

Univerzita Karlova v Praze

Fakulta právnická

Jana Vítová

**ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB
(SROVNÁNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY V ČESKÉ
REPUBLICCE A VYBRANÝCH ZEMÍCH EU)**

Diplomová práce



Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 18. 4. 2016

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 18. 4. 2016

Jana Vítová

Poděkování:

Děkuji JUDr. Petru Novotnému, Ph.D. za odborné vedení, trpělivost, vstřícnost a ochotu, kterou mi v průběhu zpracování mé diplomové práce věnoval.

Obsah

1. Úvod	1
2. Zdanění příjmů fyzických osob v České republice	3
2.1. Pojem daně	3
2.2. Právní prameny daně z příjmů fyzických osob v České republice	4
2.3. Subjekt daně	5
2.3.1. Poplatník daně.....	5
2.3.2. Plátce daně	6
2.4. Předmět daně	6
2.5. Osvobození od daně	6
2.6. Zdaňovací období	7
2.7. Základ daně	7
2.7.1. Nezdaniitelné části základu daně	8
2.7.2. Položky odčitatelné od základu daně	8
2.8. Sazba daně	9
2.8.1. Minimální výše daně.....	10
2.8.2. Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně	10
2.8.3. Paušální sazba daně	10
2.9. Slevy na dani a daňová zvýhodnění	11
2.9.1. Slevy na dani	11
2.9.2. Daňová zvýhodnění.....	12
2.10. Správce daně z příjmů fyzických osob a daňové přiznání	12
2.10.1. Správa daně.....	12
2.10.2. Daňové přiznání	13
3. Zdanění příjmů fyzických osob ve Slovenské republice	14
3.1. Právní prameny daně z příjmů fyzických osob ve Slovenské republice	14
3.2. Daňový subjekt	15
3.2.1. Plátce daně a poplatník daně.....	15
3.2.2. Daňový rezident a nerezident.....	15
3.3. Sazba daně z příjmů fyzických osob	16
3.3.1. Reforma veřejných financí.....	16
3.3.2. Sazba daně.....	16
3.4. Předmět daně, zdaňovací období a základ daně	17
3.4.1. Předmět daně.....	17
3.4.2. Zdaňovací období a základ příjmové daně.....	17

3.5.	Nezdanitelné části základu daně a daňový bonus	17
3.5.1.	Nezdanitelná část základu daně.....	17
3.5.2.	Daňový bonus.....	18
3.6.	Zvláštní daňové úlevy	18
3.6.1.	Zaměstnanecká prémie.....	18
3.6.2.	Daňové asignace.....	19
3.7.	Správce daně z příjmů fyzických osob a daňové přiznání	19
3.7.1.	Správa daně	19
3.7.2.	Daňové přiznání	20
4.	Zdanění příjmů fyzických osob ve vybraných členských zemích Evropské unie	21
4.1.	Úvod k problematice	21
4.2.	Harmonizace daní z příjmů fyzických osob v Evropské unii.....	21
4.2.1.	Současný vývoj daňové harmonizace	21
4.2.2.	Negativní harmonizace a judikatura Soudního dvora	22
4.3.	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	26
4.3.1.	Dvojí zdanění	26
4.3.2.	Vzorová smlouva a metody zamezení dvojího zdanění	27
4.3.3.	Vnitrostátní úprava zamezení dvojího zdanění	29
4.4.	Švédsko.....	29
4.5.	Německo	31
4.6.	Rakousko.....	32
4.7.	Francie.....	34
4.8.	Velká Británie.....	36
4.9.	Španělsko	39
4.10.	Itálie.....	41
4.11.	Maďarsko	43
4.12.	Polsko	44
4.13.	Lucembursko	46
5.	Doporučení pro další vývoj	49
5.1.	Doporučení adresovaná Evropské unii	49
5.2.	Doporučení adresovaná České republice	50
6.	Závěr	51
7.	Seznam použité literatury	53
8.	Abstrakt.....	56
9.	Summary	57

10. Klíčová slova	58
11. Key words.....	58

1. Úvod

Daňové zákony patří k jedněm z nejčastěji novelizovaných zákonů jak v České republice, tak i v ostatních zemích Evropské unie. Tato skutečnost samozřejmě není náhodou; vzhledem k tomu, že daně, a to přímé i nepřímé, postihují prakticky bez výjimky každou osobu a zisk z nich představuje nejvýznamnější podíl na hrubém domácím produktu, tedy významnou měrou ovlivňují fiskální politiky daných zemí a jejich ekonomický a sociální vývoj.

Konkrétní míra zdanění je pak jedním z faktorů, který přispívá k motivaci (či demotivaci) lidí nacházejících se v dané zemi k práci, podnikání a spoření a je tak významným nástrojem každé ekonomiky. Lze říci, že v případě vysokého daňového zatížení dávají lidé v krajnějších případech, avšak rozhodně ne zcela neobvyklých, přednost spíše aktivitám mimo oficiální ekonomiku a rozvíjí se tak kupříkladu široce diskutovaná problematika zaměstnávání „načerno“, zakládání obchodních společností ve z hlediska míry zdanění výhodnějších zemích (tzv. daňových rájích) apod. – všechny tyto důsledky stanovení nepřiměřených daňových sazeb pak mají negativní dopad na ekonomickou situaci země.

Téma této diplomové práce, tj. zdanění příjmů fyzických osob a srovnání právních úprav vybraných zemí Evropské unie, jsem si zvolila vzhledem ke svému zájmu o daňové právo, a proto, že s právní úpravou daní z příjmů se a v praxi potýká téměř každá fyzická osoba a výrazně ovlivňuje politické, ekonomické a sociální poměry v jakémkoli státě bez ohledu na jeho politické uspořádání. Dále tato problematika, přestože je nesmírně zásadní, není v rámci běžných vyučovacích osnov předmětů finančního práva podrobněji obsažena (i proto, že je výuka velmi zkomplikována rychlou dynamikou úpravy této oblasti; k novelizacím příslušných právních předpisů dochází i několikrát během téhož roku). Již při prvních rešerších, které jsem před započítím vypracovávání této diplomové práce provedla, jsem narazila na zjištění, že publikací na toto téma není mnoho a většina se věnuje spíše daňovým systémům jednotlivých členských států Evropské unie jako celku bez významnějšího zaměření se právě na oblast příjmových daní.

Účelem této diplomové práce je právě analýza právních úprav institutu daně z příjmů fyzických osob v České republice, ve Slovenské republice a u dalších vybraných

členských států Evropské unie, přičemž se v této práci pokusím i vyvodit určitá doporučení právě směrem k Evropské unii jako celku a zvláště k České republice. Vzhledem k tomu, že oblast daně z příjmů fyzických osob není v rámci Evropské unie upravena globálně žádným společným právním předpisem, respektive je harmonizována pouze velmi okrajově, je na jednotlivých členských státech, jakou výši daňových sazeb a jaký daňový systém pro své území zvolí a jednotlivé druhy daňových systémů se tak mezi sebou poměrně výrazně liší; i přes to je však možno sledovat určité trendy ve vývoji zdanění příjmů. V této práci se nebudu zaměřovat na výběr příspěvků na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které, přestože se zdaněním příjmů fyzických osob úzce souvisí, by bylo dle mého názoru spíše navíc k cílenému úzkému zaměření na konkrétní oblast, tj. oblast důchodových daní u fyzických osob, hned u několika států.

Jednu podkapitulu jsem pak také věnovala důležité problematice zamezení mezinárodního dvojího zdanění, která se v praxi dotýká velkého počtu fyzických osob ekonomicky aktivních na území jiného než jejich domovského státu.

2. Zdanění příjmů fyzických osob v České republice

2.1. Pojem daně

Nejprve si dovolím rozebrat pojem daně, jejich základní rozdělení a krátce obecně, teoreticky pojednám o dani z příjmu fyzických osob.

Daň je jednostrannou, neadekvátní, finančně nenávratnou, nedobrovolnou, neúčelovou a obvykle opakovanou platební povinností fyzické či právnické osoby vůči státu, který daň ukládá na základě zákona či jiného právního předpisu na zajištění svých funkcí (a to především fiskálních, kdy daň představuje příspěvek do veřejného rozpočtu státu; dále funkce regulační, neboť míra zdanění ovlivňuje spotřebu určitých daní zatížených komodit v daném státě, funkce stimulační, když daň ovlivňuje rozhodování podnikatelských subjektů na území daného státu a působí tedy jako ekonomický nástroj, a funkce sociální, když prostřednictvím daní jsou zabezpečovány sociální a kulturní potřeby fyzických a právnických osob v konkrétním státě¹).

Zejména skutečností, že s placením daní není spojeno žádné adekvátní protiplnění ze strany státu směrem k poplatníkovi, se daň liší od poplatků, které představují peněžní částku, vybíranou státem na pokrytí nákladů veřejnoprávních subjektů spojených s určitými službami směrem k poplatníkovi. Daně a poplatky jako celek pak tvoří daňovou a poplatkovou soustavou příslušného státu.

Jak jsem již výše zmínila, daň je vybírána správcem daně, určitou institucí pro určitý stát, jíž je tato působnost svěřena, a to na základě okolností a událostí stanovenými právním předpisem a v právním předpisem určeném intervalu. Neplnění daňových povinností bývá spojeno s příslušnými sankcemi ze strany státu, kterými jsou zpravidla určitá penále.

¹ Pozn.: V praxi to znamená zejména financování dávek starobních důchodů, podpory v nezaměstnanosti, úhradu zdravotní péče, financování vzdělávání, financování veřejných statků, výdaje na ekologii a další sociální a jiné faktory (viz JURČÍK, R. Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy, str. 11)

2.2. Právní prameny daně z příjmů fyzických osob v České republice

Nejzákladnější úpravu práva státu na ukládání daní nalezneme mezi právními předpisy s nejvyšší právní silou – v Listině základních práv a svobod², konkrétně v čl. 11 odst. 5. V tomto odstavci se uvádí, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Zákonem, který se na toto ustanovení váže, je zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), který podlehl již více než 130ti novelizacím, z čehož plyne i důsledek, že v zákoně je (ve své aktuální podobě) spíše obtížná orientace vzhledem k těmto častým zásahům do jeho původní logické struktury. Tento zákon je svou povahou veřejnoprávním předpisem a skládá se ze sedmi částí.

První část (§ 2 - 16a) upravuje zdanění příjmů osob fyzických a nalezneme v něm důležité definice jako např. pojem osoby poplatníka daně, předmětu daně, sazby a základu daně, příslušná zdaňovací období, příjmy, které jsou osvobozené od daně, a nezdanitelné položky.

Část druhá (§ 17 – 21a) upravuje zdanění příjmů osob právnických a rovněž definuje, kdo je poplatníkem daně z příjmu právnických osob, stanovuje sazby, základ daně, upravuje příjmy osvobozené od daně a stanovuje zdaňovací období.

Část třetí (§ 21b – 38fa) definuje společná ustanovení, část čtvrtá (§38g – 38w) obsahuje zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů, část pátá (§39 - 39b) upravuje registrační povinnost poplatníků daní z příjmů, část šestá (§ 39p - 39q) definuje pravomoci vlády a ministerstva financí ve věcech daní z příjmů a část sedmá (§ 40 – 53) obsahuje přechodná a závěrečná ustanovení.

Po těchto sedmi částech následují Příloha č. 1: Třídění hmotného majetku do odpisových skupin (definující, co náleží do odpisových skupin 1 – 6), Příloha č. 2: Postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob a Příloha č. 3: Postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob³.

² usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.

³ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo, str. 193

Postup správců daní, práva a povinnosti vznikající při správě daní daňovými subjekty a třetím osobám pak upravuje společný procesní předpis – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který se použije ve vztahu k zákonu o daních z příjmů subsidiárně, pokud není konkrétně věc speciálně upravena zákonem o daních z příjmů.

2.3. Subjekt daně

Daně z příjmů jsou součástí daňové soustavy České republiky od 1.1.1993⁴ a jsou jednou z jejich nejdůležitějších součástí. Svým zařazením mezi přímé daně se daň z příjmů liší zejména tím, že subjekt, který bude tuto daň platit, lze přesně určit⁵.

2.3.1. Poplatník daně

Poplatník daně, tj. osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny dani z příjmů fyzických osob, je § 2 zákona o daních z příjmů definována jako fyzická osoba s bydlištěm na území České republiky nebo ta, která se zde obvykle zdržuje, což je osoba pobývajících na území České republiky alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, ať už souvisle, nebo v několika obdobích⁶. Tito poplatníci se souhrnně nazývají daňovými rezidenty a jejich daňová povinnost se vztahuje na příjmy plynoucí jak ze zdrojů na území České republiky, tak na příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Daňoví nerezidenti jsou analogicky ti poplatníci, kteří na území České republiky bydliště nemají a obvykle se zde nezdržují, nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy; za takové zákon o daních z příjmů v § 3 označuje i ty poplatníky, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia či léčení. U daňových nerezidentů se daňová povinnost vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.

⁴ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo, str. 193

⁵ JURČÍK, R. Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy, str. 11

⁶ § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů definuje, že „bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat“; do stanovené doby 183 dní se započítává byt započatý den pobytu

2.3.2. Plátce daně

Plátcem daně je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo poplatníkům sraženou (tj. nejtypičtěji zaměstnavatel); může jím být jak fyzická, tak právnická osoba.

2.4. Předmět daně

Daň z příjmů fyzických osob je přímou daní důchodového typu, tzn. že zdanění postihuje příjem fyzické osoby, a to ze závislé činnosti (nejčastěji příjem z pracovněprávního, služebního nebo členského poměru), ze samostatné činnosti (zejména z podnikání fyzické osoby), příjmy z kapitálového majetku (z nichž nejvýznamnější část tvoří zisky z majetkových podílů v obchodních společnostech), z nájmu movitých a nemovitých věcí a bytů, a posledně ostatní příjmy (z příležitostných činností, z převodu věcí, družstevních podílů, výživné, důchody, příjmy z výměnku, výhry v loteriích a sázkách, aj.)⁷.

Tento příjem je zákonem zamýšlen jako peněžní i nepeněžní, jakož i příjem dosažený směnou⁸. Nepeněžitý příjem je pak oceňován podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku⁹, s výjimkami stanovenými v § 3 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů.

2.5. Osvobození od daně

Některé příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, jsou od daně osvobozeny. Zákon je definuje v § 4, § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Výčet těchto příjmů je konečný a podléhá i takovému omezení, kdy v některých případech jej lze uplatnit pouze do stanovené výše příjmů a stejně tak může být vázáno na splnění tzv. časového testu¹⁰ či splnění dalších zákonem stanovených podmínek.

⁷ § 3 odst. 1 zákona o daních z příjmů

⁸ 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů

⁹ zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů

¹⁰ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo, str. 197

Příkladem časového testu může být např. příjem uvedený v § 4 odst. 1 písm. b), tj. příjem z prodeje nemovitých věcí, který je od daně z příjmu osvobozen, nepřesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem dobu 5 let.

Příkladem příjmu osvobozeného od daně do určité výše je dle § 4 odst. 1 písm. v) příjem z úplatného převodu cenných papírů a příjem z podílů připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč.

2.6. Zdaňovací období

Zdaňovací období představuje časový úsek, za nějž je vyměřována daňová povinnost a příslušnému finančnímu úřadu je podáváno daňové přiznání. Pro daň z příjmů fyzických osob je zdaňovacím obdobím kalendářní rok¹¹.

2.7. Základ daně

Základ daně z příjmů fyzických osob je konkrétní suma, číselné vyjádření částky, z níž je následně poplatníkovi daň za kalendářní období vyměřena. Jeho zakotvení v zákoně o daních z příjmů nalezneme v § 5 odst. 1, dle nějž pokud není u jednotlivých příjmů dle § 6 až 10 stanoveno jinak, se jedná o částku, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v příslušném zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Tyto výdaje je možno uplatnit přímo v jejich skutečné výši, anebo u některých příjmů paušálními částkami, a to u příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti¹² a u příjmů z nájmu¹³.

Společnou definici pro základ daně z příjmů fyzických i právnických osob nalezneme ještě v části třetí zákona o daních z příjmů, Společná ustanovení, v § 23, stanovujícím, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou

¹¹ § 16b zákona o daních z příjmů

¹² dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů lze uplatnit výdaje ve výši 30 %, 40 %, 60 % nebo 80 % dle druhu příjmu, vždy se stanovenými maximálními částkami

¹³ dle § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů je možno uplatnit výdaje ve výši 30 % z příjmů, nejvýše do částky 600 000 Kč

předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona. Tato společná ustanovení se použijí pro zjištění dílčích základů daně¹⁴.

V případě poplatníka se dvěma či více současně plynoucími příjmy v kalendářním roce je pak základem daně součet těchto dílčích základů daně dle jednotlivých příjmů. Pakliže má poplatník příjmy, které jsou osvobozené od daně, nebo příjmy, u nichž je stanoveno vybírání daně zvláštní sazbou dle samostatného základu daně, nejsou tyto příjmy do základu daně zahrnuty¹⁵.

2.7.1. Nezdánitelné části základu daně

Výše zmíněný základ daně, který je součtem dílčích základů daně, lze snížit o tzv. nezdanitelné části základu daně. Ty mohou snížit základ daně při ročním zúčtování zaměstnancům a osobám samostatně výdělečně činným a jiným poplatníkům, kteří podávají přiznání k dani z příjmů¹⁶. Úlohou těchto nezdanitelných částí základu daně je zejména podpora subjektů daně k účelným investicím do svých zdrojů příjmů. Od základu daně je tak možno odečíst následující položky (za zákonem stanovených podmínek)¹⁷:

- poskytnutí bezúplatného plnění (daru)
- zaplacené úroky z úvěru ze stavebního spoření a úroky z hypotečního úvěru banky
- platby na penzijní pojištění či připojištění
- pojistné na životní pojištění
- členské příspěvky člena odborové organizace
- úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání

2.7.2. Položky odčitatelné od základu daně

Základ daně je možno dále snížit o položky odčitatelné od základu daně. Tyto jsou v zákoně o daních z příjmů uvedeny v části třetí, Společná ustanovení, v § 34, a jsou jimi (za zákonem stanovených podmínek):

¹⁴ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo, str. 199

¹⁵ § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů

¹⁶ <http://www.podnikatel.cz/clanky/nezdanitelne-casti-zakladu-dane-2015/>

¹⁷ § 15 zákona o daních z příjmů

- daňová ztráta, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část
- výdaje (náklady), které poplatník vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje

2.8. Sazba daně

Rozlišujeme několik druhů sazeb daně v rámci daňového systému, zejm. pak daň lineární, progresivní a regresivní. V našem daňovém systému je uplatňována daň lineární (resp. klouzavě progresivní – podrobněji viz níže), tzn., že procentuální sazba daně je stejná pro všechny plátce daně a je tím pádem výši daňového základu přímo úměrná. Progresivní systém sazeb znamená, že čím vyšší je daňový základ, tím vyšší je i procentuální sazba daně. Tento systém byl pro daň z příjmu fyzických osob na území České republiky používán až do konce zdaňovacího období roku 2007, kdy byl nahrazen výše zmíněným systémem lineární sazby daně. Posledně pak rozlišujeme systém regresivního zdanění, u nějž má rostoucí daňový základ klesající účinek na procentuální sazbu daně.

Od 1. ledna 2008 jsou v České republice příjmy fyzických osob zdaněny rovnou sazbou ve výši 15 % ze základu daně zaokrouhleného na celá sta dolů, přičemž k 1. lednu 2013 nabyl účinnosti § 16a zákona o daních z příjmů, kterým byla k patnáctiprocentní sazbě zavedena ještě solidární daň (tzv. milionářská daň) ve výši 7 % z rozdílu mezi příjmem ze závislé činnosti a z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti a maximálního vyměřovacího základu u důchodového pojištění (48-násobek průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení)¹⁸. Tím byl systém lineární sazby daně modifikován na systém klouzavě progresivní. Solidární daň má praktický dopad na poplatníky s nadstandardními příjmy k částečné korekci sociálních rozdílů¹⁹.

¹⁸ Za rok 2015 činila solidární daň 7 % z příjmu nad 1 277 328 Kč.

¹⁹ Tento systém měl být po r. 2015 nahrazen zrušením superhrubé mzdy (hrubá mzda navýšená o zdravotní a sociální pojištění, které odvádí státu za zaměstnance zaměstnavatel) a zavedením jednotné sazby daně z příjmu fyzických osob na 19 %. K přijetí této změny však navzdory četným diskuzím doposud nedošlo.

Na skutečnou výši odváděné daně mají vliv i výše zmíněné nezdanitelné části daně a položky odčitatelné od základu daně, a proto nelze jednoznačně říci, že dvě osoby s tímtež příjmem odvedou za zdaňovací období totožnou výši daně.

2.8.1. Minimální výše daně

Zákon o daních z příjmů reflektuje také příjmy fyzických osob v pouze zanedbatelné výši, kdy by samotné zpracování daňového přiznání bylo finančně i časově náročnější, než následně odvedená daň. V § 38b tudíž stanovuje, že daňová povinnost neplatí v případech, kdy daň činí 200 Kč a méně, nebo v případě, že celkové zdanitelné příjmy ve zdaňovacím období nepřesáhnou 15 000 Kč (s tou výjimkou, kdy je z takových příjmů vybírána daň či záloha na daň v podobě srážky).

2.8.2. Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně

Pro daňové nerezidenty je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši určené § 36 zákona o daních z příjmů, což je zvláštní způsob daňového odvodu. Daň v tomto případě neodvádí poplatník, ale plátce daně²⁰; daň je tedy sražena poplatníkovi již při výplatě peněžní částky a srážku, tj. odvod daně místně příslušnému správci daní, provede plátce daně, který peněžní částku vyplácí poplatníkovi, a to do konce kalendářního měsíce (popř. do konce třetího měsíce, v případech uvedených v § 38d odst. 2) následujícího po měsíci, v němž měl povinnost tuto srážku provést²¹²². Odvedení srážky daně ze strany plátce znamená splnění daňové povinnosti pro daňového nerezidenta (poplatníka daně), zatímco neodvedená srážka daně řádně a včas je jako dluh vymáhána na plátcí daně.

2.8.3. Paušální sazba daně

U příjmů dle § 7, tj. ze samostatné činnosti, je možno stanovit daň paušální částkou, což vede zejména k výraznému zjednodušení administrativních procesů v případě stanovení daně. Při splnění zákonem podmíněně vyjmenovaných ve vložném § 7a zákona o daních z příjmů tak poplatník nemusí podávat daňové přiznání, pouze na základě předpokládaných příjmů, s vyčíslením nezdanitelné části základu daně

²⁰ § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů

²¹ <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d36376v46141-dan-vybirana-srazkou-podle-zvlastni-sazby-dane/>

²² Podrobná úprava správy daně vybírané srážkou je obsažena v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 233 až 237

a slev na dani zažádá správce daně o stanovení daně paušální částkou, a to v zákonem určeném termínu do 31. ledna běžného zdaňovacího období (období, za které má být daň stanovena). Správce daně po ústním jednání s poplatníkem vydá rozhodnutí se stanovenou výší paušální daně do 15. května běžného zdaňovacího období²³. Takto stanovená daň je poté ze strany daňového poplatníka splatná nejdéle do 15. prosince běžného zdaňovacího období²⁴²⁵.

2.9. Slevy na dani a daňová zvýhodnění

Vypočtenou výši daně z příjmu fyzických osob lze dále snížit prostřednictvím slev na dani a daňových zvýhodnění, které upravuje § 35 – 35d zákona o daních z příjmů.

2.9.1. Slevy na dani

Poplatník může uplatnit slevy na dani kumulativně, avšak pouze do výše daňové povinnosti poplatníka za běžné zdaňovací období. Je možno využít až 8 zákonem specifikovaných slev na dani (částky uvedené pro zdaňovací období 2015 a 2016):

- Na poplatníka (24 840 Kč)
- Na vyživovanou manželku/manžela (24 840 Kč)²⁶
- Na vyživovanou manželku/manžela – držitele průkazu ZTP/P (49 680 Kč)
- Invalidita I. a II. stupně (2520 Kč)
- Invalidita III. stupně (5040 Kč)
- Držitel průkazu ZTP/P (16 140 Kč)
- Student (4020 Kč)

²³ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo, str. 203

²⁴ §7a odst. 8 zákona z příjmů

²⁵ I v případě poplatníka, jemuž byla daň stanovena paušální částkou, může vzniknout povinnost podání daňového přiznání, a to v případě, kdy přestože uvedenou předpokládanou výši příjmů dodrží, vyskytnou se příjmy, o nichž nevěděl, a ty přesáhnou v úhrnu částku 15 000 Kč za zdaňovací období. V daňovém přiznání uplatní poplatník příjmy a výdaje ve výši, z níž vycházel při stanovení daně paušální částkou; již zaplacenou daň určenou paušální částkou započte na celkovou daňovou povinnost a původní rozhodnutí správce daně o stanovení daně paušální částkou se ruší.

²⁶ Manžel s příjmy do limitu 68 000 Kč za zdaňovací období

- Za umístění dítěte v předškolním zařízení (do výše 9200 Kč)²⁷

2.9.2. Daňová zvýhodnění

Slevu formou daňového zvýhodnění lze uplatnit na vyživované dítě, žijící ve společné domácnosti s poplatníkem; u daňového zvýhodnění je však možno uplatnit částku daňového zvýhodnění, která přesahuje daňovou povinnost poplatníka, jako daňový bonus, ovšem pouze pokud výše daňového bonusu činí nejméně 100 Kč a nejvýše do částky 60 300 Kč ročně²⁸. Poplatník může uplatnit následující daňová zvýhodnění (částky uvedené pro zdaňovací období 2015 a 2016):

- Na dítě (1. dítě 13 404 Kč, 2. dítě 15 804 Kč, 3. a další dítě 17 004 Kč)
- Na dítě – držitele průkazu ZTP/P (1. dítě 26 808 Kč, 2. dítě 31 608 Kč, 3. a další dítě 34 008 Kč)

2.10. Správce daně z příjmů fyzických osob a daňové přiznání

2.10.1. Správa daně

Správním orgánem, kterému je zákonem svěřeno činit opatření vedoucí ke správnému a úplnému zjištění, určení a splnění daňových povinností, je správce daně, kterým je v případě daně z příjmů fyzických osob finanční úřad místně příslušný dle místa pobytu fyzické osoby.

Pro účely správy daně z příjmů fyzických osob je místem pobytu dle § 13 odst. 1 daňového řádu místo trvalého pobytu občana České republiky, nebo adresa hlášeného místa pobytu cizince; nelze-li určit místo pobytu ani jedním z těchto uvedených způsobů, je za místo pobytu považována adresa místa na území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje. Nelze-li určit ani místo, kde se fyzická osoba převážně zdržuje, je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu²⁹.

²⁷ § 35ba odst. 1 písm. g) a § 35bb zákona o daních z příjmů – ustanovení implementovaná novelizací zákona se zpětnou účinností tak, že tuto slevu mohl poplatník prvně uplatnit za zdaňovací období roku 2014

²⁸ § 35c odst. 3 zákona o daních z příjmů

²⁹ § 12 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

2.10.2. Daňové přiznání

Přiznání k dani z příjmů podává poplatník daně z příjmu fyzických osob, který měl ve zdaňovacím období příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, jak jsou definovány v § 6 až 10 zákona o daních z příjmů a které přesáhly ve svém úhrnu částku 15 000 Kč (v případě příjmů odlišných od příjmů osvobozených od daně nebo příjmů, ze kterých je vybírána srážková daň podle zvláštní sazby).

Daňový subjekt je povinen podat daňové přiznání nejpozději do 1. dubna roku následujícího po příslušném ročním zdaňovacím období, za něž je daňové přiznání podáváno, popř. do 30. června v případě, že daňové přiznání za daňový subjekt vypracovává a podává poradce³⁰.

Forma daňového přiznání může být písemná, ústní do protokolu nebo datovou zprávou podepsanou platným elektronickým podpisem, zaslanou datovou schránkou nebo s identitou subjektu podávajícího daňové přiznání ověřenou způsobem, kterým se lze přihlásit do datové schránky.

V daňovém přiznání je daňový subjekt povinen uvést všechny skutečnosti, údaje a další okolnosti rozhodné pro určení daně, výši daně sám vyčíslit a přiložit podklady, jimiž svá tvrzení doloží. Vyčíslená daň je splatná nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Pro případ vyčísleného přeplatku na dani z příjmů fyzických osob daňový subjekt požádá o jeho vrácení s uvedením čísla bankovního účtu, na něž žádá daňový přeplatek vrátit.

³⁰ § 136 odst. 2 daňového řádu

3. Zdanění příjmů fyzických osob ve Slovenské republice

3.1. Právní prameny daně z příjmů fyzických osob ve Slovenské republice

Samotné právo státu na výběr daní je i ve Slovenské republice zakotveno v právním předpise s nejvyšší právní silou, konkrétně v ústavním zákoně č. 460/1992 Zb., Ústava Slovenskej republiky, v jehož článku 59 odst. 2 je uvedeno, že daně a poplatky je možno ukládat zákonem nebo na základě zákona.

Právním předpisem upravujícím daň z příjmů fyzických osob je na Slovensku zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov, platný od 31. 12. 2003, s poslední proběhlou novelizací účinnou od 18. 3 2016, který je strukturován velice podobně jako zákon o daních z příjmů platný v České republice. Skládá se z následujících šesti částí:

- PRVÁ ČASŤ - Základné ustanovenia (§ 1 až 2)
- DRUHÁ ČASŤ - Daň fyzickej osoby (§ 3 až 11)
- TRETIA ČASŤ - Daň právnickej osoby (§ 12 až 14)
- ŠTVRTÁ ČASŤ - Spoločné ustanovenia (§ 15 až 31)
- PIATA ČASŤ - Vyberanie a platenie dane (§ 32 až 50a)
- ŠIESTA ČASŤ - Spoločné, prechodné a záverečné ustanovenia (§ 51 až 54)

Dále zákon obsahuje pět příloh, z nichž stejně jako zákon o daních z příjmů Příloha č. 1 obsahuje zařazení hmotného majetku do odpisových skupin a přílohy č. 2 až 5 obsahují implementované právní předpisy Evropské unie a seznamy států či závislých území majících se Slovenskou republikou uzavřené specifické mezinárodní smlouvy či dohody ohledně daní z příjmů a postupujících podle předpisů Evropské unie.

Zákon ve svém prvním paragrafu zakotvuje, že schválené, ratifikované a vyhlášené mezinárodní smlouvy nebo dohody upravující vztahy související se zdaněním příjmů, mají přednost před tímto zákonem. Prakticky se jedná zejména o smlouvy zabraňující vzniku mezinárodního dvojího (či vícenásobného) zdanění, které by mělo negativní dopad na hospodářský rozvoj států a zároveň by mělo demotivující vliv na

podnikatelské subjekty ve státě působící. V České republice je přednost takových mezinárodních smluv před zákonem zakotvena v čl. 10 Ústavy³¹.

Předpisem upravujícím správu daní, práva a povinnosti daňových subjektů a jiných osob, které jim vzniknou v souvislosti se správou daní, je zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok).

3.2. Daňový subjekt

3.2.1. Plátce daně a poplatník daně

Slovenská legislativa rozlišuje rovněž pojmy plátce a poplatník; daňoví poplatníci jsou opět rozlišováni za daňové rezidenty (s neomezenou daňovou povinností, u nichž je je předmětem daně příjem plynoucí ze zdrojů na území Slovenské republiky i ze zdrojů v zahraničí) a nerezidenty (s daňovou povinností omezenou).

3.2.2. Daňový rezident a nerezident

Rozlišení daňových poplatníků na rezidenty a nerezidenty podléhá kritériím stanoveným totožným způsobem, jako v případě české právní úpravy, kdy rezidentem je fyzická osoba s trvalým pobytem na území Slovenské republiky nebo se na něm obvykle zdržuje, tj. více než 183 dní v příslušném kalendářním roce, a nerezidentem fyzická osoba bez trvalého pobytu na území Slovenské republiky, zdržující se na území Slovenské republiky méně než 183 dní v kalendářním roce anebo více, avšak pouze za účely studia nebo léčení nebo při překračování hranic do Slovenské republiky denně nebo v dohodnutých časových obdobích pouze pro účely výkonu závislé činnosti, jejíž zdroj leží na území Slovenské republiky³².

³¹ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění ústavního zákona č. 347/1997 Sb., 300/2000 Sb., 448/2001 Sb., 395/2001 Sb., 515/2002 Sb., 319/2009 Sb., 71/2012 Sb. a 98/2013 Sb.

³² § 2 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů

3.3. Sazba daně z příjmů fyzických osob

3.3.1. Reforma veřejných financí

Přijetí slovenského zákona o daních z příjmů bylo jedním z kroků reformy veřejných financí spuštěné na Slovensku od ledna 2004, ke které bylo přistoupeno z důvodu vzniklé nepřehlednosti v daňových předpisech díky četným novelizacím od poslední komplexní daňové reformy v roce 1992, spoustě nesystémových výjimek a dalších nedostatků. Reformou byla přijata jednotná, rovná sazba daně ve výši 19 % pro všechny druhy zdanitelných příjmů a pro všechny subjekty daně a ve svém důsledku znamenala snížení daňového zatížení pro daňové subjekty (do té doby existovalo progresivní zdanění s pěti různými sazbami daně u příjmů fyzických osob a více než dvaceti různými způsoby zdanění příjmů).

3.3.2. Sazba daně

Od 1. ledna 2013 však byla pro fyzické osoby zavedena opět progresivní daň se dvěma druhy sazeb ve vztahu k základu daně, a to:

- 19 % z té části základu daně, která nepřesáhne 176,8-násobek životního minima platného k 1. lednu příslušného zdaňovacího období (pro rok 2016 je částka platného životního minima konkrétně 198,09 eur měsíčně, 176,8-násobek tedy činí částku 35 022,31 eur),
- 25 % z té části základu daně, která přesahuje 176,8-násobek životního minima platného k 1. lednu zdaňovacího období³³.

Kromě těchto dvou sazeb byla od roku 2013 zavedena ještě tzv. osobní sazba daně ve výši 5 %, a to pro vybrané ústavní činitele (prezident, poslanci Národnej rady Slovenskej republiky, členové vlády, předseda a místopředseda Najvyššieho kontrolného úradu)³⁴, která však nenahrazuje sazbu daně dle § 15 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, ale přičítá se k ní³⁵.

³³ § 15 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů

³⁴ § 15a zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů

³⁵ BRNOVÁ, M., VÍDOVÁ, M., ŠTOFANOVÁ, L., VANCÚROVÁ, Z. Zákon o dani z příjmů s komentářem, str. 127

3.4. Předmět daně, zdaňovací období a základ daně

3.4.1. Předmět daně

Předmětem daně jsou všechny příjmy fyzické osoby ze závislé činnosti, z podnikání, z jiné samostatně výdělečné činnosti, z pronájmu a z použití díla a uměleckého výkonu, z kapitálového majetku a ostatní příjmy³⁶. Příjmy, které předmětem daně nejsou a příjmy osvobozené od daně, pak upravuje § 3 odst. 2 a § 9 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů.

3.4.2. Zdaňovací období a základ příjmové daně

Zdaňovacím obdobím je, stejně jako u daní z příjmů dle zákonů České republiky, kalendářní rok. Základ daně je určen součtem dílčích základů daně dle jednotlivých druhů příjmů za zdaňovací období³⁷, tedy součtem rozdílů mezi zdanitelnými příjmy, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a výdaji, tj. náklady prokazatelně vynaloženými na zajištění, dosažení a udržení příjmů. Základ daně je možno snížit o daňovou ztrátu, tj. rozdíl, o který daňové výdaje převyšují zdanitelné příjmy, avšak od zdaňovacího období začínajícího 1. ledna 2014 je možno daňovou ztrátu uplatňovat pouze za maximálně čtyři po sobě následující zdaňovací období.

3.5. Nezdánitelné části základu daně a daňový bonus

3.5.1. Nezdánitelná část základu daně

Základ daně může poplatník daně snížit o částku odpovídající 19,2-násobku roční částky životního minima platného k 1. lednu zdaňovacího období u daňového poplatníka, jehož příjem nepřesahuje stonásobek životního minima platného k 1. lednu zdaňovacího období. V případě, že příjem daňového poplatníka stonásobek životního minima převyšuje, nezdánitelná část základu daně se vypočítá jako rozdíl mezi 44,2-násobek životního minima a 1/4 základu daně; pokud je tato částka záporná, rovná se nezdánitelná část základu daně daňového poplatníka ve zdaňovacím období nule.

Nezdánitelné části základu daně jsou pak uvedeny i speciálně při společném zdanění manželů dle § 11 odst. 3 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů a do 31.

³⁶ § 3 odst. 1 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů

³⁷ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 331

prosine 2016 je nezdanitelnou částí základu daně též částka prokazatelně zaplacených dobrovolných příspěvků na starobní důchodové spoření, nejvýše do výši 2 % ze základu daně³⁸.

3.5.2. Daňový bonus

Daňový bonus může uplatnit daňový poplatník se zdanitelnými příjmy ze závislé činnosti minimálně ve výši 6-násobku minimální mzdy³⁹, nebo poplatník se zdanitelnými příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti (avšak ne např. příjmy z pronájmu) alespoň ve výši 6-násobku minimální mzdy), z nichž vykázal základ daně. Takový poplatník může uplatnit daňový bonus ve výši 19,32 eur měsíčně na každé vyživované dítě žijící s poplatníkem ve společné domácnosti⁴⁰.

Stejně tak jako u českého zákonodárce, i v případě daňového bonusu dle slovenských právních předpisů je možno požádat správce daně o vyplacení případného daňového bonusu ve výši, která přesahuje vypočtenou daň, přičemž na rozdíl od České republiky, v případě Slovenska není tato výše limitována.

3.6. Zvláštní daňové úlevy

3.6.1. Zaměstnanecká prémie

Institutem bez obdoby v českém právním řádu je ve Slovenské republice tzv. zaměstnanecká prémie, kterou podrobně upravuje § 32a zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmov. Ta byla zavedena v roce 2009 jakožto daňové zvýhodnění okruhu poplatníků – zaměstnanců s určitými vymezenými druhý příjmů ze závislé činnosti na území Slovenské republiky a při splnění stanovených kritérií, s cílem podpořit zejména nízkopříjmové skupiny takových poplatníků.

Možnost poskytnutí zaměstnanecké prémie mají ti poplatníci, kteří mají za příslušné zdaňovací období příjmy ze závislé činnosti dle § 5 odst. 1 písm. a) a f) zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmov vykonávané pouze na území Slovenské republiky v maximální výši šestinásobku minimální mzdy platné na Slovensku pro příslušný

³⁸ § 11 odst. 8 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmov

³⁹ Pro rok 2016 je minimální mzda stanovena ve výši 405 eur měsíčně, tj. 4 860 eur ročně.

⁴⁰ § 33 odst. 1 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmov

kalendářní rok. Tato prémie však nenáleží daňovým poplatníkům pobírajícím k 1. lednu příslušného zdaňovacího období osobní důchod. Zákon stanovuje dva vzorce pro vypočtení zaměstnanecké prémie dle výše nezdanitelné části základu daně ve vztahu k výši určeného násobku platné minimální mzdy.

3.6.2. Daňové asignace

Daňový poplatník může v daňovém přiznání podaném ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo v prohlášení předloženém správci daně do 30. dubna požádat, aby částka do výše 2 % z jeho zaplacené daně byla poukázána jím určené právnické osobě, nebo až 3 % z jeho zaplacené daně, pokud jde o poplatníka, který ve zdaňovacím období vykonával dobrovolnickou činnost podle zvláštního předpisu, kterým je zákon č. 406/2011 Z.z., o dobrovolnictvě. Pro použití části zaplacené daně na zvláštní účely je běžněji používán pojem daňová asignace a je jí věnován § 50 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů.

V českém právním řádu tento institut rovněž není zakotven; podobně může daňový poplatník v České republice využít pouze možnost snížení základu daně o hodnotu bezúplatného plnění dle § 15 zákona o daních z příjmů, avšak za podmínky, že úhrnná výše bezúplatného plnění činí více než 2 % základu daně nebo 1 000 Kč, přičemž nejvýše lze základ daně u bezúplatných plnění snížit o hodnotu 10 % z daňového základu⁴¹. Legislativa ve Slovenské republice možnost snížení základu daně o hodnotu bezúplatného plnění neupravuje.

3.7. Správce daně z příjmů fyzických osob a daňové přiznání

3.7.1. Správa daně

Úprava správy a výběru daní z příjmů je ve Slovenské republice velice podobná, jako v České republice. Procesní předpis upravující správu a výběr daní je subsidiárně použitelný zákon č. 563/2009 Z.z., o správě daní (daňový poriadok). Správcem daně je vzhledem k bydlišti daňového poplatníka místně příslušný finanční úřad; soustava

⁴¹ § 15 zákona o daních z příjmů

finančních úřadů k 1. lednu 2013 nahradila soustavu do té doby existujících daňových úřadů⁴².

3.7.2. Daňové přiznání

Daňové přiznání je povinen podat daňový poplatník, pokud jeho zdanitelné příjmy za zdaňovací období dosáhly celkem částku vyšší než 50-násobek životního minima (za zdaňovací období 2015 tato částka činí 1 901,67 eur⁴³) a daňový poplatník, který vykazuje daňovou ztrátu⁴⁴. Daňové přiznání je daňový poplatník povinen podat způsoby obdobnými způsobům uplatňovaným v České republice, podobně je stanovena i lhůta pro jeho podání⁴⁵, do 31. března v kalendářním roce následujícím po příslušném zdaňovacím období. Tuto lhůtu je za stanovených podmínek možno prodloužit o tři až šest měsíců, stejně tak jako splatnost daně.

Dle typu příjmů podává daňový poplatník daňové přiznání typu A nebo daňové přiznání typu B:

- Daňové přiznání typu A podává daňový poplatník, pokud mu za příslušné zdaňovací období plynuly pouze příjmy ze závislé činnosti;
- Daňové přiznání typu B podává daňový poplatník, pokud mu za příslušné zdaňovací období plynuly příjmy z podnikání, z jiné samostatně výdělečné činnosti, z pronájmu, z použití díla a použití uměleckého výkonu, z kapitálového majetku nebo ostatních příjmů⁴⁶.

⁴² § 73 zákona č. 354/2011 Z.z., o finanční správě

⁴³ <https://www.financnasprava.sk/sk/obcania/dane/dan-z-prijmov>

⁴⁴ § 32 odst. 1 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů

⁴⁵ § 49 zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů

⁴⁶ <https://www.financnasprava.sk/sk/obcania/dane/dan-z-prijmov>

4. Zdanění příjmů fyzických osob ve vybraných členských zemích Evropské unie

4.1. Úvod k problematice

V této části bych se ráda věnovala nejprve obecně vývoji a tendencím harmonizace daní z příjmů fyzických osob v rámci Evropské unie, dále pojednala o důležité oblasti zamezení dvojího zdanění příjmů fyzických osob a dále podrobněji rozpracovala aktuální právní úpravy daně z příjmů fyzických osob u dalších vybraných členských zemí Evropské unie.

4.2. Harmonizace daní z příjmů fyzických osob v Evropské unii

4.2.1. Současný vývoj daňové harmonizace

Na rozdíl od rozsáhlé spolupráce členských zemí Evropské unie v oblasti zamezení dvojího zdanění, potírání daňových rájů a výměně informací o hlavních příjmech daních, samotná oblast harmonizace přímých daní, která by mohla vést k efektivnějšímu fungování jednotného volného trhu, velmi stagnuje, přestože vůle k harmonizaci daňových systémů byla projevována již ve Smlouvě o Evropském hospodářském společenství z roku 1957⁴⁷. Jednotlivé členské státy mají v zásadě samostatné daňové systémy s vlastními daňovými politikami, dle nichž určují míru a způsob zdanění příjmů fyzických osob. Příčinu této stagnace můžeme hledat zejména ve dvou převažujících důvodech, a to jak v diametrálně odlišných účetních systémech některých členských zemí, tak v samotné neochotě členských států k další harmonizaci a vznášením argumentů pro zachování národní suverenity a konkurenceschopnosti v oblasti zdanění příjmů⁴⁸, ztrátu fiskální autonomie členských států a výrazného ovlivnění příjmové stránky státních rozpočtů. Harmonizaci daní nenahrávají ani zkušenosti ze Spojených států amerických, kde je daňový systém tvořen národními a

⁴⁷ články 90 – 95 Smlouvy o Evropském hospodářském společenství (Daňová ustanovení)

⁴⁸ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 63

federálními daněmi a daňové systémy jednotlivých států se liší, bez deformačního efektu na tržní prostředí⁴⁹.

Oblast daňové harmonizace, tj. procesu sbližování daňových soustav členských zemí na základě společných pravidel, by měla projít třemi fázemi⁵⁰ prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a dalších právních předpisů v jednotlivých zemích Evropské unie, jejichž výsledkem by mělo být zavedení stejných pravidel ve všech státech:

- harmonizace způsobu výběru daně
- harmonizace daňového základu
- harmonizace daňové sazby

4.2.2. Negativní harmonizace a judikatura Soudního dvora

V současné době proběhla harmonizace pouze v té míře, že byly přijaty smlouvy o zamezení dvojího zdanění a probíhá spolupráce na administrativní úrovni, a dále jako tzv. daňová harmonizace negativní prostřednictvím daňové judikatury Soudního dvora Evropské unie, jejímž výsledkem však nemůže být stanovení stejných postupů a pravidel pro všechny členské země; takový rozsudek zavazuje pouze konkrétní stát, kterému je nařízeno změnit příslušné daňové ustanovení, ale svou interpretací dává i výklad komunitárního práva společný pro všechny členské státy.

Jako příklady negativní harmonizace si dovolím uvést následující rozsudky Soudního dvora Evropské unie⁵¹:

- č. C-234/01 ve věci: „Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neuköln-Nord“:
Nizozemský státní příslušník Gerritse se živil jako bubeník a za své vystoupení v berlínském rádiu v roce 1996 obdržel příjem v německých markách. Na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Německem a Nizozemskem mu byl tento příjem zdaněn srážkovou daní ve výši 25 %. Pan Gerritse se proti tomuto postupu odvolal a požadoval, aby

⁴⁹ Daňová harmonizace 2015, Katedra finančního práva a finanční vědy PrF UK: <http://www.prf.cuni.cz/dokumenty-download/1404052116/>

⁵⁰ Daňová harmonizace 2015, Katedra finančního práva a finanční vědy PrF UK: <http://www.prf.cuni.cz/dokumenty-download/1404052116/>

⁵¹ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 90 – 92

se vůči němu postupovalo stejně, jako vůči daňovému nerezidentovi Německa, tj. aby si mohl uplatnit uznatelné výdaje a odečíst nezdanitelnou část základu daně. Soudní dvůr uznal neslučitelnost rozdílného stanovení výpočtu daně, zároveň však odmítl požadavek na nezdanitelnou část základu daně. V konkrétním případě soud porovnal 25% uvalenou srážkovou daň s použitím progresivní sazby daně při absenci nezdanitelné části základu daně, která by činila 26,5 % a rozhodl, že v tomto konkrétním případě zdanění pana Gerritse neodporuje svobodě volného pohybu a služeb, neboť 25% použitá sazba daně není vyšší než progresivní sazba daně, která by byla uplatněna v případě zdanění příjmu německého daňového rezidenta podle příslušného základu při neuplatnění nezdanitelné části. Ze svobody volného pohybu služeb tedy vyplývá i zákaz diskriminace podle státní příslušnosti a ani zahraniční poskytovatel služby vzhledem k tuzemcům, tak ani její zahraniční příjemce nesmí být omezen na svých právech (z tohoto však existují výjimky, které nejsou diskriminací, a to vyloučení cizího státního příslušníka z účasti na výkonu státní moci, zvláštní pravidla pro výkon určitých povolání, kvalifikační předpoklady a ochrana veřejného pořádku, bezpečnosti a zdraví).

- č. C-403/03 ve věci „Egon Schempp v. Finanzamt München – Daňový odpočet“:

Rozvedený německý státní příslušník Schempp posílal výživné své bývalé manželce do Rakouska, kde se snažil uplatnit jako daňový odpočet (německé zákony zahrnují alimenty do daňových odpočtů). Pro účely daňové úlevy však nemohl doložit potvrzení, že přijaté alimenty byly zdaněny (jak požadoval německý zákon), jelikož se výživné v Rakousku podle tamějších zákonů nezdaňovalo. Pokud by bývalá manželka zůstala v Německu, Schempp by nárok na odpočet výživného měl, změnou pobytu bývalé ženy do Rakouska o tuto možnost přišel. Soudní dvůr rozhodl, že vzhledem k rozdílným daňovým ustanovením v různých členských zemích může být přemístění pro občana případ od případu jak neutrální, tak i výhodné, ale i nevýhodné, což se může týkat i jeho rodinných příslušníků

(byť bývalých). Přesto se však nejedná o diskriminaci, neboť příslušnými daňovými ustanoveními jsou dotčeny všechny osoby bez ohledu na jejich státní příslušnost. Povinnost členských států vykonávat z hlediska principu volného pohybu osob svou pravomoc v oblasti přímých daní tak, aby se zdržely diskriminace založené na státní příslušnosti, nevylučuje zdanění fyzických osob v různých členských státech různým způsobem (avšak musí být rovný pro všechny poplatníky z hlediska jejich státní příslušnosti), podle kritérií daných ustanovením příslušných národních institucí, do jejichž působnosti daňoví poplatníci spadají.

▪ č. C-279/93 ve věci „Finanzamt Köln v. Scuhmacker“:

Roland Schumacker žil v Belgickém království, ale jedinými příjmy, které měl, byly zaměstnanecké příjmy od německé firmy. V Německu byl však považován za daňového nerezidenta a nebylo mu umožněno použít společné zdanění manželů, kterým by mu výrazně poklesla daňová povinnost. Soudní dvůr konstatoval, že přístup daňového úřadu je v rozporu se svobodou volného pohybu osob; pokud poplatník získal ve státě, kde je (ač nerezidentem), většinu svých příjmů, musí s ním být zacházeno, jako by se jednalo o daňového rezidenta tohoto státu. Obdobný rozsudek vydal Soudní dvůr i ve věci „Komise v. Německo“, č. C-269/07, kdy rovněž aplikoval princip zákazu diskriminace na základě státní příslušnosti:

Spolková republika Německo zavedla na podporu doplňkového důchodového spoření daňový bonus, který nemohli využívat příhraniční pracovníci, pokud neměli neomezenou daňovou povinnost v Německu. Dále tito pracovníci nemohli dotované finanční prostředky využít na nákup nemovitosti určené pro vlastní bydlení, pokud se tato nemovitost nenacházela v Německu. Soudní dvůr rozhodl, že se jedná o nepřípustnou daňovou diskriminaci na základě státní příslušnosti.

V oblasti přímých daní byly na poli Evropské unie přijaty čtyři směrnice, z nichž zdanění daní z příjmů fyzických osob se týká pouze směrnice 2003/48/ES, Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru“ („The Savings

Directive“). Účelem přijetí této směrnice bylo zamezení krácení daně fyzickým osobám s příjmy z jiných členských států. Tato směrnice ukládá povinnost příslušným platebním zprostředkovatelům oznámit příjem z úspor (úroky z vkladů a cenných papírů včetně vládních dluhopisů, úrokový příjem plynoucí z nástrojů kolektivního investování; nikoli vyplácené dividendy) vyplácených daně fyzické osobě, daňovému rezidentu jiného členského státu Evropské unie, jeho místně příslušnému správci daně. K této problematice si dovoluji uvést další z judikátů Soudního dvora Evropské unie⁵²:

- č. C-155/08 a C-178/08 ve věci „X. a E. Passenheim-van Schod v. Staatssecretaris van Financien“ (jedná se o dva spojené případy):

V případě „X“ belgická daňová inspekce poslala z vlastní iniciativy nizozemské finanční správě informace o bankovních účtech osob s bydlištěm v Nizozemsku včetně bankovního účtu X. Nizozemská finanční správa následně vydala dodatečný daňový výměr X obsahující doplatky daně z příjmů a daně z majetku za minulá období. X se proti doměření daně odvolala s poukazem, že (v tomto případě) dvanáctiletá lhůta pro doměření daně je v rozporu s komunitárním právem Evropské unie. Ve druhém případě paní E. Passenheim-van Schod po úmrtí svého manžela z vlastní iniciativy informovala nizozemskou finanční správu o všech manžellových aktivech spravovaných německou bankou, jejíž výnos do té doby nebyl uveden v daňových přiznáních. Rovněž jí byla posléze doměřena dodatečná daň. Oba poplatníci se začali o doměření daně soudit. Soudní dvůr rozhodl, že v případě, kdy jsou úspory a příjmy pocházející z těchto úspor daňovým orgánům členského státu zamlčeny a tyto orgány nemají k dispozici žádnou indicii, pokud jde o jejich existenci, může tento členský stát uplatňovat delší lhůtu pro doměření daně. Penále vyměřené daňovému poplatníkovi může být vypočteno úměrně k dodatečně doměřené částce a za toto delší období.

⁵² ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 107

4.3. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

4.3.1. Dvojí zdanění

Ke dvojímu (popřípadě vícenásobnému) zdanění dochází v případě, že stejný předmět daně daňového poplatníka je zdaněn dvakrát (či vícekrát). Dvojí zdanění lze rozlišovat na vnitrostátní či mezinárodní podle toho, zda ke zdanění dochází na úrovni jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů, nebo dvou států, tedy jak ve státě zdroje příjmů daňového poplatníka, tak i ve státě, v němž má svůj daňový domicil. V praxi k tomu může dojít nejčastěji v těchto situacích⁵³:

- daňový poplatník žije v jedné zemi Evropské unie, ale pracujete v jiné
- daňový poplatník byl na kratší dobu služebně vyslán do zahraničí.
- daňový poplatník žije v zahraničí, kde také shání zaměstnání, a nechal si do této země převést dávky podpory v nezaměstnanosti z jeho domovské země
- daňový poplatník se na důchod odstěhoval do jedné země, ale dávky důchodu pobírá z jiné

Tato kolize dvou a více daňových systémů různých států je nežádoucí, protože ekonomickým subjektům snižuje zisk a demotivuje je k ekonomické aktivitě na území jiných států a může podporovat i daňové úniky a vyhýbání se splnění daňových povinností u poplatníků. Vedle vnitrostátních opatření, kdy zákony jednotlivých států mohou eliminovat dvojí zdanění tím, že umožní svým rezidentům na daňovou povinnost započítat daň, kterou ze svých příjmů odvedli v jiném státě, a zahraniční příjmy již zdaněné v jiném státě od daně osvobodí, je tedy uzavírání dvou a vícestranných mezinárodních smluv. Cílem těchto smluv je zabránit dvojímu zdanění jednoho zdanitelného příjmu nebo majetku (i získaného darem či dědictvím)⁵⁴, jak ve státě zdroje příjmu, tak ve státě příjemce příjmu. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jak specifikují pojem daňových rezidentů podrobněji než vnitrostátní daňové předpisy, tak stanovují způsoby výměny daňových informací mezi jednotlivými státy a zejména určují, ve kterém z příslušných států (zda státu zdroje příjmů, nebo státu, jehož je příjemce příjmu příslušníkem) bude příjem zdaněn.

⁵³ http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_cs.htm

⁵⁴ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo, str. 277

4.3.2. Vzorová smlouva a metody zamezení dvojího zdanění

Na půdě Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) došlo již v roce 1963 k vypracování rozsáhlé vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku („OECD Model Tax Convention“), podle níž jsou po jejích průběžných aktualizacích mezi členskými státy Evropské unie, s určitými odchylkami, smlouvy o zamezení dvojího zdanění sjednávány. Vzorová smlouva mj. obsahuje v prvních pěti člancích základní pojmy, vymezuje osobní a věcný rozsah, daňovou příslušnost poplatníka a definuje stálou provozovnu, resp. trvalé zařízení pro podnikání poplatníka⁵⁵. Pro smlouvy uzavírané a vycházející z modelové smlouvy OECD slouží podpůrně její rozsáhlý komentář, vypracovaný a průběžně aktualizovaný Výborem pro fiskální záležitosti OECD (vzhledem k tomu, že se nejedná o právní předpis, nemá tento komentář právní závaznost a je významný zejména z hlediska své rozpracovanosti a autoritativnosti)⁵⁶.

Základními dvěma metodami úplného zamezení dvojího zdanění jsou metoda vynětí a metoda započtení; pro částečné zmírnění dvojího daňového zatížení slouží metoda uznatelných nákladů.

- Metoda vynětí (exemption)

Touto metodou je možno vyjmout příjmy zdaněné v zahraničí ze základu daně, tj. příjem získaný ze zdrojů v zahraničí se vůbec nezahrne do daňového základu ve státě příjemce příjmu. Metoda vynětí má dvě základní formy, a to vynětí být buď úplné, nebo s výhradou progresse. Vynětí s výhradou progresse znamená, že ve státě příjemce se do základu daně nezahrne příjem podléhající zdanění v zahraničí, avšak daň se vypočte sazbou odpovídající základu daně zvýšenému o tento vyňatý příjem (tj. souhrn všech příjmů i zahraničních). Tato metoda má význam v případech, kdy je daň vybírána za použití poměrné progresivní sazby daně. V praxi se pak u metody s výhradou progresse užije buď varianta tzv. zprůměrování (vypočte se průměrné daňové zatížení připadající na souhrn veškerých dosažených domácích i zahraničních příjmů a zjištěné procento

⁵⁵ Modelová smlouva OECD (Model Tax Convention on Income and on Capital)

⁵⁶ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo, str. 282

daně se použije na výpočet daně z domácích příjmů) nebo tzv. nadečtení (příjem dosažený v tuzemsku je fiktivně přičten k příjmům dosaženým v zahraničí a procento daně, které odpovídá takto vypočtené úrovni příjmů, se použije pro zdanění domácího příjmu).

- Metoda započtení (credit)

Podle této metody jsou ve státě příjemce do daňového základu zahrnuti veškeré příjmy z tuzemských i zahraničních zdrojů a z takto stanoveného základu je vyměřena daň, od níž se následně odečte daň odvedená v zahraničí. Metoda zápočtu plného pak znamená, že od celkové daně vypočtené v tuzemsku je odečtena celá částka daně odvedené v zahraničí bez ohledu na sazbu daně, která byla uplatněna na příjmy ze zahraničí. Častěji používanou metodou je metoda zápočtu prostého, při kterém se daň zaplacená v zahraničí v souladu s tamními daňovými předpisy započte na daňovou povinnost v tuzemsku, avšak maximálně do výše daňové povinnosti, která by v tuzemsku na daný zahraniční příjem připadala.

- Metoda uznatelných nákladů

Za metodu ne přímo zcela zamezující, ale spíše zmírňující dvojímu zdanění je způsob zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově uznatelných nákladů daňového poplatníka v tuzemsku⁵⁷. Daňově uznatelnými náklady nejsou náklady vynaložené na příjmy nezahrnované do základu daně.

Vzorová smlouva OECD nepřikazuje použití jedné z metod; pro rozhodování o použití metody zabránění dvojího zdanění ponechává jednotlivým smluvním státům volnost. Platí však obecně, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané mezi členskými státy Evropské unie nesmí být v rozporu s primárním právem. Pokud ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění nicméně nezakládá daňovou diskriminaci, záleží na vůli členského státu, jakou metodu pro zamezení dvojího zdanění v uzavírané smlouvě s jiným členským státem zvolí.

⁵⁷ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo, str. 278

4.3.3. Vnitrostátní úprava zamezení dvojího zdanění

Co se týče vnitrostátní právní úpravy zamezení dvojího zdanění v České republice, zákon o daních z příjmů⁵⁸ obsahuje ustanovení, které zakotvuje vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí u daňových rezidentů České republiky, když odkazuje na příslušná ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána. Dále vymezuje pravidla aplikace jednotlivých metod zamezení dvojího zdanění, které se však užijí subsidiárně při postupování dle uzavřených mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Daň z příjmů zaplacenou daňovým rezidentům České republiky v těch státech, s nimiž Česká republika nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, lze dle společných ustanovení zákona o daních z příjmů uplatnit při zdanění všech tuzemských příjmů alespoň jako daňově uznatelný výdaj⁵⁹.

4.4. Švédsko

Zemí s velice odlišným systémem zdanění příjmů fyzických osob je pro příklad prostřední ze skandinávských zemí, kde je daňové zatížení tradičně poměrně vysoké – Švédsko. Na počátku 90. let minulého století zavedla tato severská země dvojitý systém zdanění dosažených příjmů jednotlivců ze zaměstnání a z podnikání, a to: vnitrostátní příjmovou daň (tzv. osobní daň národní) a obecní příjmovou daň (tzv. osobní daň municipální)⁶⁰. Dvojitou sazbou uplatňovanou na celém území Švédska je stanovena daň národní; municipální daň je stanovena rovnou sazbou vždy pro území konkrétní obce, přičemž v rámci jednotlivých obcí se sazba liší.

Zdaňovacím obdobím je ve Švédsku kalendářní rok a lhůta pro zaplacení daně je do 2. května roku následujícího po příslušném zdaňovacím období, přičemž výše sazby municipální daně pohybuje mezi 29,19 % a 34,70 %⁶¹ (za zdaňovací období 2015). Daň národní je určena, jak jsem již uvedla, dvojitou výší sazeb, kdy 20% sazbou jsou zdaněny příjmy nad 430 200 švédských korun a sazbou 25% jsou zdaněny příjmy nad 616 100

⁵⁸ § 38f zákona o daních z příjmů

⁵⁹ 24 odst. 2 písm. ch) a § 25 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů

⁶⁰ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 347

⁶¹ <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenguide-2015.pdf>

švédských korun (za zdaňovací období 2015). Tyto sazby se sčítají, tudíž nejvyšší daňová zátěž pro daňového poplatníka může dosahovat u daně z příjmu fyzických osob až cca 61 % ze zdanitelných příjmů.

Daň národní zdaňuje příjmy švédských daňových rezidentů i ze zahraničních příjmů, zatímco u daňových nerezidentů se národní daň týká pouze příjmů ze zdrojů na území Švédska a uplatňuje se ve výši 20 % bez ohledu na výši příjmů. Za daňového rezidenta je považována fyzická osoba trvale žijící na území Švédska anebo se za něj považuje ta, která se pravidelně zdržuje na území Švédska po dobu více než šesti po sobě jdoucích měsíců⁶².

Vedle toho příjmy z kapitálového majetku jsou daněny jednotnou, paušální sazbou ve výši 30%. Ve vztahu k této neexistují žádné nezdánitelné částky, stejně tak odvedené obecní daně a kapitálové ztráty nejsou odečitatelné z příjmů z kapitálového majetku, jež jsou následně daněny zmíněnou jednotnou sazbou. Existují pouze výjimky z této 30% sazby daně vztahující se například na příjmy z dividendy a kapitálové zisky z akcií nekótovaných společností.

Tento systém dvojího zdanění, které v průměru postihuje více než polovinu příjmů daňových poplatníků, zajišťuje stabilní vysoké příjmy do pokladny státní i do pokladny místních celků; i zde je však možnost využití různých daňových úlev. Je vhodné zmínit například úlevu zohledňující rozlohu země, kdy si daňový poplatník může od základu daně za stanovených podmínek odečíst výdaje za dojíždění za zdrojem příjmů, které za zdaňovací období překročily 10 000 švédských korun. Pracovní cestovní výdaje zaměstnance je opět při splnění stanovených podmínek možno odečíst ze základu daně do výše, v jaké nejsou uhrazeny ze strany zaměstnavatele. V určitých případech pak švédský zákonodárce umožňuje snížit základ daně o zvýšené životní náklady pro poplatníky, kteří byli dočasně přeřazeni do jiného místa výkonu práce a s tím spojeného dočasného místa bydliště, avšak stále udržují místo bydliště ve své domovské zemi; tuto

⁶² <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenguide-2015.pdf>, str. 17

úlevu je možno uplatnit na maximální období od dvou do třech let⁶³. Na tuto daňovou úlevu není právní nárok a podléhá posouzení ze strany správce daně.

4.5. Německo

V Německu podléhají dani z příjmů fyzických osob u daňových rezidentů všechny dosažené příjmy celosvětově (za zdaňovací období), zatímco u daňových nerezidentů pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území Německa.

Zdanitelnými příjmy jsou u fyzických osob tyto: příjem ze zemědělství a lesnictví, z obchodu nebo podnikání, ze samostatné výdělečné činnosti, ze zaměstnání, z úspor a z kapitálu, z pronájmu nemovitého majetku a určitých typů hmotného movitého majetku a další příjmy. U příjmů ze zaměstnání je stanoveno několik výjimek vyňatých ze zdanění příjmovou daní, jako například kompenzace za vykonávání zaměstnávání v neděli, o státních svátcích nebo nočních směnách, dále například benefity ve formě různých poukázek, pokud jejich hodnota nepřekročí v kalendářním měsíci 44 eur. Příklady dalších příjmů, na něž se nevztahuje zdanění příjmovou daní, jsou příjmy z kapitálu v hodnotě nižší, než 600 eur za kalendářní rok a dále například příjem z prodeje rodinného domu, kde daňový poplatník bydlel v období mezi jeho nabytím a prodejem, nebo alespoň v příslušném kalendářním roce a dvou letech bezprostředně předcházejících⁶⁴.

Nezdanitelnou částí základu daně z příjmů pro každého poplatníka daně – daňového rezidenta – je částka 8 354 eur u svobodné osoby a u manželů dohromady částka 16 708 eur.

Daňový poplatník může uplatnit také daňové odpočty, a to například za zaplacenou církevní daň v Německu oficiální uznané církvi, výdaje na odbornou přípravu na budoucí povolání až do výše 6 000 eur ročně, zaplacené výživné rozvedenému partnerovi až do výše 13 805 eur (avšak za předpokladu, že s tím rozvedený partner souhlasí), dary registrovaným charitativním, kulturním nebo sportovním organizacím až

⁶³ <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenguide-2015.pdf>, str. 19

⁶⁴ <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanguide-2015.pdf>, str. 23

do výše 20 % hodnoty čistého příjmu před uplatněním daňových odpočtů, zaplacené pojistné nebo příspěvky do systému zdravotního pojištění aj.

Nezdanitelnou část základu daně je v Německu možno dále uplatnit i na každé vyživované dítě, kdy u prvního a druhého dítěte činí výše daňové úlevy částku 184 eur měsíčně na každé dítě, u třetího 190 eur a u čtvrtého a dalšího dítěte 215 eur. Správce daně částku daňové úlevy automaticky upraví daňovému poplatníkovi při stanovení finální výše daně, a to do celkové výše maximálně 3 504 eur.

Zdaňovacím obdobím je v Německu kalendářní rok a lhůta pro zaplacení daně je do 31. května roku následujícího po uplynulém zdaňovacím období. Sazba daně je u daňových rezidentů uplatňována jako klouzavě progresivní v rozmezí od 14 % u příjmu převyšujícího 8 354 eur za zdaňovací období (v případě společného zdanění manželů 16 708 eur) do výše 45 % u příjmů nad 250 730 eur za zdaňovací období (501 460 eur u společného zdanění manželů). Navíc je k této stanovené dani uvalena ještě solidární přírážka 5,5 %, která se vypočítává zvlášť u svobodného nebo rozvedeného daňového poplatníka a zvlášť při uplatňování společného zdanění manželů⁶⁵.

Srážkovou daní s výší sazby 25 % (resp. 26,375 % včetně solidární přírážky) jsou zdaňovány příjmy z kapitálového majetku daňového poplatníka za zdaňovací období; pro svobodného nebo rozvedeného poplatníka je poskytnuta daňová úleva do výše 801 eur ročně a do výše 1 602 eur v případě společného zdanění manželů.

U daňových nerezidentů je pak uplatňována sazba ve výši 15 % (resp. 15,825 % se započítáním solidární přírážky) pro příjmy z uměleckých, sportovních nebo podobných výkonů na území Německa a z licencí zaplacených za užití nebo práva na užití patentů, autorských práv nebo know-how.

4.6. Rakousko

Rozdělení fyzických osob na daňové rezidenty a nerezidenty obdobné s ostatními zeměmi Evropské unie; za daňové rezidenty Rakouska se považují osoby s domicilem (pobytem delším než 6 měsíců, resp. 183 dní v roce či trvalým bydlištěm) nebo obvyklým

⁶⁵ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 295

místem pobytu v Rakousku a daní veškeré své celosvětové příjmy; daňoví nerezidenti pouze příjmy ze zdrojů nacházejících se na území Rakouska. Manželé jsou v Rakousku zdaňováni odděleně⁶⁶.

Rakousko je zajímavým příkladem země, kde byla oblast právní úpravy daně z příjmů fyzických osob velice stabilní, jednotlivé sazby daně se po dlouhá léta téměř neměnily, nebo pouze nepatrně; až roku 2015 došlo k zásadní daňové reformě účinné od 1. ledna 2016, kdy dříve doposud tři sazby daně v rozmezí od výše 36,5 % do 50 % byly nahrazeny šesti různými sazbami daně pohybujícími se v rozmezí od 25 % do 55 %.

Nezdanitelným minimem je částka 11 000 eur (tato výše se nezměnila). Zdanitelnými příjmy fyzických osob jsou v Rakousku příjmy ze zemědělské činnosti a lesního hospodářství, z výkonu odborných a jiných nezávislých služeb, z obchodu a podnikání, zaměstnanecké příjmy, příjmy z kapitálu, z pronájmů a licenčních poplatků a ostatní příjmy (zahrnující i kapitálové výnosy ze soukromého majetku) a jsou zdaňovány následujícími sazbami (v závorce si dovoluji uvést výši daňového zatížení platného před účinností daňové reformy, tj. do 31. prosince 2015)⁶⁷:

- příjmy ve výši 11 001 – 18 000 eur – 25 % (dříve 36,5 %)
- příjmy ve výši 18 001 – 31 000 eur – 35 % (dříve 36,5 %)
- příjmy ve výši 31 001 – 60 000 eur – 42 % (dříve 43,2 %)
- příjmy ve výši 60 001 – 90 000 eur – 48 % (dříve 50 %)
- příjmy ve výši 90 001 – 1 000 000 eur – 50 % (dříve stejně – 50 %)
- příjmy nad 1 000 000 eur – 55 % (dříve 50 %)

Zároveň byla zvýšena rovná sazba daně pro příjmy z kapitálu; tato „Kapitalertragsteuer“ nebo „KESt“ byla k 1. lednu 2016 změněna z 25 % na 27,5 % a daň z příjmů z prodeje nemovitého majetku byla zvýšena z 25 % na 30 %⁶⁸. Daňová reforma změnila i výši daňové úlevy, kdy doposud bylo možno uplatnit daňový odpočet 10 %

⁶⁶ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 317

⁶⁷ <https://www.pwc.at/newsletter/austrian-tax-news/2015/austrian-tax-news-48-march-2015-special-edition.pdf>

⁶⁸ <http://www.tmf-group.com/en/media-centre/regulatory-and-technical-updates/december-2015/austria-2016-tax-changes>

nákladů prokazatelně vynaložených na výzkum a vývoj; nově je takto možno uplatnit až 12 % nákladů.

Výše daňového odpočtu pro osoby s nízkými příjmy pod hranici 1 100 eur měsíčně činí 375 eur (tato částka se s účinností daňové reformy více než ztrojnásobila – dříve činila pouhých 100 eur), důchodci mohou uplatnit daňový odpočet ve výši 100 eur, pokud jejich příjem činí méně než 1 100 eur měsíčně. Daňové odpočty pro děti byly s daňovou reformou zvýšeny na 440 eur. Manželé s jedním dítětem může uplatnit slevu na dani ve výši 41,17 eur měsíčně, se dvěma dětmi 55,75 eur měsíčně a se třemi a více dětmi 74,08 eur⁶⁹.

Zdaňovacím obdobím je v Rakousku kalendářní rok a lhůta k podání daňového přiznání je do 30. dubna následujícího kalendářního roku (30. června v případě podání daňového přiznání elektronicky). Pro případ daňového přiznání podávaného opožděně může správce daně rozhodnout o uložení penále ve výši až 10 % daňové povinnosti⁷⁰. Daně jsou placeny zálohově k 15. únoru, 15. květnu, 15. srpnu a 15. listopadu zdaňovacího období, přičemž osoby s jediným příjmem ze zaměstnání nemusí podávat daňové přiznání; pokud jim však vzniknou odpočitatelné obchodní nebo zvláštní výdaje, nebo nemají stálou mzdu po dobu 12 měsíců, mohou podat daňové přiznání a na jeho základě získat část daní zpět. V případě podnikatelů vyměří správce daně poplatníkovi výši daňové povinnosti, která je splatná do 1 měsíce od doručení daňového výměru⁷¹.

4.7. Francie

Daňové zatížení ve Francii je jedním z nejvyšších z členských států Evropské unie. Francouzský daňový systém je platí s drobnými lokálními modifikacemi i v zámořských územích Francie (Guadaloupe, Martinique, Réunion, Francouzská Guyana). Daňovým rezidentem je z hlediska francouzského právního řádu fyzická osoba, která má bydliště nebo hlavní sídlo ve Francii, nebo která vykonává své primární

⁶⁹ <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Austria-Individual-Taxes-on-personal-income>

⁷⁰ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 317

⁷¹ http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/austria/index_en.htm

zaměstnání na území Francie nebo má ve Francii centrum svých ekonomických zájmů⁷². Státní příslušníci Francie, kteří žijí v Monaku, jsou pak za rezidenty Francie považováni, ledaže by byli občany Monaka déle než pět let v období po 12. říjnu 1962⁷³.

Dani z příjmu fyzických osob ve Francii podléhají všechny celosvětové příjmy daňového rezidenta ve Francii, ať se již jedná o francouzského státního příslušníka, nebo ne. Daňovým nerezidentům jsou zdaněny pouze příjmy ze zdrojů na území Francie anebo z kapitálových zisků odvozených z dispozic s některými francouzskými aktivy. Zdanitelné příjmy tvoří souhrn všech příjmů, které jsou rozděleny do sedmi kategorií:

- obchodní zisky
- nekomerčních zisky
- zemědělské zisky
- příjem z majetku
- mzdy, platy, důchody a renty
- příjmy z kapitálového majetku
- kapitálové zisky

Příjmy osvobozené od daně jsou např. odstupné, důchod vyplácený z životního pojištění s ohledem na věk příjemce důchodu, určité typy kapitálových příjmů, vše do určitých stanovených nejvyšších částek. Jako významnou slevu na dani může daňový poplatník uplatnit až 50 % výdajů na předškolní zařízení pro dítě mladší šesti let⁷⁴. Od daňového základu si může daňový poplatník dále odečíst např. alimenty a výživné zaplacené rozvedenému partnerovi, náklady na pobyt v zařízení dlouhodobé zdravotní péče či dary poskytnuté neziskovým organizacím až do výše 66% hodnoty daru, který nesmí přesáhnout 20 % zdanitelného příjmu. Zvláštní výjimky jsou pak stanoveny i pro zahraniční manažery pracující ve Francii⁷⁵.

⁷² http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf, str. 16

⁷³ <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Monaco/Taxes-and-Costs>

⁷⁴ <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2015.pdf>, str. 22

⁷⁵ Tyto výjimky jsou z důvodu ztrátnívnění Francie pro zahraniční investice stanoveny poměrně vstřícně vůči takovým daňovým poplatníkům.

Daň z příjmů fyzických osob je ve Francii určena progresivní sazbou v rozmezí od 14 % do 45 % (k nimž se navíc připočítává zvláštní příplatek sociálního zabezpečení pro francouzské daňové rezidenty ve výši do 15,5 %) ⁷⁶. Daň je posuzována každoročně na zdanitelný příjem domácnosti v daném kalendářním roce (příjem domácnosti zahrnuje příjmy manželů a svobodných dětí do 18 let věku, popř. do 25 let věku v případě studentů soustavně se připravujících na své budoucí povolání). Základ daně je pro výpočet daně dělen koeficienty na základ daně za poměrnou část, což zajišťuje zmírnění progresivity daně (koeficient začíná na hodnotě 1,0 u svobodného nebo rozvedeného daňového poplatníka, který nevyživuje žádné další osoby v domácnosti, a narůstá dále o půl procentního bodu dle počtu členů v domácnosti a vyživovaných osob) ⁷⁷. Sazby daně pro jednu poměrnou část základu daně jsou následující:

- 0 % u příjmů do 9 690 eur
- 14 % u příjmů od 9 690 do 26 764 eur
- 30 % u příjmů od 26 764 do 71 754 eur
- 41 % u příjmů od 71 754 do 151 956 eur
- 45 % u příjmů nad 151 956 eur

Daňovní poplatníci – fyzické osoby – musí uhradit vypočtenou daň z příjmů je do 19. května kalendářního roku následujícího po příslušném zdaňovacím období.

4.8. Velká Británie

Daň z příjmů je v britském daňovém systému vedle daně z výnosu kapitálu a dědické daně jedním ze tří druhů přímých daní zatěžujících fyzické osoby. V roce 2013 byla zavedena nová kritéria pro určení daňových rezidentů: fyzická osoba je daňovým nerezidentem, pokud pracuje na hlavní pracovní úvazek mimo Velkou Británii nebo se v zemi zdržuje méně než 16 nebo 46 dní ve zdaňovacím období (hranice 46 dní se vztahuje na fyzické osoby, kteří byli daňovými rezidenty ve Velké Británii po tři předcházející zdaňovací období). Pokud není fyzická osoba daňovým nerezidentem dle

⁷⁶ Zákonem o rozpočtu z roku 2013 byl změněn daňový režim i pro výnosy z investic (dividendy a podobné výnosy, příjmy z cenných papírů s pevným výnosem); tyto výnosy jsou nyní rovněž zdaněny progresivní sazbou daně.

⁷⁷ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 252

těchto kritérií a zdržuje se v zemi více než 183 dní v daném zdaňovacím období, má své výlučné bydliště nebo pracuje na hlavní pracovní úvazek ve Velké Británii, stává se automaticky daňovým rezidentem.

Ve Velké Británii je používán systém progresivního zdanění s názvem PAYE (Pay As You Earn)⁷⁸⁷⁹, kdy čím vyšší příjem fyzické osobě plyne, tím více z něj také odvede jako daň. Je však stanovena hranice výše příjmu za kalendářní rok, od níž je příjem zdaňován; je jím osobní nezdanitelné minimum (Personal Allowance), pro zdaňovací období od 6. dubna 2016 do 5. dubna 2017 je stanoveno ve standardní výši na 11 000 liber⁸⁰; tato částka byla v uplynulých zdaňovacích obdobích vždy postupně zvyšována (pro zdaňovací období od 6. dubna 2015 do 5. dubna 2016 činila 10 600 liber), s cílem podpořit osoby s nízkými a středními příjmy a odměnit je za práci. Do této stanovené výše příjmu je tedy daň nulová. U příjmů převyšujících částku 122 000 liber za zdaňovací období však užití osobního nezdanitelného minima není přípustné⁸¹. Při uplatnění manželských úlev je možno ohledně tohoto nezdanitelného minima postupovat tak, že manžel, jehož příjem činí ročně částku 11 000 liber a méně, může 1 100 liber ze svého osobního nezdanitelného minima přenést na druhého manžela nebo civilního partnera, což umožňuje snížit daň druhému z manželů či civilních partnerů až o 220 liber za zdaňovací období⁸². U nevidomých osob je výše tohoto osobního nezdanitelného minima ještě vyšší o částku 2 290 liber za zdaňovací období⁸³.

Zdaňovací období je stanoveno v porovnání s ostatními členskými státy Evropské unie nezvykle od 6. dubna kalendářního roku do 5. dubna následujícího kalendářního roku. Lhůta pro podání daňového přiznání a zaplacení daně z příjmů fyzických osob je do 31. října následujícího po uplynutí zdaňovacího období, ve stanovených případech (elektronicky podané daňové přiznání) do 31. ledna následujícího po uplynutí zdaňovacího období.

⁷⁸ JURČÍK, R. Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy, str. 59

⁷⁹ V rámci systému PAYE se vybírá též příspěvek na národní pojištění u všech zaměstnanců ve věku 16 let a starších, s výdělků přesahujícími osobní nezdanitelné minimum.

⁸⁰ <https://www.gov.uk/income-tax-rates/current-rates-and-allowances>

⁸¹ <https://www.gov.uk/income-tax-rates/current-rates-and-allowances>

⁸² <https://www.gov.uk/marriage-allowance>

⁸³ <https://www.gov.uk/blind-persons-allowance/what-youll-get>

Zdanitelný příjem daňového poplatníka je součtem všech jeho zdanitelných příjmů, kterými mohou být: příjem z nemovitého majetku, příjem z podnikání a profesní příjem, investiční, dividendový příjem, zahraniční příjem a příjmy ze zaměstnání. Příjmy osvobozenými od daně jsou některé typy úroků a vymezené příjmy plynoucí z lesnictví⁸⁴.

Pro zdanění příjmů ze zaměstnání, příjmu z podnikání a profesního příjmu a investičního příjmu (vyjma příjmu z dividend) platí následující sazby daně:

- 20 % při výši příjmů nad osobní nezdanitelné minimum, tj. nad 11 000 liber, do částky 43 000 liber za zdaňovací období⁸⁵
- 40 % u příjmů ve výši 43 001 do 150 000 liber za zdaňovací období
- 45 % u příjmů, které ve zdaňovacím období převyšují částku 150 000 liber

Ve Velké Británii se odvádí daň z příjmů i u některých státních benefitů – z důchodů, vdovských důchodů, podpory uchazečům o zaměstnání, příspěvků pro případ pracovní neschopnosti (od 29. týdne podpory), příspěvků pro ovdovělého rodiče aj.; státními benefity, z nichž příjmová daň odváděna není, jsou pro ilustraci např. poskytované příspěvky na bydlení, zaměstnanecké a podpůrné příspěvky související s příjmy ze zaměstnání, příspěvek na dítě, na zdravotně postiženého, vánoční bonusy a zimní palivové příspěvky⁸⁶, bezplatná licence na televizní vysílání pro osoby starší 75 let, podpory v mateřství, podpory při pracovních úrazech, při těžké invaliditě aj⁸⁷.

Existují rovněž určité daňové úlevy, a to zaplacené pojistné na důchodové pojištění, dary charitě, zaplacené výživné nebo úlevy osobám pracujícím na námořní lodi mimo Velkou Británii po dobu obvykle delší, než 365 dní.

Dividendy jsou ve Velké Británii zdaňovány příjmovou daní u při příjmech přesahujících částku 5 000 liber za zdaňovací období třemi daňovými sazbami, ve výši 7,5 %, 32,5 % a 38,1 % v závislosti na tom, do jakého příjmového pásma daňový poplatník spadá u příjmů ze zaměstnání, jak je uvedeno výše.

⁸⁴ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 353

⁸⁵ Tato hranice byla dříve výrazně nižší; za zdaňovací období 2015 – 2016 byl limit pouhých 31 785 liber.

⁸⁶ Tzv. zimní palivový příspěvek (Winter Fuel Payment) je zvláštní úleva poskytovaná osobám narozeným 5. května 1953 či dříve ve výši pohybující se od 100 do 300 liber a je vyplácena obvykle v měsících listopad a prosinec automaticky nebo na žádost (při splnění podmínek).

⁸⁷ <https://www.gov.uk/income-tax/taxfree-and-taxable-state-benefits>

4.9. Španělsko

Dani z příjmů fyzických osob ve Španělsku podléhají daňoví rezidenti (ti, kteří žijí na území Španělska po 183 dní ve zdaňovacím období nebo déle, nebo ti, kteří mají na území Španělska hlavní předmět svých zájmů) ze všech příjmů celosvětově, a nerezidenti z příjmů na území Španělska.

Španělští daňoví rezidenti odvádí daň z následujících druhů příjmů⁸⁸:

- ze zaměstnání, pokud příjem za příslušné zdaňovací období přesáhne 22 000 eur
- z podnikání
- z pronájmu, pokud příjem za zdaňovací období přesáhne 1 000 eur
- z kapitálových zisků, pokud za zdaňovací období přesáhnou 1 600 eur

Daňoví rezidenti musí zároveň přiznat všechen majetek v zámorí přesahující hodnotu 50 000 eur.

Zdanitelným příjmem je příjem po odečtení příspěvků na sociální zabezpečení, penzijní připojištění, osobních příspěvků, nákladů vynaložených na odborné vzdělávání apod. Jako daňový odpočet mohou daňoví poplatníci uplatnit také prvních 1 500 eur nabytých z dividend, náklady na pořízení a renovaci svého obydlí a dary zákonem vymezeným charitativním subjektům⁸⁹. Jako osobní nezdanitelné minimum se považuje částka ve výši 5 550 eur (pro všechny fyzické osoby pod 65 let). Dále je možno v případě, že příjem daňového poplatníka je méně než 8 000 eur ročně, uplatnit nezdanitelnou část ve výši 2 400 eur za první vyživované dítě žijící s poplatníkem ve společné domácnosti, 2 700 eur za druhé dítě a třetí a další dítě 4 000 eur), a za vyživovaného prarodiče žijící s poplatníkem ve společné domácnosti (rovněž s podmínkou, že příjem poplatníka musí být nižší, než 8 000 eur ročně) částku 1 150 eur, pokud je vyživovaná osoba starší 65 let a 2 550 eur, pokud je vyživované osobě více než 75 let. Dále je možno zvolit si společné zdanění pro manžele nebo registrované partnery (dle výhodnosti zdanění samostatně nebo

⁸⁸ http://www.expatica.com/es/finance/Taxation-in-Spain_471614.html

⁸⁹ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 341

dohromady); sezdané páry mohou uplatnit nezdanitelnou část daně (tzv. *declaracion conjunta*) ve výši 3 400 eur⁹⁰.

Možnost snížení základu daně z příjmů ani uplatnění odpočtů nenáleží daňovým nerezidentům. Pro daňové nerezidenty zároveň platí další znevýhodňující opatření, a to v případě, kdy daňový nerezident vlastní nemovitost ve Španělsku, ať už ji pronajímá, nebo ne, musí rovněž podat daňové přiznání a z nemovitosti uhradit „připočtenou“ příjmovou daň, to vše ještě vedle příslušné daně z nemovitosti.

Pro španělský daňový systém je specifické, že je sazba daně z příjmů fyzických osob rozdělena mezi stát a jednotlivé místní regiony. Sazby daně jsou stanoveny klouzavě progresivně a pro zdaňovací období roku 2016 byly sníženy o jeden až dva (u vyšších příjmů) procentní body, a zároveň již pro zdaňovací období roku 2015 byl centrální vládou snížen počet daňových pásem ze sedmi na pět. K tomuto snížení však v některých regionech stále nedošlo (např. Andalusie, Valencie, Katalánsko)⁹¹, a proto se v některých uplatňuje až na deset různých pásem sazby daně. Obecně však platí následující sazby daně:

- příjmy do výše 12 450 eur – sazba 19 % (pro zdaňovací období roku 2015 20 %)
- příjmy od 12 450 do 20 200 eur – sazba 24 % (pro zdaňovací období roku 2015 25 %)
- příjmy od 20 200 do 35 200 eur – sazba 30 % (v předchozím zdaňovacím období výše 31 % a horní hranice pro tuto sazbu činila 34 000 eur⁹²)
- příjmy od 35 200 do 60 000 eur – sazba 37 % (pro dřívější zdaňovací období stanovena na 39 %)
- příjmy nad 60 000 eur – sazba 45 % (pro zdaňovací období roku 2015 ve výši 47 %)

⁹⁰ http://www.expatica.com/es/finance/Taxation-in-Spain_471614.html

⁹¹ <http://www.advoco.es/hot-topics/109-spanish-income-tax-rates-2015-by-region-comunidad.html>

⁹² <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Human-Capital/HC-Alert--Spain-reduces-personal-income-tax-rates-as-of-2015-and-modifies-tax-regime-for-inbound-assignees>

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. V prvním roce, kdy se fyzická osoba stane daňovým rezidentem Španělska, musí podat daňové přiznání bez ohledu na výši příjmu. Po prvním roce již podávat daňová přiznání nemusí, pokud její příjem nepřesahuje ze všech zdrojů částku 8 000 eur za zdaňovací období a výnosy z bankovních úroků nebo investiční příjmy nepřesahují částku 1 600 eur. Totéž se uplatní u fyzických osob, jejichž příjmy z pronájmu nepřesahují 1 000 eur nebo jsou zaměstnanci s příjmem nižším než 22 000 eur za zdaňovací období, kterým je daň z příjmu odečítána přímo zaměstnavatelem před vyplacením částky.⁹³ Osoby podnikající musí podávat daňová přiznání čtvrtletně a platit zálohy na daň z příjmů do 20. dubna, 20. července a 20. říjny běžného roku a do 30. ledna následujícího roku musí dorovnat daňovou povinnost za celé zdaňovací období.

4.10. Itálie

Daňovým rezidentem dle italského právního řádu je fyzická osoba registrovaná v italském Registru občanů nebo osoba s pobytem nebo bydlištěm na území Itálie dle italského občanského zákoníku po více než 183 dní v roce (184 dní v přestupném roce). Daňoví rezidenti zdaňují v Itálii veškeré celosvětové příjmy, zatímco daňoví nerezidenti zdaňují pouze příjmy z italských zdrojů⁹⁴. Zdanění manželů probíhá u každého zvlášť, avšak pokud se zdaňují příjmy ze společného majetku manželů, zdaňuje každý polovinu takto dosaženého příjmu⁹⁵.

Mezi zdanitelné příjmy patří příjem ze zaměstnání, příjem z podnikání, investiční příjem, příjem z nemovitého majetku, nebo ostatní příjmy. Mzdy a platy vyplácené zaměstnavatelem, včetně nahodilých příjmů na osobu, jsou předmětem srážkové daně, která se platí dle progresivních sazeb daně prostřednictvím záloh, k jejichž konečnému zúčtování a případnému vrácení přeplatků dojde po skončení zdaňovacího období.

⁹³ http://www.expatica.com/es/finance/Taxation-in-Spain_471614.html

⁹⁴ <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyguide-2015.pdf>, str. 26

⁹⁵ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 260

Italský daňový systém jako příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob označuje příspěvky nebo zaplacené pojistné související se zaměstnáním, určité naturální příjmy spojené se zaměstnáním a také určité výnosy z nemovitého majetku. Není zde umožněno uplatnění nezdaniitelných základů daně, odpočty od základu daně možné jsou v určitých případech výdajů vynaložených na léčení. Slevy na dani jsou umožněny za druhého z manželů dle výše příjmů a za vyživované dítě.

System zdanění příjmů fyzických osob je i v Itálii uplatňován jako progresivní, stanoven pěti různými sazbami v závislosti na výši příjmů v konkrétním zdaňovacím období⁹⁶:

- daň ve výši 23 % u příjmů do 15 000 eur
- daň ve výši 27 % u příjmů od 15 001 do 28 000 eur
- daň ve výši 38 % u příjmů od 28 001 do 55 000 eur
- daň ve výši 41 % u příjmů od 55 001 do 75 000 eur
- daň ve výši 43 % u příjmů převyšujících částku 75 001 eur

Příjmy nad 300 000 eur jsou navíc zdaňovány ještě zvláštní solidární přírůžkou ve výši 3 %⁹⁷.

Zvlášť jsou stanoveny provize makléřů a obchodních zástupců, které podléhají zálohové srážkové dani ve výši 23 % na základě sníženého základu ve výši 50 % ze zaplaceného příjmu.

Zdaňovací období je kalendářní rok a daňoví poplatníci musí podat daňové přiznání vždy mezi 1. květnem a 31. červencem roku následujícího po zdaňovacím období; v případě, že je daňové přiznání podáváno elektronicky, se lhůta prodlužuje až do 31. října. Zálohy na daň jsou u poplatníků, kteří jsou zaměstnanci, odváděny zaměstnavatelem pravidelně každý měsíc, zatímco u fyzických osob podnikajících jsou zálohy odváděny ve dvou splátkách na základě daňové povinnosti zaplacené za předchozí zdaňovací období. Splátka zálohy ve výši 40 % je uhrazena do 20. června příslušného

⁹⁶ Stanovené sazby jsou platné pro zdaňovací období 2015 – 2016.

⁹⁷ http://www.worldwide-tax.com/italy/italy_tax.asp

zdaňovacího období, a splátka zálohy ve výši zbývajících 60 % se hradí do 30. listopadu příslušného zdaňovacího období⁹⁸.

4.11. Maďarsko

Maďarsko je příkladem další ze zemí, kde je uplatňována lineární sazba daně z příjmů fyzických osob. Fyzické osoby – maďarští daňoví rezidenti – podléhají dani ze všech druhů příjmů celosvětově vyjma příjmů osvobozených od daně; daňovým nerezidentům jsou zdaňovány pouze příjmy ze zdrojů na území Maďarska.

Příjmy podléhající zdanění jsou příjem ze závislé činnosti, z podnikání, kapitálový příjem z movitého a nemovitého majetku, příjem z kapitálu včetně dividend, úroků a kapitálových zisků z cenných papírů, naturální příjem, příjem z držby cenných papírů, předkupních práv a ostatní příjem⁹⁹. Za základ daně z příjmů je považován hrubý příjem – součet všech příjmů, přestože určité druhy příjmů jako jsou příjmy z dividend a kapitálových zisků jsou daně samostatně. Určité druhy příjmů jsou od daně osvobozeny, jako jsou např. dávky vyplácené ze systému sociálního zabezpečení státu nebo ze sociálního pojištění, příspěvky na péči o dítě, důchody, stipendia poskytovaná pro prezenční studium a daňové přeplatky.

Od základu daně z příjmů lze odečíst také odčitatelné položky, kterými v případě doložení fakturami mohou být různé výdaje spojené se služebními cestami. Daňoví poplatníci mohou dále snížit základ daně například o určitou výši zisků z prodeje nemovitostí. Je možno uplatnit dále i osobní odpočet pro rodiny s dětmi, kdy rodinám s jedním dítětem je možno snížit daňový základ až o 66 670 maďarských forintů měsíčně, rodinám se dvěma dětmi až o 83 330 maďarských forintů měsíčně a v případě rodin se třemi či více dětmi až o 220 000 maďarských forintů měsíčně. Od 1. srpna 2015 byla dále zavedena pro daňové poplatníky příznivá změna pro rodiče s dětmi, kteří navštěvují předškolní zařízení nebo jiné zařízení mateřské péče; již i ti rodiče, kteří bydlí v rámci stejného správního obvodu, kde mají své zaměstnání, mohou uplatnit náhrady za dojíždění ve výši 9 maďarských forintů za 1 km cesty. Doposud byla tato úleva

⁹⁸ http://www.worldwide-tax.com/italy/italy_tax.asp

⁹⁹ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 285

poskytována pouze rodičům – zaměstnancům žijícím mimo administrativní hranice správního obvodu, kde se nachází jejich pracoviště¹⁰⁰.

Jak jsem již výše zmínila, Maďarsko je příkladem země, kde je uplatňována lineární sazba daně, a to ve výši 15 %¹⁰¹¹⁰² (totožnou výší jsou daněny i tzv. pasivní příjmy – příjmy z dividend a z pronájmů)¹⁰³. Tímto typem zdanění a dokonce i výší sazby příjmové daně se shoduje s lineární 15% sazbou aktuálně uplatňovanou v České republice. Daň byla dříve vypočítávána stejně, jako v současnosti v České republice, a to ze superhrubé mzdy (tj. včetně příspěvků sociálního pojištění placeného zaměstnavatelem), avšak od tohoto konceptu bylo postupně upuštěno.

Pakliže je daňová povinnost poplatníka vypočtena ve výši nepřesahující částku 1000 maďarských forintů, není ji poplatník povinen uhradit a správce daně po něm tuto částku nebude nijak vymáhat.

Zdaňovacím obdobím je v Maďarsku kalendářní rok, lhůta k podání daňového přiznání a splatnost daně je do 20. května roku následujícího po uplynulém zdaňovacím období¹⁰⁴.

4.12. Polsko

Daňoví rezidenti, tj. osoby trvale žijící na území Polska více než 183 dní ve zdaňovacím období, nebo ti, co mají v Polsku centrum svých zájmů, daní dle polských právních předpisů veškeré své celosvětové příjmy, zatímco daňovým nerezidentům je zdaňován příjmovou daní pouze příjem plynoucí ze zdrojů na území Polska.

Mezi zdanitelné příjmy se v Polsku řadí příjmy ze závislých povolání (včetně zaměstnaneckého a důchodového příjmu), příjmy z nezávislých povolání, z podnikání,

¹⁰⁰ <http://www.tmf-group.com/en/media-centre/news-and-insights/january-2016/pit-changes-hungary>

¹⁰¹ Tato částka byla pro zdaňovací období roku 2016 snížena oproti roku 2015 o 1 procentní bod.

¹⁰² <http://www.tmf-group.com/en/media-centre/news-and-insights/january-2016/pit-changes-hungary>

¹⁰³ <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-hungaryguide-2015.pdf>, str. 22

¹⁰⁴ http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/hungary/index_en.htm

z vybraných zemědělských sektorů, z pronájmu nemovitého majetku, investiční příjem, příjem z prodeje nemovitého majetku, majetkových práv a movitého majetku, a ostatní příjem; daň je vypočtena ze souhrnu daňových základů ze všech druhů příjmů v konkrétním zdaňovacím období, po odečtení uznatelných výdajů (daňových slev a osobních odpočtů). Příjmy, které jsou v Polsku od příjmové daně osvobozené, jsou zejm. příjem ze státních sociálních dávek, státní stipendia, zaplacené výživné a částky získané z pojištění majetku a osob¹⁰⁵.

Daňoví poplatníci mohou využít celou řadu daňových úlev jako např. dary určené na vymezené účely (tj. náboženským organizacím, církvím, charitativním a jiným neziskovým organizacím), a to do výše 6 % ročního příjmu poplatníka, dále zvláštní „internetový daňový dobropis“ – náklady na internetové připojení (do určené výše), slevy na dani za uhrazené zdravotní pojištění a péči o vyživované nezaopatřené děti do věku 25 let.

Příjmy fyzických osob jsou v Polsku zdaňovány progresivní sazbou daně, tedy vyšší příjem znamená vyšší daňové zatížení. Sazby daně z příjmů fyzických osob jsou dvě, přičemž příjmy v celkovém objemu 3 091 polských zlotých nejsou zdaňovány:

- 18% sazba daně se uplatňuje u příjmů od 3 092 do 85 528 polských zlotých
- daň ve výši 14 839,02 polských zlotých a 32 % z příjmů přesahujících částku 85 528 polských zlotých¹⁰⁶

U podnikajících osob je možno na jejich žádost uplatnit sazbu daně v paušální výši 19 % a při splnění stanovených podmínek mohou podat zjednodušené daňové přiznání, kdy odvedou srážkovou daň vypočtenou z registrovaných příjmů (bez uplatnění daňově odpočitatelných položek) nebo daň vypočtenou pevnou sazbou daně určenou správcem daně v závislosti na druhu podnikání. Odlišně od výše uvedených sazeb jsou pak zdaňovány 19% sazbou příjmy z dividend, úroky z úspor, zisky z kapitálu, z prodeje cenných papírů a z prodeje nemovitostí. Příjmy z pronájmů jsou na žádost poplatníka zdaňovány sazbou ve výši 8,5 % a příjmy z výher v loteriích a hazardních hrách rovnou sazbou daně ve výši 10 %. Polsko má rovněž zavedenou pokutovou daň ve výši 75 %

¹⁰⁵ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 306

¹⁰⁶ http://www.paiz.gov.pl/polish_law/taxation/pit#3

z příjmů určených správcem daně pro ty poplatníky, kteří se rozhodnou původ svých příjmů nezveřejnit.

Některé výnosy plynoucí polským daňovým nerezidentům jsou pak zdaňovány odlišně, souhrnně lineární sazbou příjmové daně ve výši 20 %, mezi něž patří příjmy vycházející z dohod uzavřených dle občanského práva, ze zábavní nebo sportovní činnosti, z právních a poradenských služeb, z reklamy, licenční poplatky, know-how nebo autorských práv aj.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a lhůta k podání daňového přiznání a vyrovnání daně, která se odvádí předem prostřednictvím záloh, je do 30. dubna následujícího kalendářního roku po zdaňovacím období; pokud je příjem ze zaměstnání jediným příjmem daňového poplatníka a ten u svého zaměstnavatele podepsal speciální daňový formulář, není povinen daňové přiznání sám podávat. Manželé mohou podat společné daňové přiznání za podmínky, že jejich manželství trvalo po celé zdaňovací období¹⁰⁷; zvláštní pravidla pro zdanění mohou uplatnit také svobodní rodiče vyživující nezaopatřené dítě¹⁰⁸.

4.13. Lucembursko

Lucemburské velkovévodství jsem si dovolila uvést spíše navíc, a to z důvodu, že se jedná o typ tzv. daňového ráje a daňový systém se od ostatních států Evropské unie zcela zásadně liší. Přestože v ostatních státech uplatňujících progresivní zdanění příjmů fyzických osob je nastaveno průměrně cca pět různých sazeb daně, Lucembursko jich má v současnosti neuvěřitelných devatenáct, což nemá obdobu v žádné jiné evropské zemi. Avšak právě tak široká škála sazeb od 0 % až po 40% má vliv na to, že zdanění příjmů je ve svém výsledku v porovnání s ostatními vyspělejšími západoevropskými zeměmi nízké.

Daň z příjmů fyzických osob v Lucembursku zatěžuje daňové rezidenty Lucemburska a nerezidentní poplatníky, jimž plyne příjem ze zdrojů na území

¹⁰⁷ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, str. 306

¹⁰⁸ http://www.paiz.gov.pl/polish_law/taxation/pit#3

Lucemburska. Celková výše zdanitelných příjmů se vypočítává jako souhrn příjmů ze všech příjmových kategorií, jimiž jsou příjmy¹⁰⁹:

- z podnikání
- ze zemědělství a lesnictví
- ze svobodných povolání (tzv. „profession libérale“)
- ze zaměstnání
- z důchodů a/nebo rent
- z příjmů z movitého kapitálu
- z pronájmu a licenčních poplatků
- z ostatních příjmů (včetně kapitálových výnosů)

Zdaňovacím obdobím v Lucembursku je kalendářní rok a lhůta pro podání daňového přiznání je do 31. března následujícího kalendářního roku. Manželé jsou zdaňováni společně¹¹⁰.

Lze uplatnit různé druhy odpočitatelných položek a slev na dani, jako zaplacené životní pojistky, pojistky pro případ smrti, jiné nehody, nemocenské pojištění, pojištění odpovědnosti třetí strany, a to v maximální výši 672 eur za každého člena domácnosti, příspěvky na penzijní pojištění ve výši od 1 500 do 3 200 eur za daňového poplatníka, zaplacené výživné rozvedenému manželovi/manželce ve výši až 24 000 eur, zaplacené výživné nezaopatřeným dětem ve výši 3 480 eur za každé dítě, dary charitativním organizacím ve výši maximálně 1 000 000 eur nebo 20 % ze zdanitelného příjmu, minimálně však 120 eur. Zaplacené úroky z hypotéky lze uplatnit v rozmezí od 750 do 1 500 eur za každou osobu v domácnosti (dle délky zaměstnání), zaplacené úroky z osobních půjček, kreditních karet aj. až do výše 336 za každého člena domácnosti a příspěvky na péči o děti a domácnost až 3 600 eur ročně. Jako odčitatelné výdaje je mj. možno uplatnit výdaje na služební cesty, a to 0,30 eur za ujetý kilometr cesty, dále stravné a náklady na ubytování. Od ledna 2011 byl zaveden navíc zvláštní režim daňové expatriace vysoce kvalifikovaných pracovníků; pro získání takových významných daňových úspor však musí být splněna celá řada podmínek ze strany zaměstnance i

¹⁰⁹ <https://www.angloinfo.com/luxembourg/how-to/luxembourg-money-income-tax>

¹¹⁰ <http://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/lux-pocket-tax-guide-2016.html>

zaměstnavatele, i přes to, že tyto podmínky byly mírně uvolněny novelizacemi v letech 2013 a 2014¹¹¹.

Jak již bylo zmíněno, uplatňovaných sazeb pro příjmy fyzických osob je devatenáct, přičemž součet veškerých příjmů nepřekračující hranici 11 265 eur zdanění nepodléhá. Příjmy nad touto hranicí jsou zdaňovány od 8% sazby vždy po 2 % se zvyšující až do výše 40 %, kdy 40% sazba je uplatňována na příjmy přesahující 100 000 eur (u společného zdanění manželů 200 000 eur). Nadto je uplatňována ještě dodatečná sazba daně ve výši 7 % jakožto příspěvek do fondu zaměstnanosti (tzv. „Fonds pour l'emploi“), a to u příjmů nepřesahujících 150 000 eur (pro společné zdanění manželů musí příjmy přesahovat 300 000 eur), a ve výši 9 % pro příjem nad tuto částku. K 1. lednu 2015 byla navíc zavedena ještě dodatečná daň ve výši 0,5 % (“impôt d'équilibre budgétaire”) uplatňovaná ve vztahu k příjmům získaným výkonem povolání, z dávek plynoucích od státu jako starobní důchody a podpora v nezaměstnanosti pro účastníky lucemburského sociálního pojištění, a pro daňové rezidenty i nerezidenty ve vztahu k jejich příjmu podléhajícím zdanění v Lucembursku (např. příjem z dividend, úroků a kapitálových zisků, který přesáhne výši 25 eur za zdaňovací období). Zdanění příjmů daňových nerezidentů je rozděleno do třech kategorií na základě příjmu a rodinné situace. Daňoví poplatníci nerezidenti si navíc mohou zvolit možnost být zdanění jako lucemburští daňoví rezidenti, pakliže nejméně 90 % všech jejich příjmů pochází ze zdrojů na území Lucemburska (50 % v případě belgických dojíždějících pracovníků). Tuto volbu je třeba zaškrtnout na daňovém přiznání¹¹².

Nezdanitelným osobním minimem u příjmů z úroků a dividend je hranice 1 500 eur u daňového poplatníka jednotlivce a 3 000 eur v případě uplatnění společného zdanění manželů¹¹³.

¹¹¹ <http://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/lux-pocket-tax-guide-2016.html>

¹¹² <https://www.angloinfo.com/luxembourg/how-to/luxembourg-money-income-tax>

¹¹³ <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-luxembourg-guide-2015.pdf>, str. 21

5. Doporučení pro další vývoj

5.1. Doporučení adresovaná Evropské unii

Oblast daní z příjmů není v současné době v rámci Evropské unie dostatečně harmonizována a i aktuální vývoj politické diskuze spíše ukazuje, že proces dalšího sbližování právních úprav členských zemí je velmi složitou otázkou. Právní úprava daně z příjmů je tak ponechána na jednotlivých státech prakticky bez omezení a odvíjí se pouze podle jejich konkrétních potřeb, což má vliv na značnou rozdílnost mezi způsobem určení daně, škála výší daňových sazeb je velmi široká a různí se i zavedené daňové výjimky, úlevy apod. u jednotlivých členských států. Lze konstatovat, že státy s vyspělejšími ekonomikami na své občany uvalují vyšší sazby daně, než státy se středně či méně vyspělými ekonomikami, a preferují systémy progresivního zdanění. Naopak zejména v případě zemí položených spíše ve východnějších částech Evropy jsou sazby daně z příjmů většinou rovné, bez výraznější tendence k daňovým reformám vedoucím k progresivně stanoveným sazbám.

Mělo by dojít k alespoň částečné harmonizaci nikoli vytvořením jediného daňového systému, ale daňové systémy jednotlivých členských států mezi sebou spíše sladit s principy vnitřního trhu tak, aby nebránily a neomezovaly volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu, vedly ke stabilizaci daňových příjmů členských států a plošné podpoře zaměstnanosti. Za tímto účelem by mohlo být přínosné stanovit konkrétními směnicemi plošně nejnižší a nejvyšší míru daňového zatížení, v jehož rámci by se konkrétní právní úpravy zdanění u jednotlivých členských států mohly pohybovat. Tento model plošného sjednocení by ovšem mohl narážet na překážky z důvodu rozdílů mezi ekonomicky silnějšími a ekonomicky slabšími státy; proto by bylo možné státy rozdělit dle určitých fiskálních kritérií na více skupin, v nichž by pak příslušné sazby byly stanoveny. Dále by bylo možno stanovit jednotně určité povinné druhy daňových úlev a některé pouze jako volitelné, dle rozhodnutí každého členského státu.

Je však třeba k této problematice přistupovat velice citlivě, ať již s ohledem na další fungování Evropské unie i vývoj jednotné měny euro, tak s ohledem na potenciální hospodářský, politický a sociální dopad na jednotlivé členské státy. Je spíše nepravděpodobné, že by k jednohlasnému schválení unifikujících předpisů ze strany členských států mohlo dojít.

5.2. Doporučení adresovaná České republice

Evropská komise v květnu 2015 zveřejnila své každoroční doporučení vůči členským státům, která mají sloužit jako určitá vodítka pro provádění hospodářských reforem v dalším období. Mezi čtyřmi doporučení ze strany Evropské komise se objevila právě doporučení týkající se oblasti příjmových daní, konkrétně doporučení výraznějšího boje proti daňovým únikům a zjednodušení daňového systému, a snížení vysoké úrovně zdanění nízkopříjmových skupin populace přesunem zdanění do jiných oblastí (např. vyšší zdanění hazardních her a tabákových výrobků).

České republice, kde je v současnosti patrný spíše postupný pokles daňového zatížení u příjmů fyzických osob navzdory hlavnímu trendu v dalších členských státech Evropské unie, bych nad rámec výše uvedeného doporučila zejména urychlit přijetí daňové reformy zjednodušující a zefektivňující správu daní, zavést novou koncepci přímých daní a upravit sazbu daně z příjmů fyzických osob, jakož i přistoupit ke kroku zrušení tzv. superhrubé mzdy. Ke snížení daňového zatížení pro skupiny obyvatel s nízkými příjmy by pak mělo dojít po předchozí velmi důkladné analýze možných sociálních dopadů, ale též dopadů na státní rozpočet. Mělo by být také pokračováno ve zvyšování slev na dani, které mohou uplatnit rodiny s více dětmi.

6. Závěr

Hlavním tématem mé diplomové práce byla analýza a porovnání právních úprav oblastí daně z příjmů fyzických osob České a Slovenské republiky a dále analýza a komparace této oblasti u jednotlivých členských států Evropské unie se zaměřením na harmonizační tendence.

Hned v první části věnované právní úpravě daní z příjmů fyzických osob v České republice jsem i podrobněji rozepsala jednotlivé instituty daňového práva a pojmy objevující se v českém zákoně o daních z příjmů tak, aby s nimi bylo možno dále pracovat u následujících kapitol, věnovala jsem se problematice daňového rezidentství a nerezidentství (tzv. daňový domicil). Popsala jsem též postup při správě daní z příjmů dle platné právní úpravy obsažené v daňovém řádu.

V následující části jsem se věnovala konkrétní úpravě zdanění příjmů fyzických osob v sousední zemi – ve Slovenské republice, která je velmi podobná platné právní úpravě v České republice, avšak na rozdíl od České republiky na Slovensku proběhla již jedenáct let od rozpadu společného Československa plošná reforma veřejných financí, jejíž součástí bylo mj. přijetí nového zákona o daních z příjmů, který přestože má podobnou obecnou strukturu, jako tuzemský zákon o daních z příjmů, je jinak organizován výrazně přehledněji a orientace v něm je snazší. Správa daní je taktéž velmi podobná správě daní na území České republiky; tato podobnost pramení pochopitelně již ze společných historických kořenů těchto dvou zemí a podobného vývoje od jejich osamostatnění.

V nejrozsáhlejší kapitole této práce, věnované jednotlivým vybraným státům Evropské unie, jsem se jednotlivé podkapitoly věnované právním úpravám konkrétních států rozhodla již dále nestrukturovat a snažila jsem se spíše zaměřit na určitá specifika, zvláštnosti či odlišnosti a ty zdůraznit. Nejprve jsem však se však věnovala pojednání o nepřilíš silných harmonizačních tendencích oblasti daní z příjmů fyzických osob, dosavadním vývoji a trendům v rámci Evropské unie jako celku s uvedením shrnutí několika příkladných rozsudků Soudního dvora Evropské unie, na kterých jsem mohla demonstrovat probíhající alespoň tzv. negativní harmonizaci. S podkapitolou týkající se harmonizace úzce souvisela i hned navazující podkapitola věnovaná otázce mezinárodního dvojího zdanění, kde jsem popsala základní pojmy týkající se dvojího

zdanění, jednotlivé používané metody zamezení dvojího zdanění, uvedla jako konkrétní typ používané smlouvy vzorovou smlouvu Organizace spojených národů a rozebrala též vnitrostátní úpravu zamezení dvojího zdanění zde v České republice. Dále byla v této kapitole věnována pozornost konkrétním platným právním úpravám vybraných členských států Evropské unie; státy, které jsem rozebírala, jsem vybírala s ohledem na jejich geografickou polohu tak, aby byly zastoupeny pokud možno všechny části kontinentu a s ohledem na jejich případné zajímavé odlišnosti od ostatních daňových systémů a specifika.

Lze říci, že určité oblasti jsou upraveny téměř ve všech státech stejně; tím jsou například kritéria pro určení daňového rezidentství příslušného státu, kdy obecně platí jako nejzásadnější pravidlo bydliště či zdržování se na daném území více než 183 dní v kalendářním roce (či jinak určeném zdaňovacím období). Různé odlišnosti lze spatřovat například v možnostech různých daňových úlev a pochopitelně v nastavení systémů zdanění jako progresivní s vícero či méně daňovými sazbami, či jako lineární – s plošnou sazbou daně (či s prvky progresivního zdanění díky daňovým přírůžkám pro vysokopříjmové skupiny obyvatel).

Zpracovávání těchto podkapitol věnovaných jednotlivým členským státům pro mě bylo poměrně náročné z toho hlediska, že s právními úpravami jsem se setkávala prvně a musela jsem reflektovat poslední úpravy, když ve spoustě zemí proběhly zcela zásadní daňové reformy velmi nedávno (např. v Rakousku) a zdroje, z nichž jsem mohla čerpat informace, byly omezenější. Co se zdrojů týče, bylo zde nevyhnutelné čerpat zejména ze zdrojů v anglickém jazyce, neboť literatura věnující se dopodrobna jednotlivým právním úpravám v českém jazyce není dostatečně zpracovaná, natož pak aktualizovaná k současnému dni.

Na základě zjištěných poznatků jsem si v páté kapitole dovolila uvést určitá doporučení pramenící zejména z poznatků zjištěných při zpracovávání tématu této práce, a to nejprve směrem k Evropské unii jako celku, a poté přímo pro Českou republiku.

7. Seznam použité literatury

- BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. Finanční právo, 5. upravené vydání, 2009, 548 str.
- JURČÍK, R. Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy, 1. vydání, 2015, 136 str.
- BRNOVÁ, M., VIDOVÁ, M., ŠTOFANOVÁ, L., VANCÚROVÁ, Z. Zákon o dani z příjmů s komentářem, Poradca 2014/7-8, 448 str.
- ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, 5. aktualizované a přepracované vydání, 2012, 400 str.
- ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
- ústavní zákon č. 460/1992 Zb., Ústava Slovenskej republiky
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
- zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů
- zákon č. 354/2011 Z.z., o finanční správě
- smlouva o Evropském hospodářském společenství
- Daňová harmonizace 2015, Katedra finančního práva a finanční vědy PrF UK. Dostupné z WWW: <http://www.prf.cuni.cz/dokumenty-download/1404052116/>
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited: Taxation and Investment guides. Dostupné z WWW:
 - <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenguide-2015.pdf>
 - <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanguide-2015.pdf>
 - <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2015.pdf>
 - <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyguide-2015.pdf>

- <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-hungaryguide-2015.pdf>
- <http://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/lux-pocket-tax-guide-2016.html>
- <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-luxembourgguide-2015.pdf>
- Modelová smlouva OECD (Model Tax Convention on Income and on Capital), dostupné z WWW: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>
- Dagmar Kučerová: Nezdanitelné části základu daně 2015. Dostupné z WWW: <http://www.podnikatel.cz/clanky/nezdanitelne-casti-zakladu-dane-2015/>
- Ing. Milena Otavová, Ph.D.: Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně. Dostupné z WWW: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d36376v46141-dan-vybirana-srazkou-podle-zvlastni-sazby-dane/>
- Daň z příjmů. Dostupné z WWW: <https://www.financnasprava.sk/sk/obciana/dane/dan-z-prijmov>
- Portál Evropské unie: Dvojitá zdanění. Dostupné z WWW: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_cs.htm
- Portál Evropské unie: Income taxes abroad – Austria. Dostupné z WWW: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/austria/index_en.htm
- Portál Evropské unie: Income taxes abroad – Hungary. Dostupné z WWW: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/hungary/index_en.htm
- PwC Österreich GmbH. Austrian Tax News, Special Edition, March 2015. Dostupné z WWW: <https://www.pwc.at/newsletter/austrian-tax-news/2015/austrian-tax-news-48-march-2015-special-edition.pdf>
- Markus Zahlbruckner: 2016 Tax Changes in Austria. Dostupné z WWW: <http://www.tmf-group.com/en/media-centre/regulatory-and-technical-updates/december-2015/austria-2016-tax-changes>

- Maria Molnar: Personal Income Tax Changes in Hungary. Dostupné z WWW: <http://www.tmf-group.com/en/media-centre/news-and-insights/january-2016/pit-changes-hungary>
- PricewaterhouseCoopers: Austria Individual – Taxes on personal income. Dostupné z WWW: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Austria-Individual-Taxes-on-personal-income>
- Public Finances Directorate General: Overview of the French Tax System – Legislation in force as of 31 July 2015. Dostupné z WWW: http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf
- Monaco has no income tax or CGT. Dostupné z WWW: <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Monaco/Taxes-and-Costs>
- Gov.uk: Income Tax. Dostupné z WWW:
 - <https://www.gov.uk/income-tax-rates/current-rates-and-allowances>
 - <https://www.gov.uk/marriage-allowance>
 - <https://www.gov.uk/blind-persons-allowance/what-youll-get>
 - <https://www.gov.uk/income-tax/taxfree-and-taxable-state-benefits>
- Taxation in Spain. Dostupné z WWW: http://www.expatica.com/es/finance/Taxation-in-Spain_471614.html
- Spanish income tax rates 2015 by region (comunidad). Dostupné z WWW: <http://www.advoco.es/hot-topics/109-spanish-income-tax-rates-2015-by-region-comunidad.html>
- Spain reduces personal income tax rates as of 2015 and modifies tax regime for inbound assignees. Dostupné z WWW: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Human-Capital/HC-Alert--Spain-reduces-personal-income-tax-rates-as-of-2015-and-modifies-tax-regime-for-inbound-assignees>
- Italy Income Taxes and Tax Laws. Dostupné z WWW: http://www.worldwide-tax.com/italy/italy_tax.asp
- Polish Information and Foreign Investment Agency: Personal Income Tax. Dostupné z WWW: http://www.paiz.gov.pl/polish_law/taxation/pit#3
- Personal Income Tax in Luxembourg. Dostupné z WWW: <https://www.angloinfo.com/luxembourg/how-to/luxembourg-money-income-tax>

8. Abstrakt

V této práci rozebírám úpravu daně z příjmů fyzických osob v České republice, ve Slovenské republice a v jednotlivých vybraných členských státech Evropské unie, s cílem poukázat na specifčnost těchto úprav a důvody, proč je nepravděpodobné, že by došlo k úplné harmonizaci v rámci celé Evropské unie.

Práce je členěna na úvod, čtyři hlavní kapitoly a závěr. V úvodu této práce zejména uvádím důvody, které mě vedly výběru konkrétního tématu, a poukazují zde na důležitost této problematiky.

Ve druhé kapitole rozebírám nejprve pojem daně obecně, poté jednotlivé pojmy s příjmovými daněmi související a jejich konkrétní úpravu dle českého zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a dalších daňových zákonů, a ostatní specifika platná na území České republiky.

Obdobně je postupováno ve třetí kapitole, která popisuje krátce vývoj a dále aktuální úpravu zdanění jednotlivců ve Slovenské republice.

Čtvrtá kapitola pojednává o harmonizačních procesech na poli Evropské unie, o způsobech zamezení mezinárodního dvojího zdanění, vnitrostátní úpravě zamezení dvojího zdanění v České republice a zejména pak konkrétně rozebírá právní úpravy zdanění příjmů fyzických osob u vybraných členských států.

V páté kapitole jsem na základě zjištění vyplývajících ze zpracování tématu práce nastínila různá doporučení pro potenciální změny v úpravě oblasti daní z příjmů v rámci Evropské unie a pak konkrétně zde v České republice.

Závěr této práce je pak zejména shrnutím hlavních zjištění a poukázání na nejvýznamnější podobnosti a naopak rozdílnosti v právních úpravách.

9. Summary

In my thesis I analyze the legislation on personal income taxes applicable in the Czech Republic, in the Slovak Republic and in a few selected member states of the European Union, with its main purpose to highlight the specificity of the legislation and to state reasons why it is most unlikely to achieve the full harmonization of personal income tax within the European Union.

The thesis is divided into an introduction, four main chapters and a conclusion. The Introduction is focused on the reasons of my choice of the topic and I point out the importance of the issue.

In Chapter Two, firstly, I analyze the concept of taxation in general, then other individual terms related to the income tax and the specific legislation according to the Act no. 586/1992 Coll., on Income Tax, another tax related legislation, and other specifics of the Czech income tax legislation.

Similarly has been continued in Chapter Three, which briefly describes the evolution and the applicable legislation of personal income tax in the Slovak Republic.

Chapter Four deals with the harmonization process within the European Union, the methods of elimination of the international double taxation, legislation applicable on this issue in the Czech Republic and mainly it analyzes the personal income tax legislation applicable in a few selected member states of the European Union.

In the Fifth Chapter I outlined some various recommendations, based on the findings resulting from my elaboration of the topic of my thesis, for potential changes of the personal income tax legislation within the European Union and then specifically here in the Czech Republic.

The Conclusion of the thesis represents mainly as a summary of the principal findings and pointing out of the major similarities as well as the differences in the laws.

10. Klíčová slova

ZDANĚNÍ, DAŇ Z PŘÍJMŮ

11. Key words

TAXATION, INCOME TAX