není nijak rozděleno, ještě je také příspěvek na státní politiku zaměstnanosti definován v rámci pojistného osob samostatně výdělečně činných⁴⁶. Uvedený příspěvek na státní politiku zaměstnanosti však není pojistným na pojištění pro případ v nezaměstnanosti, to v České republice neexistuje. Dávky v nezaměstnanosti a podmínky pro jejich získání stanoví zákon o zaměstnanosti, stejně jako okruh osob, kterým tyto dávky náleží. Důsledkem úpravy řešené tímto způsobem je, že existují osoby, které nemají nárok na dávky v nezaměstnanosti, avšak i z jejich příjmů se vypočítává příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Jedná se například o osoby, které se připravují na budoucí povolání. Na Slovensku naopak je povinnost placení pojistného spojena s právem na plnění z tohoto pojištění.

3.2. Zdravotní pojištění

Systém zdravotního pojištění má v obou zemích stejný účel – zajištění pojištěnce. Z podstaty věci jím může být pouze fyzická osoba, pro případ, kdy byl nucen vyhledat lékařské ošetření. Plněním z tohoto pojištění pak je úhrada poskytnuté péče nebo léčiv zdravotnickému zařízení. Zdravotní pojištění má v obou státech výrazně daňový charakter, neboť péče hrazená ze zdravotního pojištění má stejný rozsah a stejnou kvalitu pro všechny pojištěnce bez ohledu na to, kolik který pojištěnec odvedl pojistného. V podstatě nastavení způsobu úhrada a plnění navozují situaci, jako by zdravotní péče byla hrazena ze státního rozpočtu z daňových příjmů.

⁴⁶ Česká republika, zákon číslo 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ustanovení § 7, odst. 1)

Specifikum systému však je, že pojistné se neodvádí státu, ale příslušné zdravotní pojišťovně, u které je osoba pojištěna. V obou státech je více pojišťoven a je možné mezi nimi za podmínek stanovených zákonem vybírat a pojišťovnu i změnit. Účast na systému zdravotního pojištění je povinná pro všechny osoby s pobytem na území daného státu a i některé další. Osoby, které by ze stanovených důvodů, například věku, nemohly samy pojistné platit, toto platí, pouze pokud jsou výdělečně činné, jinak za ně platí stát opět přímo zdravotní pojišťovně. Dále pojistné platí osoby samostatně výdělečně činné, zaměstnanci, zaměstnavatelé za zaměstnance a dále také jiné osoby, za které neplatí pojistné stát.

Povinnosti zaměstnavatelů v oblasti zdravotního pojištění jsou velmi podobné jako v oblasti sociálního pojištění. Zaměstnavatelé mají registrační povinnost svou a svých zaměstnanců, dále musí odvádět pojistné a posílat měsíční přehledy každé pojišťovně, u které je pojištěn alespoň jeden zaměstnanec.

Obdobně osoby samostatně výdělečně činné mají povinnost měsíčně odvádět zálohy na pojistné.

Rozdílná úprava platí pro roční vyúčtování zdravotního pojištění. V obou státech musí toto provést osoba samostatně výdělečně činná, ale na Slovensku má tuto povinnost také osoba, která byla zaměstnaná. Zákon stanoví výjimky, kdy není potřeba zúčtování provádět, například pokud příjmy zaměstnance byly ve všech v zaměstnáních v každém měsíci nižší než trojnásobek průměrné mzdy nebo naopak pokud byly jeho příjmy v každém měsíci z každého zaměstnání vyšší než trojnásobek průměrné mzdy. Zaměstnanec může požádat do 15. února následujícího roku svého posledního zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování obdobně jako o vyúčtování daně z příjmů, nebo tak může učinit i sám obdobně jako osoby samostatně výdělečně činné.

Důvod úpravy spočívá v existenci maximálního vyměřovacího základu ve výši trojnásobku průměrné mzdy zjištěné za rok, který o dva roky předchází rok, za který se pojistné počítá. Rovněž český zákon zná maximální vyměřovací základ zdravotního pojištění, určuje se obdobně z průměrné mzdy, avšak maximální měsíční vyměřovací základ činí šestinásobek průměrné mzdy za měsíc. Roční zúčtování daně se však v České republice provádí pouze u osob samostatně výdělečně činných, u zaměstnanců se maximální vyměřovací základ uplatňuje dosti komplikovaně, slovenská právní úprava se jeví jako rozumnější, a to i přesto, že je nutně administrativně náročnější.

3.3. Daňové právo procesní

Procesní právo v oblasti daní upravuje na Slovensku zákon o správě daní a poplatků, předpis ještě z doby společného státu. Avšak i jen letmé nahlédnutí do aktuálního znění postačuje k poznání, že českému zákonu o správě daní, který byl účinný do konce minulého roku, není příliš podobný. Vývoj procesního práva šel přece jen jiným směrem než v České republice. Zatímco v oblasti hmotného práva není z podstaty věci prostor pro příliš odlišností, procesní právo výrazně odlišnosti umožňuje. V České republice je procesním předpisem daňový řád, účinný je od 1. ledna tohoto roku a jedná se o zcela novou kodifikaci. Ta částečně zohledňuje judikaturu Nejvyššího správního soudu, která představovala výklad původního zákona o správě daní, na druhou stranu obsahuje některá ustanovení, která nejsou příliš příznivá pro poplatníky a pomalu začínají vycházet najevo i chyby. Jedna byla již zmíněna v kapitole věnované daňovým příznáním.

Dále například podle současného znění daňového řádu jediný způsob, jak doručit správci daně plnou moc k zastupování tak, aby poplatník měl jistotu, že je plná moc vůči správci daně účinná, s výjimkou poměrně sofistikovaného odeslání zkonvertované plné moci do elektronické podoby elektronickou cestou, je donést ji správci daně osobně. Plná moc je totiž účinná v okamžiku, kdy dojde místně a věcně příslušnému správci daně. Dále daňový řád zrušil možnost žádat o prominutí sankcí, jako jsou úroky z prodlení nebo penále, což je k poplatníkům dosti nevstřícné, zejména pokud existoval pokyn Ministerstva financí ČR, jak mají správci daně při promíjení sankcí postupovat.

Na Slovensku rekonstrukce zákona o správě daní proběhla rovněž, částečně se jí novelizoval dosavadní zákon, zbylá doposud neúčinná část by měla být účinná od 1. ledna příštího roku.

V následujícím textu budou uvedeny vybrané dva okruhy, které jsem považoval za zajímavé k porovnání.

3.3.1. Sankce

Z hlediska daňového poplatníka jsou sankce velmi významnou částí daňového práva. Lze přitom nalézt několik oblastí, kde se tyto sankce zejména objevují, oblasti lze v právních rádech obou zemí definovat identicky, a to následovně:

- sankce za opožděnou platbu daně nebo platbu v nesprávné výši
- sankce za podání příznání nebo hlášení (tvrzení) po uplynutí stanovené lhůty

- sankce za pochybení v určení správné výše daně v daňovém přiznání
- sankce za nesplnění jiných povinností.

Uvedené skupiny v sobě zahrnují realizaci práva státu požadovat po daňových poplatnících odvedení daně řádně včas a ve správné výši. Kromě těchto existují ještě další sankce, které souvisí zejména s procesním daňovým právem, jako například pořádková pokuta svědkovi nebo sankce za porušení mlčenlivosti. Tyto sankce se obdobně objevují v procesních předpisech jiných právních odvětví a z hlediska daní jako takových nejsou příliš zajímavé.

Co se týká sankcionování poplatníků za neplnění povinností v naznačených oblastech, nelze než konstatovat, že slovenské předpisy jsou výrazně tvrdší. Česká právní úprava sice po vstoupení daňového řádu v účinnost zpřísnila, avšak zdaleka nedosahuje tvrdosti úpravy slovenské. Rozdílnost právních úprav spočívá v tom, že slovenský zákon o správě daní a poplatků označuje vybrané porušení daňových zákonů za správní delikty. A ohledně udílení sankcí k nim stejně tak přistupuje. Pro českou právní úpravu je pak tato konstrukce neznámá, snad s výjimkou trestního práva, daňové trestné činy však jsou pochopitelně i ve slovenském právním řádu.

Sankce za opožděnou platbu daně má v obou státech téměř identickou konstrukci, označuje se jako úrok z prodlení, přičemž jeho výše je vázána na úrokové sazby příslušné centrální banky. Česká úprava hovoří o repo sazbě České národní banky, zvýšené o 14 procentních bodů, zatímco slovenská úprava stanoví úrok z prodlení ve výši čtyřnásobku základní úrokové sazby Evropské centrální banky, minimálně však 15 %. Zde tedy je slovenská úprava o něco málo vstřícnější, ovšem pouze za předpokladu, že úrokové sazby jsou nízké, ale ne téměř nulové. Posouzeno podle dostupných dat za poslední roky lze dospět k názoru, že slovenský úrok z prodlení je nižší než český.

Výše sankce za opožděné podání daňového přiznání je na Slovensku nezávislá na výši vyměřené daně, zákon stanoví rozpětí výše pokuty zvláště pro fyzické a zvláště pro právnické osoby, a to od přibližně 33 EUR pro fyzické a 66 EUR pro právnické osoby. Česká právní úprava pak přihlíží k výši vyměřené daně nebo daňové ztráty s tím, že minimální výše je 500 Kč. Zajímavé na slovenské právní úpravě je to, že pokud poplatník nepodá přiznání ani po výzvě správce daně, výše pokuty se mění přibližně desetinásobně. Obdobně slovenský zákon stanoví pokuty i za opožděné podání vyúčtování a hlášení (v České republice v daňovém řádu spolu s daňovým přiznáním označovanými novým pojmem daňová tvrzení), avšak v nižší výši než u daňových

přiznání. Podle českého zákona je pak možno uložit pouze pořádkovou pokutu, která bude popsána dále.

Příznivější právní úpravu má Slovensko pro případ, kdy dodatečně dojde k vyměření daně vyšší nebo snížení nadměrného odpočtu (v případě daně z přidané hodnoty) oproti poslední známé daňové povinnosti. V případě, kdy rozdíl zjistí a vyměří správce daně, například v důsledku daňové kontroly, činí pokuta trojnásobek základní úrokové sazby Evropské centrální banky, minimálně však 10 %. V České republice je za toto stanoveno penále ve výši 20 % při zvýšení daňové povinnosti nebo snížení nadměrného odpočtu a nebo 1 % při snížení daňové ztráty.

Naproti tomu však na Slovensku existuje sankce v poloviční výši, než je uvedená, pokud k vyměření daně vyšší nebo snížení nadměrného odpočtu dojde na základě dodatečného daňového přiznání podaného poplatníkem. V České republice se toto nesankcionuje. Na druhou stranu se na Slovensku počítá úrok z prodlení až od chvíle, kdy je doměřená daň splatná podle rozhodnutí správce daně nebo od uplynutí lhůty pro zaplacení na základě podání dodatečného daňového přiznání, zatímco v České republice se úrok z prodlení počítá od původní splatnosti daně, tedy od chvíle, kdy by byla daň splatná, kdyby v řádném přiznání byla vypočtena ve správné výši.

Dále slovenský zákon o správě daní a poplatků stanoví pokuty za porušení povinností nepeněžité povahy, spočívající v porušení povinností při registraci daňových subjektů, porušení zákonem stanovené oznamovací povinnosti a porušení povinností v souvislosti s povinným používáním registračních pokladen. Uvedené sankce se řádově pohybují ve stovkách až tisících EUR. Český zákon je v tomto ohledu výrazně mírnější, neboť za porušení povinností nepeněžité povahy je možné udělit pouze pořádkovou pokutu. Vzhledem k charakteru pořádkové pokuty, kdy tato slouží k donucení adresáta, aby splnil stanovenou povinnost, ji nelze uložit poté, co povinnost byla splněna, a to i tehdy, byla-li splněna po stanovené lhůtě. Slovenská právní úprava obsahuje pořádkovou pokutu rovněž, použije se na nesplnění jiné povinnosti nepeněžité povahy, než za které zákon jmenovitě stanoví sankci.

Celkově je česká právní úprava výrazně příznivější, pokud jde o sankce za formální prohřešky proti zákonu, nelze posoudit registrační pokladny, neboť nejsou v České republice vůbec zavedeny, naopak slovenská právní úprava je příznivější, co se týká sankcí za opožděné uhrazení a nebo přiznání daně.

3.3.2. Doručování

Související ustanovení:

§ § 17 až 19 slovenského zákona o správě daní

§ 30 až 35 nového slovenského zákona o správě daní

Nejvýznamnější rozdíl mezi oběma státy v současné úpravě doručování spočívá v tom, že na Slovensku neexistuje něco obdobného, jako jsou datové schránky. Doručování prostřednictvím elektronických prostředků možné je, pakliže o takový způsob doručování projeví poplatník zájem a správce daně o něj požádá. Je mu pak doručováno emailem podepsaným zaručeným elektronickým podpisem. Aby bylo doručování účinné, musí poplatník přijetí písemnosti potvrdit, přitom musí užít vlastního zaručeného elektronického podpisu. V případě, že poplatník doručení do tří dnů správci daně nepotvrdí, bude mu písemnost doručena pozemní poštou.

V důsledku přijetí rekonstrukce zákona o správě daní na Slovensku, která s účinností od 1. ledna 2010 novelizovala dosavadní zákon o správě daní a jako celek by měla vstoupit v účinnost od 1. ledna 2012, dochází i na Slovensku k zavedení jakési obdoby datových schránek⁴⁷, nikoli však jednotného systému pro všechny státní orgány. Bude zavedena tzv. elektronická osobní schránka, která bude určena pro komunikaci s daňovými a celními orgány a Ministerstvem financí SR. Zároveň bude moci poplatník užívat online služby ministerstva financí. Zčásti se jedná o obdobu online služeb provozovaných českým ministerstvem financí. V obou státech je rozdílně stanovena skupina osob, která je povinna tyto elektronické prostředky používat. A rovněž je rozdílně stanovena skupina písemností, které mohou být správci daně zasílány pouze elektronicky.

České předpisy doposud stanoví pouze pro jediný dokument povinné podání pouze v elektronické podobě, a to souhrnné hlášení⁴⁸ – od 1. ledna 2010. Na Slovensku se souhrnné hlášení podává povinně elektronicky od 1. ledna 2011 s tím, že od 1. ledna 2012 bude možné pouze elektronicky podat rovněž přiznání k dani z přidané hodnoty. Něco podobného lze předpokládat i v České republice, také vzhledem k tomu, že úvahy na toto téma byly již před několika lety. Povinnost zasílat uvedené dokumenty správci daně pouze elektronicky je stanovena všem poplatníkům bez rozdílu. Naopak co se týká povinnosti strpět doručování elektronickými prostředky, tuto na Slovensku mají plátcí daně z přidané hodnoty, daňoví poradci a advokáti, v České republice pak všechny

47 Úložiště dat určené pro komunikaci se státními orgány zřízené zákonem zákonem č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů

48 Dokument týkající se daně z přidané hodnoty, ve kterém poplatník vykazuje své obchodní partnery z jiných členských států Evropské unie, kterým ve sledovaném období dodal zboží či služby.

právnícké osoby, které se zapisují do obchodního rejstříku. V obou státech je možno si doručování prostřednictvím elektronických prostředků dobrovolně zvolit.

Další vývoj zřejmě povede k postupnému zavádění povinného používání elektronických prostředků při komunikaci se státními orgány a k rozšiřování skupiny podání, která je možné učinit pouze elektronickou cestou. Otázkou však zůstává, zdali je výše uvedený vývoj pro občany žádoucí, neboť fakticky neznamená rozšiřování jejich možností komunikace se státními orgány, nýbrž naopak jejich zúžení. Doposud v obou státech platí, že poplatník může při zasílání písemností správci daně, až na výjimky zmíněné výše, použít tři hlavní možnosti, a to donesení osobně, zaslání pozemní poštou nebo zaslání elektronicky. Dostupná je konverze dokumentů v písemné podobě do podoby elektronické. Je tak možno zvolit nejvhodnější způsob zaslání pro každý konkrétní případ.

Obdobně pro doručování v České republice se zavedením datových schránek rozšířily možnosti pro osoby, které nemají povinnost mít zřízenou datovou schránku, kdy si mohou zvolit, zda chtějí doručovat pozemní poštou nebo elektronickou cestou. Pro osoby, které však mají datovou schránku zřízenou ze zákona, tato možnost volby neexistuje a rozhodně se nedomnívám, že nastalou situaci tyto osoby vítají. Naopak mám za to, že to pro mnohé z nich znamená ve svém důsledku zvýšené náklady na administrativu, neboť užívání elektronických prostředků předpokládá zejména dvě věci: mít příslušné technické vybavení a schopnosti s ním pracovat. To může být problém zejména pro osoby bez zaměstnanců nebo s několika málo zaměstnanci, kterým to v důsledku přinese zvýšení nákladů, kdy na práci s datovou schránkou budou nuceni uzavřít smlouvu s jiným podnikatelem. Mám za to, že datové schránky mohou být obecně přínosem pouze tehdy, pokud jejich užívání bude pro všechny pouze dobrovolné, závislé na svobodném rozhodnutí každého možného uživatele. Stejný názor mám na povinné zasílání podání pouze elektronickou cestou.

3.4. Soudní přezkum rozhodnutí ve věcech daňových

Přezkoumání rozhodnutí státních orgánů soudem je právem, které zaručuje ústava. Toto platí pro oba státy. Do této kategorie patří i rozhodnutí ve věcech daní. Jedná se přitom o široce využívané právo daňových poplatníků, kdy příčinou je nepochybně i složitost a nejednoznačnost některých ustanovení daňového práva. Nezřídká dochází ze strany správců daně k nesprávnému procesnímu postupu při správě daní, zejména pak v rámci daňové kontroly.

Podle české právní úpravy je možné podat žalobu proti pravomocnému rozhodnutí správce daně, a to po vyčerpání všech řádných opravných prostředků, ve lhůtě do dvou měsíců od doručení rozhodnutí, které je u soudu napadáno. Věcně příslušné k projednání žaloby jsou krajské soudy, rozhodují specializované senáty pro oblast správního soudnictví. Procesním právním předpisem je soudní řád správní. Soud zkoumá napadené rozhodnutí správce daně v rozsahu žalobních bodů, které poplatník uvedl v žalobě. K novým tvrzením a skutečnostem nelze v řízení přihlídnout. Proti rozhodnutí, které se vydává formou rozsudku, není přípustné odvolání. Lze však využít mimořádný opravný prostředek, kasační stížnost, kterou projedná Nejvyšší správní soud, u nějž musí být poplatník zastoupen advokátem. V řízení se uplatňuje kasační princip, je možné zrušit i rozhodnutí správce daně, které bylo napadeno žalobou, a také rozhodnutí správce daně v prvním stupni. V případě neúspěchu poplatníka u Nejvyššího správního soudu lze ještě podat ústavní stížnost, avšak ta nepatří k opravným prostředkům a Ústavní soud řeší pouze to, zdali byla při řízení zachována ústavou zaručená práva.

Slovenská úprava správního soudnictví je obsažena v části páté občanského soudního řádu⁴⁹. Zvláštní právní předpis, jako je český soudní řád správní, na Slovensku není. K projednání žaloby je věcně příslušný krajský soud. Už při řízení u krajského soudu musí být poplatník zastoupen advokátem. Významným rozdílem oproti české úpravě je to, že proti rozhodnutí krajského soudu je přípustný opravný prostředek, odvolání. O odvolání rozhoduje Nejvyšší soud, Nejvyšší správní soud na Slovensku není. Nejvyšší soud může rozhodnutím o odvolání rozsudek krajského soudu potvrdit, změnit nebo zrušit. Pokud jde o Ústavní soud, je možné se na něj obrátit za obdobných podmínek jako v České republice.

⁴⁹ Umístěním odpovídá tato část části páté českého občanského soudního řádu, která byla zrušena Ústavním soudem České republiky

4. Rozbor vybrané judikatury

Smyslem této kapitoly je na základě vybrané judikatury slovenských soudů poukázat na rozdíly v právních řádech obou zemí a nebo naopak ukázat shodné úvahy soudů obou zemí.

4.1. Odůvodnění platebního výměru

K výsledkům vyměřovacího řízení správce daně dojde správním uvážením, v jehož rámci se musí vyrovnat i s tvrzeními a návrhy důkazů vznesenými daňovým subjektem průběhu daňové kontroly i ve vyjádření k protokolu. V případě, že jde o vydání dodatečného platebního výměru (§ 44 odst. 6, písm. b) zákona o správě daní a poplatků), je zřejmé, že daň zjištěná po daňové kontrole se odlišuje od daně uvedené v daňovém přiznání, a proto jde už o vyslovení právního názoru správce daně na sporné skutečnosti mezi daňovým subjektem a správcem daně. Až hodnocení důkazů, jejich konfrontace s vyjádřeními a důkazy daňového subjektu proti protokolu umožňují správci daně ve stadiu vyměřovacího řízení vyslovit závěr o vyměřené dani. Námitkami a vyjádřeními účastníka

řízení se musí zabývat už správce daně, a to nejpozději v odůvodnění dodatečného platebního výměru. Pokud tak neučinil, jeho rozhodnutí je svévolné, vydané jednostranně na základě zjištění správce daně. Z hlediska právní praxe není možné tyto nedostatky nechat k odstranění až ve stadiu odvolacího řízení vlastní činností žalovaného.

Nejvyšší soud Slovenské republiky 3 Sžf/86/2007

Správce daně vykonal daňovou kontrolu u daňového subjektu – žalovaného – ve věci daně z příjmů za rok 2002. Na základě daňové kontroly zpochybnil uplatnění dvou faktur v daňově uznatelných nákladech ve výši 1,725 milionu Sk, a to s odůvodněním, že se jedná podle zjištění správce daně o faktury za zprostředkování, které však nebyly zaplacené do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, a z toho důvodu měl být o uvedenou částku zvýšen základ daně. Výsledek daňové kontroly shrnutý v protokolu o daňové kontrole byl s žalobcem projednán na ústním jednání, přičemž žalobce ještě před tímto jednáním zaslal správci daně vyjádření k protokolu, ve kterém uvedl, že u předmětných faktur byl pouze chybně uveden předmět plnění, že se nejednalo o zprostředkování, a jeho návrh, aby faktury byly ponechány v nákladech ovlivňujících výše daně. Ze zápisu o projednání protokolu plyne, že správce daně konstatoval podání žalobce, avšak protokol o daňové kontrole neopravil, ani k němu

nevypracoval dodatek. Následně pak vydal správce daně dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2002 a doměřil daň ve výši 477 500 Sk. Námitkami žalobce, které uvedl ve svém vyjádření k protokolu, se nezabýval. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání.

Až v rámci odvolacího řízení byl vyzván žalovaným – Daňovým ředitelstvím Slovenské republiky – k předložení důkazů na podporu svých tvrzení uvedených ve vyjádření k protokolu. Odvolání bylo zamítnuto. Stejně tak byla krajským soudem zamítnuta žaloba proti rozhodnutí o odvolání. Proti rozhodnutí krajského soudu podal žalobce odvolání.

Podle názoru Nejvyššího soudu Slovenské republiky správce daně ani žalovaný dostatečně nezkoumali skutkový stav, když vycházeli jen z textu v předmětných fakturách. V daném případě správce daně nepřihlédl k námitkám žalobce a nezjistil řádně skutkový stav věci. Protože jde o pochybení, které má za následek nezákonnost rozhodnutí, Nejvyšší soud Slovenské republiky rozhodnutí krajského soudu změnil tak, že rozhodnutí žalobce ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

Z uvedeného rozsudku je dobře vidět dvojinstančnost soudního přezkumu rozhodnutí v daňovém řízení, kdy Nejvyšší soud Slovenské republiky změnil odvoláním napadený rozsudek krajského soudu. Rozsudek poukazuje ještě na jeden rozdíl oproti českému právu. Podle českého daňového řádu platí: dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Předchozí zákon o správě daní a poplatků povinnost odůvodnění takového platebního výměru sice nestanovil doslova tak jako slovenský zákon⁵⁰, ale odůvodnění obsahovat musel.

Dnes na rozdíl od slovenské úpravy provede správce daně správní uvážení již v průběhu daňové kontroly, které pak zahrne do správy o daňové kontrole. V této souvislosti vzniká otázka, co dělat v případě, že poplatník bude namítat ještě další skutečnosti po skončení daňové kontroly projednáním zprávy, ale ještě před dodatečným vyměřením daně. Dále není zřejmé, zdali případ, kdy dojde k vyměření daně na základě daňové kontroly, avšak dodatečný platební výměr bude obsahovat odůvodnění, kde správce daně dojde k jiným závěrům než ve správě o daňové kontrole, neznamena nesprávný procesní postup správce daně. Platná právní úprava zjevně klade vyšší nároky na správce daně, aby zpráva o daňové kontrole byla zpracována s maximální pečlivostí.

⁵⁰ Podle § 30 odst. 7 slovenského zákona o správě daní rozhodnutí, kterým se daň vyměruje odchylně od přiznání, hlášení, dohody nebo jiného oznámení, musí obsahovat odůvodnění.

4.2. Stanovení daně podle pomůcek

Na stanovení daně z příjmů podle pomůcek ve smyslu § 29 odst. 6 zákona o správě daní je nutné nahlížet jako na zvláštní sankční prostředek postihující daňové subjekty, ke kterému se může správce daně uchýlit jen tehdy, když daňový subjekt v rámci procesu dokazování nesplnil některou ze svých povinností.

Z rozsudku Nejvyššího soudu Slovenské republiky 3 Sžf 14/2010

Nejvyšší soud Slovenské republiky nabízí v uvedeném rozsudku rozdílný pohled na charakter vyměření daně podle pomůcek, kdy uvádí, že se jedná o sankci svého druhu vůči poplatníkovi, který nesplnil nějakou svou povinnost v daňovém řízení. Znění ustanovení o možnosti stanovit daň podle pomůcek je přitom v českém daňovém řádu téměř stejné jako ve slovenském zákoně o správě daní a rovněž i ve starém českém zákoně o správě daní. V České republice se však stanovení daně podle pomůcek za sankci nepovažuje⁵¹. Jde pouze o jeden z možných postupů, jak může správce daně vyměřit daň vedle dokazování a dohody.

⁵¹ Například KOBÍK, Jaroslav *Daňová kontrola*, 1. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2006 strana 55

4.3. Plnění z neplatné smlouvy

Ani zájem státu na realizaci příjmové stránky státního rozpočtu nemůže být a není nadřazený dodržování a respektování práv, které zákony přiznávají daňovým subjektům. Za situace, kdy právo umožňuje rozdílný výklad, není možné při řešení případu obejít skutečnost, že v oblasti veřejného práva (daňového práva) státní orgány mohou dělat jen to, co jim zákon výslovně umožňuje.

Podle hmotně právní úpravy daně z příjmů v posuzovaném zdaňovacím období platnost, resp. neplatnost smlouvy (právního úkonu) z pohledu soukromoprávního neměla vliv na skutečnost, zda výdaje realizované na jejím základě jsou, nebo nejsou daňovým výdajem. Pokud jde o posouzení konkrétního výdaje a jeho uznání, resp. neuznání za daňový výdaj, rozhodující je to, zda jde o výdaj, který je vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů při respektování časové a věcné souvislosti v daném zdaňovacím období.

Každý výdaj má svůj právní důvod, který se v daňovém řízení také může zkoumat, avšak zákonnou podmínku prokazatelnosti je třeba spojovat primárně s prokázáním výšky výdaje, a nikoli s prokazováním právního důvodu jeho realizace. Ani případná neplatnost právního úkonu (která může nastat jen ze zákonných důvodů) nemusí mít vždy za následek nemožnost uznání výdaje na jeho základě realizovaného do daňových výdajů.

Nález Ústavního soudu Slovenské republiky I. ÚS 241/07-44

V uvedeném případě stěžovatelka získala prostředky na svou činnost uzavřením smlouvy o tzv. zpětném leasingu, kdy prodala movité věci leasingové společnosti, ty si pronajala a výdaje za nájemné uplatňovala jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Správce daně provedl u stěžovatelky daňovou kontrolu za zdaňovací období let 1997 a 1998, nájemné posoudil jako výdaj, který není daňově uznatelný, a to na základě posouzení leasingové smlouvy jako absolutně neplatné z důvodu, že stěžovatelka nebyla s to převést na leasingovou společnost vlastnické právo, neboť ho sama neměla. V důsledku této úvahy došlo k dodatečnému vyměření daně z příjmů stěžovatelce za výše uvedená období. Stěžovatelka podala proti rozhodnutí odvolání, to bylo daňovým ředitelstvím zamítnuto. Stěžovatelka neuspěla ani u krajského soudu a následně ani při odvolání proti rozsudku krajského soudu u Nejvyššího soudu. Stěžovatelka podala ústavní stížnost, v níž namítala porušení svých Ústavou Slovenské republiky zaručených práv rozhodnutím Nejvyššího soudu Slovenské republiky. Ústavní soud dospěl k závěru, že její práva porušena byla, rozsudek Nejvyššího soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Rozsudek je zajímavý z více hledisek. Asi nejpodstatnější je, že z něj lze dovést, že aby byl výdaj daňově neuznatelný pouze z toho důvodu, že byl učiněn na základě absolutně neplatného právního úkonu, muselo by toto být stanovené zákonem. Pakliže tomu tak není, lze sice k absolutní neplatnosti v daňovém řízení přihlížet, avšak nelze bez dalšího takový výdaj prohlásit za daňově neuznatelný. Ústavní soud jako primární vyzdvihuje pravidlo, že výdaj je daňově uznatelný, pokud je vynaložen na zajištění, dosažení a udržení příjmů a je respektována jeho časová a věcná souvislost s dosaženými příjmy. Uvedený náleží rovněž vyvolává otázku, do jaké míry by správce daně měl posuzovat platnost či neplatnost právních úkonů v oblasti soukromého práva.

Závěr

Na závěr práce jsem, ač nerad, nucen konstatovat, že slovenské právní předpisy, které jsem v rámci přípravy této práce prostudoval, se mi jevily jako přehlednější a lépe uspořádané než odpovídající předpisy české. Tohoto dojmu jsem však nabyt již dříve, nyní jsem si ho jen potvrdil. Slovenský zákon o dani z příjmů je ve většině ustanovení méně rozsáhlý, přesto však nelze nabýt dojmu, že by snad slovenská úprava byla méně jasná nebo nejednoznačná. Každopádně však slovenský zákon obsahuje méně různých výjimek.

Samozřejmě je nutné vzít do úvahy, že český zákon je stále týž, přijatý ještě za existence společného státu a nebyl nikdy rekodifikován. Zatímco zákon slovenský je již třetí kodifikací. Je však jasné, že jen samotná nová kodifikace s sebou nese ani kvalitu, ani přehlednost. Ostatně nový daňový řád je toho příkladem. Cílem této kodifikace bylo zpřehlednění a zkvalitnění procesního daňového práva s tím, že původní zákon o správě daní a poplatků byl označován jako starý a již nevyhovující. Ve spojení s judikaturou Nejvyššího správního soudu se vytvořil ustálený výklad většiny ustanovení a systém dával poplatníkům celkem slušnou právní jistotu. Nyní, po několika měsících účinnosti, se objevují náznaky, že pro výklad některých ustanovení bude zřejmě opět třeba judikatury Nejvyššího správního soudu, případně alespoň potvrzení výkladu ministerstvem financí, jako v případě posunutí lhůty pro podání některých daňových přiznání o jeden den. Právě toto však měl daňový řád odbourat. Nutno však přiznat, že takto definovaný cíl je velmi ambiciózní a nejspíš i nesplnitelný.

Co však lze ohledně slovenských zákonů považovat za problematické, je nakládání s přechodnými ustanoveními. Stává se totiž, že zveřejněné aktuální znění obsahuje ustanovení, které je v přechodných ustanoveních dočasně změněno. To má značně negativní vliv na přehlednost.

V čem má Česká republika jednoznačně navrch, je dostupnost právní literatury, zejména komentáře k zákonům. Jediný dostupný slovenský komentář není dokonce ani v knižní podobě, je dostupný jen na internetu, ovšem pouze v placené sekci. Přestože je dobrý, nedosahuje kvalit ani jednoho ze dvou českých komentářů, které jsem použil. Rovněž ostatní literatura se nevyskytuje v příliš hojném počtu a navíc se obvykle jedná spíše o literaturu určenou účetním než o literaturu právní. Ostatně asi vše říká fakt, že nejvíce komentářů ke slovenským zákonům vydalo nakladatelství C. H. Beck.

Seznam literatury

PELECH Petr, PELC Vladimír, *Daně z příjmů s komentářem*, 11. vydání. Olomouc : Anag, 2011

MARKOVÁ Hana: *Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1 .vydání*. Praha : C. H. Beck, 2006
ISBN 80-7179-474-0

TALAČOVÁ Miroslava, TRPIŠOVÁ Gabriela *Mzdy a personalistika Ročné zúčtovanie zdravotného poistenia za rok 2006*, Žilina: Kros a.s., květen 2007
ISBN 978-80-969213-4-8

HUDECOVÁ Ivana *Účtovná záznamka za rok 2010*, Poradca s.r.o. 2010 : ISSN 1335-1583

BABČÁK Vladimír *Daňové právo Slovenskej republiky*, Bratislava: Epos, 2010
ISBN: 978-80-8057-851-0

VALICOVÁ Viera *Daň z príjmov zo závislej činnosti 2010/2011*, 2. doplněné vydání Žilina:
Ing. Eva BENKOVÁ, EDUCA SLOVAKIA 2011, ISBN: 978-80-970615-7-9

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, ISBN: 978-80-7400-005-8

KOBÍK, Jaroslav *Daňová kontrola*, 1. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2006, ISBN 80-7357-170-6

DROZD, Martin; JANKOVIČOVÁ, Valéria; PIRŠELOVÁ, Dagmar. *Zákon o dani z příjmov, základný komentár* [online], S-EPI, s. r. o., 2011. Dostupné z www:
<http://www.epi.sk/Comments/Komentare-k-zakonom.aspx>,

MACÍK Karel *Účetnictví pro manažerskou praxi*. Praha: Grada Publishing, spol. s r.o., 2000, ISBN 80-7169-914-4

Abstrakt

Srovnání vývoje daně z příjmů v České republice a na Slovensku po roce 1992

Téma své diplomové práce, srovnání vývoje daně z příjmů v České republice a na Slovensku po roce 1992, jsem si vybral zejména z profesních důvodů, neboť při výkonu povolání daňového poradce jsem konfrontován s potřebou znalostí nejen českého, ale také slovenského daňového práva v důsledku rozšíření podnikání některých klientů i na území Slovenska.

Navíc považuji srovnání práva dvou zemí, které ještě před dvaceti lety tvořily jeden stát a měly tak i společný právní řád, za přínosné i pro studium samotného českého práva. Vzhledem k jazykové blízkosti obou států lze snadno konfrontovat českou právní úpravu s nějakou jinou a rozšířit si tak znalosti i při seznamování se s touto úpravou.

Práce sestává ze čtyř částí, v první je stručně popsán vývoj daňových zákonů obou států po rozdělení federace až do současnosti.

Druhá část je hlavní částí celé práce, jsou zde podrobně porovnána jednotlivá vybraná ustanovení zákonů o daních příjmů obou států a jsou označeny významné rozdíly mezi právními úpravami obou států. Vybrána byla zejména ustanovení, která jsou nějakým způsobem významně odlišná v obou zemích nebo něčím zajímavá. Poukázáno je rovněž i na oblasti, které právní řád druhého státu vůbec neupravuje.

Třetí část obsahuje srovnání jiných právních předpisů než zákonů o daních z příjmů; jedná se o předpisy upravující sociální a zdravotní pojištění, daňové právo procesní a stručné srovnání správního soudnictví ve věci daní. Tato část je však stručnější než část předchozí a obsahuje méně podrobný popis. Jsou zde uvedena především ustanovení, která se výrazně liší v obou státech.

Čtvrtá část pak obsahuje několik rozsudků slovenských soudů. Vybrány jsou takové, které nějakým způsobem demonstrují slovenský právní řád, případně přinášejí zajímavé závěry, a je proveden jejich stručný rozbor.

Abstrakt

Comparison of the development of income tax in the Czech Republic and Slovak Republic after the year 1992

I have chosen the subject of my thesis, a comparison of a development of the income tax in the Czech Republic and in Slovakia after 1992, mainly for vocational reasons. As a tax adviser I have been confronted with a need to be familiar not only with the Czech tax law but also with the Slovak one as a result of an extension of the business of some of my clients to the territory of Slovakia.

Besides I consider a comparison of the laws of two countries that were parts of a common state before mere 20 years and had thus also a common legal order as useful also for the study of the Czech law. With regard to the language proximity of the both states it is easily possible to confront the Czech law regulations with the Slovak ones and to extend one's knowledge also during the study of these regulations.

The thesis consist of four parts. In the first part the development of the law taxes of the both states is described briefly from the partition of the federation until the present time.

The second part is the main section of the thesis. It contains a detailed comparison of selected individual enactments of the tax laws of the both states and an identification of important differences between the law regulations in both countries. In particular I have chosen the provisions that are substantially different in both countries or interesting for some reasons. I have referred also to the areas that are not regulated by the law system of the second state.

The third part contains a comparison of other legal regulations than income laws – it concerns regulations of social and health insurance, tax civil procedure law, and a brief confrontation of the administrative justice on the issue of taxes. However this part is more brief then the previous one and includes less detailed descriptions. Mainly those provisions are mentioned that are fundamentally different in both states.

Thereafter the fourth part contains several judgements of the Slovak courts. I have chosen such ones which demonstrate the Slovak rule of law or which bring interesting conclusions – a brief analysis of them has been made.

Klíčová slova / keywords

Daň

Daň z příjmů

Tax

Income tax