

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Obchodní podnikání

Porovnání daně z příjmů v České republice a Rakousku

Vedoucí bakalářské práce:

Autor:

Ing. Jarmila Křížová

Petra Machová

2006

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „**Porovnání daně z příjmů v České republice a Rakousku**” vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

V Českých Budějovicích dne 20. 4. 2006

.....

Podpis

Ráda bych poděkovala všem, kteří mi svými radami a připomínkami napomohli k úspěšnému vypracování bakalářské práce. Zejména upřímně děkuji vedoucí práce, Ing. Jarmile Křížové, za odborné vedení a cenné rady při zpracování.

The Comparison of The Income Tax in The Czech Republic and Austria

The purpose of this work is comparison of the legal regulations of the income taxes in the Czech Republic and Austria and the analyse of the main differences. The income taxes are included into the direct taxes and they have got the stabil place in the tax system of the both countries.

The Income taxes are in the Czech Republic and also in Austria divided into the personal income tax and the corporation income tax. In the Czech Republic the both income taxes are regulated by only one revenue act, against this in Austria there has each of these taxes their own revenue act.

The personal income tax and the corporation income tax are described separately for the greater clarity and comprehensibility.

There are many differences between the legal regulation in the both countries, some are very important, but the most of the them are only formal. Among the most distinctive differences are ranked for example: the modification of the tax base, the calculation of the tax liability, transmission of the tax waste into the next years. These most important differences are summarized in the table at the end of this bachelor work.

Key words: income tax, tax system, tax base, tax rate, double income tax relief.

1. ÚVOD	7
2. Daňový systém	8
2.1. Daňový systém ČR	8
2.2. Daňový systém Rakouska	9
3. Daň z příjmů fyzických osob v ČR	11
3.1. Poplatníci daně z příjmů fyzických osob	11
3.2. Předmět daně z příjmů fyzických osob	12
3.3. Příjmy vyňaté ze zdanění daní z příjmů fyzických osob	12
3.4. Osvobození od daně z příjmů fyzických osob	12
3.5. Základ daně a výpočet daňové povinnosti	13
3.5.1. Struktura základu daně	14
3.5.2. Úprava základu daně	16
3.5.2.1. Nezdanitelné části základu daně	16
3.5.2.2. Položky odčitatelné od základu daně	18
3.6. Sazba daně	18
3.7. Slevy na dani	19
3.8. Aktualizace pro rok 2006	19
4. Daň z příjmů fyzických osob v Rakousku	21
4.1. Daňová povinnost v Rakousku	21
4.2. Předmět daně z příjmů fyzických osob	21
4.2.1. Příjmy, které nepodléhají dani z příjmů fyzických osob například	21
4.2.2. Příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob	22
4.3. Druhy příjmů a zjištění příjmu	22
4.4. Výdaje snižující zdanitelný příjem	23
4.4.1. Provozní výdaje	23
4.4.2. Náklady na zajištění, dosažení a udržení příjmů	23
4.5. Daňový tarif daně z příjmů fyzických osob	24
4.6. Zvláštní výdaje	24
4.6.1. Zvláštní výdaje omezené maximální hranicí a s tzv. „čtvrcením“	25
4.6.2. Zvláštní výdaje neomezené maximální hranicí	25
4.6.3. Zvláštní výdaje omezené maximální hranicí	26
4.6.4. Daňová ztráta jako součást zvláštních výdajů	26
4.7. Mimořádné náklady	27
4.7.1. Mimořádné náklady se spoluúčastí	27
4.7.2. Mimořádné náklady bez spoluúčasti	28
4.8. Odčitatelné položky	28
5. Daň z příjmů právnických osob v České republice	31
5.1. Poplatníci daně z příjmů právnických osob	31
5.1.1. Daňový rezident a nerezident	31

5.1.2. Nepodnikatelské a podnikatelské právnické osoby	31
5.2. Základ daně z příjmů právnických osob	32
5.2.1. Úpravy výsledku hospodaření.....	32
5.2.1.1. Příjmy vyňaté, osvobozené a nezahrnované do základu daně	32
5.3. Úprava základu daně a stanovení daně	33
5.3.1. Úprava základu daně z příjmů právnických osob a výpočet daně.....	33
5.3.2. Odčitatelné položky.....	33
5.4. Sazba daně	35
5.5. Slevy na dani.....	35
5.5.1. Sleva na dani z důvodu zaměstnávání sob se změněnou pracovní schopností.....	35
5.5.2. Sleva na dani pro držitele příslibu investiční pobídky	35
6. Daň z příjmů právnických osob v Rakousku....Chyba! Záložka není definována.	
6.1. Daňová povinnost u daně z příjmů právnických osob v Rakousku.....	37
6.2. Vyměřovací základ (základ daně)	37
6.2.1. Zjištění vyměřovacího základu	38
6.2.2. Daňová ztráta	38
6.2.3. Nezdánitelné částky a daňové prémie	38
6.3. Sazba daně	40
6.4. Minimální daň z příjmů právnických osob	40
6.5. Skupinové zdanění	41
7. Porovnání daní z příjmů v České republice a Rakousku	42
7.1. Porovnání daní z příjmů fyzických osob	42
7.2. Porovnání daně z příjmů právnických osob	45
8. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	48
8.1. Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rakouskem	49
Osoby, na které se Smlouva vztahuje	49
8.1.1. Oblasti upravené Smlouvou a způsob jejich zohlednění	49
8.1.2. Vyloučení dvojího zdanění	52
9. Závěr	53
Seznam použité literatury	55

1. ÚVOD

Tato práce se věnuje daním z příjmů v České republice a Rakousku. Daně z příjmů jsou nedílnou součástí každého daňového systému vyspělých států, neboť z hlediska fiskální významnosti pro veřejné rozpočty patří mezi nejdůležitější příjmy.

Cílem práce je porovnání daní z příjmů v České republice a Rakousku. V první části provedu stručný nástin daňových systémů obou zemí, aby bylo patrné, jaké místo v nich právě daně z příjmů zaujímají. Následující části již budou věnovány přímo daním z příjmů. Abych mohla provést porovnání, je nutné nejprve vymezit právní úpravu těchto daní v obou zvolených zemích. Daně z příjmů fyzických i právnických osob jsou v České republice upraveny pouze jedním společným zákonem č. 586/1992, o daních z příjmů, naproti tomu v Rakousku jsou vymezeny samostatnými zákony (Einkommensteuergesetz a Körperschaftsteuergesetz, 2005), které jsou však úzce provázány.

Pro značnou odlišnost a za účelem větší přehlednosti se budu oběma složkám daně z příjmů věnovat odděleně s důrazem na daň z příjmů fyzických osob, která se týká většího počtu poplatníků a tím je všeobecně známější. Dá se také předpokládat, že touto „separací“ zřetelněji vyniknou nejen rozdíly mezi strukturou daní z příjmů v obou zemích, ale zároveň také rozdíly mezi oběma součástmi těchto důchodových daní navzájem. V neposlední řadě tím také bude usnadněno porovnávání, hledání a analýza jednotlivých odlišností a jejich následná interpretace.

V části věnované porovnání daní z příjmů v České republice a Rakousku se takto nalezené rozdíly pokusím shrnout a vybrat ty nejpodstatnější. Ty následně přehledným způsobem uspořádám do srovnávací tabulky.

Nedílnou součástí této práce tvoří část věnovaná Smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rakouskem, která platí již od 12. února 1979. Původně byla uzavřena za doby Československé socialistické republiky a od 1.1.1993 přešla na samostatnou Českou republiku a platí bez jakýchkoliv podstatnějších úprav dodnes.

Informace k této práci budu čerpat zejména v daňových zákonech obou zemí, v komentářích k těmto zákonům a v neposlední řadě také v odborných publikacích a dostupných elektronických zdrojích.

2. Daňový systém

Daňový systém (též daňová soustava) je souhrn všech daní, které v daném státě existují. Daňový systém, tedy kombinace více daní, zabezpečuje plnění jednotlivých funkcí daní, neboť každá daň v daňovém systému se - bez ohledu na to, že konečné daňové břemeno zpravidla nese jednotlivec, občan - chová odlišně a jiným způsobem zajišťuje splnění požadavků na daňový systém kladený [4].

2.1. Daňový systém ČR

Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům vyspělých a obzvláště evropských zemí. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře z nepřímých a přímých daní.

Historicky byly daně rozděleny do dvou skupin na přímé a nepřímé.

Přímé daně se vypočtou z předmětu daně poplatníka, který je zpravidla povinen také daň sám odvést.

Nepřímé daně (až na výjimky) vybírá a odvádí jiná osoba než poplatník, z hlediska daňové techniky často není známa osoba, která daňové břemeno nese [1].

Daně daňového systému České republiky

I. Přímé daně

1. Daně z příjmů

1.1. Daň z příjmů fyzických osob

1.2. Daň z příjmů právnických osob

2. Daně majetkové

2.1. Daně z nemovitostí

2.1.1. Daň z pozemků

2.1.2. Daň ze staveb

2.2. Daň silniční

2.3. Daně převodové

2.3.1. Daň dědická

2.3.2. Daň darovací

2.3.3. Daň z převodu nemovitostí

II. Nepřímé daně

Daně ze spotřeby

1. Univerzální daně ze spotřeby

1.1. Daň z přidané hodnoty

2. Selektivní daně ze spotřeby

2.1. Daně spotřební

2.1.1. Daň z minerálních olejů

2.1.2. Daně z alkoholu

2.1.2.1. Daň z piva

2.1.2.2. Daň z vína

2.1.2.3. Daň z lihu a lihovin

2.1.3. Daň z cigaret a tabákových výrobků

2.2. Cla

III. Ostatní daňové příjmy

1. Pojistné sociálního pojištění

1.1. Veřejné zdravotní pojištění

1.2. Sociální zabezpečení

1.2.1. Důchodové pojištění

1.2.2. Státní politika zaměstnanosti

1.2.3. Nemocenské pojištění

2.2. Daňový systém Rakouska

Rakouský daňový systém se vyznačoval vysokými sazbami, zejména u daní z příjmů právnických a fyzických osob, a svojí složitostí. To vedlo k řadě daňových opatření v minulých letech a zejména k daňové reformě, jejíž druhá etapa je účinná od 1.1. 2005. Byla to reakce na nutnost zlepšit podnikatelské prostředí, podpořit příliv zahraničních firem, napomoci oživení hospodářské konjunktury v minulých letech a současně přizpůsobit se nízkým daňovým sazbám v sousedních zemích.

V Rakousku se používají různé způsoby členění daní, nejběžnější je tento:

- ***Podle způsobu vybírání daní***
 - Přímé daně: poplatník i plátce daně je shodná osoba (např. daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob)
 - Nepřímé daně: poplatník a plátce jsou odlišné osoby (např. daň z přidané hodnoty, daň z tabáku, daň z minerálních olejů)
- ***Podle předmětu daně***
 - Daně z příjmů (např. daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob)
 - Daně z majetku (např. dědická daň, daň z pozemků)
 - Daně z hospodářského a právního styku (např. daň z přidané hodnoty, daň z převodu nemovitosti, daň z kapitálových výnosů)
 - Spotřební daně (např. daň z tabáku, minerálních olejů, z piva, z šumivých vín)
- ***Podle toho, kam plynou výnosy z daní***
 - Výlučně společné spolkové odvody (např. daň z příjmů fyzických osob, daň z přidané hodnoty, daň z tabáku, poplatek za kolky)
 - Zemské odvody (např. daň z požární ochrany, myslivecké a rybářské poplatky)
 - Obecní odvody (např. obecní daň, daň z pozemků)
- ***Podle toho, jestli se jedná o osobní nebo věcné daně***
 - Osobní daně: rozhodující pro předmět daně a především pro výši daně jsou osobní charakteristiky poplatníka (např. výše příjmů, rodinný stav)
 - Věcné daně: rozhodující pro výši daně jsou charakteristiky objektu (např. různé sazby daně z přidané hodnoty pro rozdílné druhy komodit nebo služeb)
- ***Podle způsobu vyměřování daňové povinnosti***
 - Daně vyměřované na základě daňového přiznání (např. daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob)
 - Daně vyměřované samostatně: plátce sám vypočítá výši daně (např. daň z přidané hodnoty)

3. Daň z příjmů fyzických osob v ČR

Osobní důchodová daň je nezbytnou součástí každého moderního daňového systému. Konstrukce daně je složitá, a to hned z několika důvodů. Na tuto daň jsou kladeny nejvyšší požadavky. Má zohlednit sociální postavení poplatníků a tím umožnit redistribuci vytvořeného důchodu od osob s vyššími příjmy osobám s nižšími příjmy, a to spravedlivě. Má-li tento úkol splnit, zpravidla se vyžaduje, aby měla jednotnou základnu zdanění a progresivní sazbu daně, která nejlépe vyhovuje redistribuční funkci daně a principu platební schopnosti.

Trend posledních let však žádá, aby základna zdanění byla co nejjednodušší a sazba daně nepřilíš progresivní. To druhé Česká republika celkem splňuje, avšak naplnění prvního z požadavků bude až otázkou dalších let.

Osobní důchodová daň se v českém daňovém systému nazývá daní z příjmů fyzických osob. Je dosud upravena společně s daní z příjmů právnických osob zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [1].

3.1. Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

Poplatníky daně z příjmů jsou všechny fyzické osoby. Dělíme je do dvou skupin, na daňové rezidenty a nerezidenty.

Daňový rezident (tuzemec) je fyzická osoba, která má na území české republiky bydliště. Daňový rezident je však i osoba, která tu nemá bydliště, avšak na území České republiky v průběhu kalendářního roku pobývá alespoň 183 dní, a to buď souvisle nebo v součtu dob pobytu - říkáme, že osoba se obvykle zdržuje na území České republiky.

Toto druhé pravidlo má dvě výjimky. Za daňového rezidenta se nepovažuje osoba, která nemá na území České republiky bydliště, ale zdržuje se převážně na území našeho státu, avšak:

- účelem pobytu na území České republiky je léčení nebo
- pobývá na území České republiky za účelem studia.

Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost a podléhá dani z příjmů fyzických osob svými celosvětovými příjmy. Tedy jak příjmy ze zdrojů na území České republiky, tak příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Osoba, která není daňovým rezidentem, je daňovým nerezidentem (cizozemcem). Dani z příjmů fyzických osob u těchto poplatníků podléhají pouze příjmy ze zdrojů na území České

republiky. Říkáme, že nerezident má omezenou daňovou povinnost [1].

3.2. Předmět daně z příjmů fyzických osob

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou veškeré příjmy fyzických osob a to nejen příjmy peněžní, ale i naturální a získané směnou. Příjmem je tedy všechno, co nějakým způsobem zvyšuje majetek poplatníka [3].

3.3. Příjmy vyňaté ze zdanění daní z příjmů fyzických osob

Ze zdanitelných příjmů jsou vyňaty především

- příjmy získané dědictvím,
- příjmy získané darováním s výjimkou darů získaných v souvislosti se závislou nebo nezávislou činností,
- přijaté úvěry a půjčky,
- příjmy nabyté z titulu restitučního řízení a rehabilitace [3].

Předmětem daně rovněž nejsou příjmy vymezené zvlášť pro některý druh příjmů tvořící dílčí daňový základ.

3.4. Osvobození od daně z příjmů fyzických osob

Řada příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů, jsou od daně osvobozeny. Osvobození se týká desítek druhů příjmů.

Základní druhy příjmů osvobozených od daně z příjmů fyzických osob

- sociální příjmy, transfery,
- náhrady škody, pojistná plnění,
- některé příjmy z prodeje majetku,
- některé výhry,
- příjmy související se státní politikou bydlení.

Objemově nejdůležitější podíl z osvobozených příjmů nesporně zaujímají příjmy sociální (například dávky ze státní sociální podpory, z nemocenského a veřejného zdravotního

pojištění). Z příjmů ve formě pravidelně vyplácených důchodů (penzí), je od daně osvobozena z úhrnu těchto příjmů pouze částka ve výši 162 000 Kč ročně.

Příjmy z prodeje majetku jsou často od daně osvobozeny, avšak s celou řadou výjimek. Tou zásadní je, že se nejedná o majetek použitý k podnikání, tj. vložený do obchodního majetku. Smysl osvobození tkví v tom, že nezdaníme přírůstky soukromého majetku, pokud byly dodrženy zákonem stanovené podmínky, zpravidla časový test vlastnictví nebo užívání majetku.

Osvobození od daně z příjmů fyzických osob je v některých případech motivováno plněním stimulační funkce daně. Příkladem pro to může být využití osvobození v rámci cílů bytové politiky. Proto jsou osvobozeny od daně úroky z hypotečních zástavních listů a úroky z vkladů na stavebním spoření [1].

3.5. Základ daně a výpočet daňové povinnosti

Tabulka č.1: Vymezení příjmů vstupujících do základu daně z příjmů fyzických osob

Veškeré příjmy poplatníka	
- příjmy vyňaté ze zdanění (tj. příjmy, které nejsou předmětem daně)	
= příjmy podléhající dani	
- osvobozené příjmy	
= příjmy zdaňované v základu daně	= příjmy tvořící samostatný základ daně

Zdroj: Daňový systém 2004

Tyto příjmy zdaňované v základu daně jsou rozděleny do několika odděleně posuzovaných částí, tj. do pěti dílčích daňových základů.

Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob:

1. Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky
2. Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti
3. Příjmy z kapitálového majetku
4. Příjmy z pronájmu
5. Ostatní příjmy

Samostatný základ daně

Tam, kde je to účelné a kde se nabízí vhodný plátcе daně, ustupuje se od jednotné základny zdanění a příjmy se zdaňují jednotlivě. Pak tvoří samostatný základ daně a zdaňují se prostřednictvím lineárních zvláštních sazeb diferencovaných podle druhu příjmů (sazby 10 %, 15 % a 20 %). Nejfrekventovanější zvláštní sazbou, která se používá u příjmů tvořících samostatné základy daně, je sazba 15 %.

Srážku daně provádí subjekt, který příjem vyplácí, ten je plátcem daně [1].

3.5.1. Struktura základu daně

Tabulka č.2: Struktura základu daně z příjmů fyzických osob

<i>1. skupina dílčích daňových základů:</i>
příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti
- výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
= dílčí daňový základ příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (nebo záporný rozdíl mezi příjmy a výdaji)
příjmy z pronájmu
- výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů
= dílčí daňový základ příjmů z pronájmu (nebo záporný rozdíl mezi příjmy a výdaji)
<i>2. skupina dílčích daňových základů:</i>
příjmy z kapitálového majetku
= dílčí daňový základ příjmů z kapitálového majetku
ostatní příjmy
- výdaje na dosažení příjmů (podle druhů příjmů do výše daného druhu příjmů)
= dílčí daňový základ ostatní příjmy
<i>3. skupina dílčích daňových základů:</i>
příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky
- pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění
= dílčí daňový základ příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků

Zdroj: Vančurová, A. Daňový systém 2004

***Rozdělení pěti dílčích daňových základů do tří relativně samostatných skupin není náhodné.
Postavení jednotlivých dílčích daňových základů při tvorbě základu daně není totiž stejné.***

Tabulka č. 3: Rozdělení dílčích daňových základů do skupin

1. skupina	2. skupina	3. skupina
- dílčí daňový základ příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a - dílčí daňový základ příjmů z pronájmu	- dílčí daňový základ příjmů z kapitálového majetku a - dílčí daňový základ ostatní příjmy	- dílčí daňový základ příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků
Tato skupina je do značné míry specifická tím, že daňový základ zde může být i záporný. To znamená, že výdaje přesahují příjmy a poplatníkovi tak vzniká ztráta.	V případě druhé skupiny můžeme daňový základ sice také snížit o výdaje, ale pouze do velikosti těchto příjmů. Daňový základ z této skupiny může být buď kladný nebo nulový.	Jediným výdajem, který lze u těchto příjmů uplatnit, je pojistné sociálního pojištění. Tento dílčí daňový základ pochopitelně nikdy nemůže nabýt záporné hodnoty. Navíc jej nelze snížit o záporný rozdíl vykázaný v dílčím daňovém základu příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo v dílčím daňovém základu příjmů z pronájmu.

3.5.2. Úprava základu daně

Úprava základu daně spočívá ve snížení základu daně o nezdanitelné části základu daně a odčitatelné položky od základu daně.

3.5.2.1. Nezdanitelné části základu daně

Nezdanitelné části základu daně jsou stanoveny jako konkrétní částky, které jsou určeny v roční výši a platí různé podmínky pro jejich uplatnění, doložení [2].

Zákon o daních z příjmů pro rok 2005 definuje tyto základní nezdanitelné části základu daně:

- ***na poplatníka*** ve výši 38 040 Kč – může si ji uplatnit každý poplatník, výjimku tvoří pouze poplatníci, kteří jsou příjemci starobního důchodu a byl jim tento důchod přiznán nejpozději k prvnímu dni zdaňovacího období,
- ***manželku (manžela)*** 21 720 Kč – pokud žije s poplatníkem ve společné domácnosti a nemá vlastní příjmy přesahující za zdaňovací období 38 040 Kč,
- ***pro studenty*** 11 400 Kč – může uplatnit poplatník, který se sám soustavně připravuje na budoucí povolání. Její uplatnění je vázáno na to, že poplatník studuje v převážně prezenční formě studia a ještě nedosáhl věku 26 let (u prezenční formy doktorského studia se tato hranice posouvá na 28 let) [1].
- ***podle typu postižení (invalidity)*** 7 140 Kč, 14 280 Kč nebo 50 040 Kč – výše je diferencovaná podle míry zdravotního postižení.

Poplatník může uplatnit snížení základu daně o částku ve výši jedné dvanáctiny za každý kalendářní měsíc, k jehož prvnímu dni byly podmínky pro uplatnění nároku na snížení základu daně splněny (kromě nezdanitelné částky na poplatníka, která se vždy uplatňuje v celé roční výši). Výjimku z podmínek pro uplatnění nezdanitelných částek tvoří počátek studia, kdy platí, že tuto nezdanitelnou částku lze uplatnit již v měsíci, kdy došlo k počátku studia, přestože podmínky nebyly splněny k 1. dni daného měsíce.

Mezi další nezdanitelné části jsou zařazeny

- ***dary na veřejně prospěšné účely*** – zákon o daních z příjmů taxativně vyjmenovává, jaké účely se uznávají za veřejně prospěšné, a specifikuje subjekty, kterým mohou být tyto dary směřovány. Minimální velikost souhrnu všech započitatelných darů v průběhu zdaňovacího období je limitována alespoň částkou 1 000 Kč anebo dvěma procenty základu daně, jestliže tato 2 % jsou méně než 1 000 Kč. Základ daně lze snížit uplatněním darů na veřejně prospěšné účely maximálně o 10 % [1].
- ***úroky z hypotečních úvěrů a úvěrů poskytnutých podle zákona o stavebním spoření*** – podmínkou pro uplatnění je jednak skutečnost, že byly úroky v průběhu zdaňovacího období skutečně uhrazeny, a jednak, že byl úvěr použit na bytovou potřebu. Výše této nezdanitelné části základu daně je limitována částkou 300 000 Kč na zdaňovací období pro jednu domácnost. Je-li více zletilých příjemců úvěru, potom může tuto nezdanitelnou částku uplatnit buď jeden nebo všichni rovným dílem.
- ***příspěvky na penzijní připojištění zaplacené poplatníkem*** – jako nezdanitelnou částku lze uplatnit zaplacené příspěvky převyšující 6 000 Kč za zdaňovací období. Maximální částka, o kterou lze takto snížit základ daně, je 12 000 Kč.
- ***zaplacené pojistné životního pojištění*** – podmínkou je, že výplata (jednorázová nebo ve formě pravidelného důchodu) je sjednána ne dříve než v kalendářním roce, ve kterém poplatník dovrší 60 let a zároveň k výplatě nedojde dříve než 60 měsíců od uzavření smlouvy s pojišťovnou. Maximální částka, kterou lze takto odečíst za zdaňovací období, činí 12 000 Kč [1].
- ***zaplacené členské příspěvky odborové organizaci, které je poplatník členem*** – maximální hranice této nezdanitelné částky je určena na 1,5 % příjmů zdaňovaných v základu daně, nejvýše však 3 000 Kč za zdaňovací období [2].

3.5.2.2. Položky odčitatelné od základu daně

Nárok na ně může vzniknout pouze fyzickým osobám, které provozují podnikatelskou činnost, nebo mají příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti či z pronájmu.

Jedná se především o

- **daňová ztráta** – je možno o ni snížit nikoli základ daně, ale pouze souhrn dílčích daňových základů s výjimkou dílčího daňového základu příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Vyměřenou daňovou ztrátu může poplatník uplatnit kdykoli v nejvýše pěti následujících zdaňovacích obdobích, a to najednou nebo po libovolných částech [1].
- **výdaje na výuku učňů** – ve výši 30 %,
- **výdaje vynaložené na realizaci projektů výzkumu a vývoje** – ve 100 % výši.

3.6. Sazba daně

Sazba daně z příjmů fyzických osob je klouzavě progresivní a je v současné době rozdělena do čtyř daňových pásem. Velikost daně se určí ze základu daně sníženého o nezdanitelné částky a odčitatelné položky, který se zaokrouhlí na celé stokoruny dolů.

Tabulka č.4: Sazby daně z příjmů fyzických osob pro rok 2005

Základ daně		Daň	
Od Kč	Do Kč		Ze základu přesahujícího
0	109 200	15 %	
109 200	218 400	16 380 Kč + 20 %	109 200 Kč
218 400	331 200	38 220 Kč + 25 %	218 400 Kč
331 200	a více	66 420 Kč + 32 %	331 200 Kč

Zdroj: Daň z příjmů 2005

3.7. Slevy na dani

Vypočtenou daň lze ještě snížit odečtením slev na dani. Ty mohou mít formu pevné částky, další možností je sleva relativní [3].

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob mají k dispozici tyto slevy na dani

- **sleva na vyživované dítě žijící s poplatníkem ve společné domácnosti** – tato sleva na dani nahrazuje dřívější nezdanitelnou částku na vyživované dítě. Její výše činí 6 000 Kč ročně a v některých případech se stává zápornou daní, daňovým bonusem (maximálně do výše 30 000 Kč za zdaňovací období). Vyživovaným dítětem se pro tento případ rozumí každé nezletilé dítě nebo zletilé dítě až do dovršení věku 26 let, jestliže nepobírá plný invalidní důchod a soustavně se připravuje na budoucí povolání, tj. studuje, anebo nemůže studovat nebo vykonávat výdělečnou činnost pro nemoc či dlouhodobě nepříznivý zdravotní stav.
- **sleva na dani v rámci investičních pobídek** – maximální sleva se stanoví jako daň vypočtená ze základu daně, kterým je dílčí daňový základ příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Sleva se poskytuje maximálně po deset po sobě následujících zdaňovacích obdobích [1].
- **na zaměstnance se změněnou pracovní schopností.**

3.8. Aktualizace pro rok 2006

Od 1. ledna 2006 dochází ke snížení sazeb daně z příjmů fyzických osob a k rozšíření daňových pásem pro zdanění progresivní sazbou.

Tabulka č.5: Sazby daně z příjmů fyzických osob pro rok 2006

Základ daně		Daň	
Od Kč	Do Kč		Ze základu přesahujícího
0	121 200	12 %	
121 200	218 400	14 544 Kč + 19 %	121 200 Kč
218 400	331 200	33 012 Kč + 25 %	218 400 Kč
331 200	a více	61 212 Kč + 32 %	331 200 Kč

Zdroj: www.mfcr.cz

Nahrazení vybraných nezdaniitelných částí základu daně slevami na dani

Slevy na dani lze uplatnit v následující výši:

- 7 200 Kč - *Na poplatníka*
- 4 200 Kč - *Na manžela/manželku*
- 1 500 Kč - *Částečný invalidní důchodce*
- 3 000 Kč - *Plný invalidní důchodce*
- 9 600 Kč - *Držitel průkazu ZTP/P*
- 2 400 Kč – *Student*

Tyto slevy si však bude možno odečíst jen do výše daňové povinnosti.

Společné zdanění manželů

Pro manžele, kteří vyživují alespoň jedno dítě žijící s nimi v domácnosti, si budou moci uplatnit výpočet daně ze společného základu daně. Danou podmínku musí splnit nejpozději posledního dne daného zdaňovacího období. Každý z manželů uplatňuje společné zdanění ve svém daňovém přiznání, které podávají ve stejné lhůtě.

Minimální základ daně

Minimální základ daně pro rok 2006 činí 112 900 Kč.

4. Daň z příjmů fyzických osob v Rakousku

Daň z příjmů fyzických osob v Rakousku je upravena zákonem Einkommensteuergesetz z roku 1988, v platném znění poslední novelizace z roku 2005.

4.1. Daňová povinnost v Rakousku

Neomezená daňová povinnost se vztahuje na osoby, které mají v Rakousku své bydliště nebo obvyklý pobyt. V každém případě vstupuje v platnost neomezená daňová povinnost po šestiměsíčním trvalém pobytu na území Rakouska, a to se zpětnou platností. Státní příslušnost přitom není rozhodující.

Neomezená daňová povinnost znamená, že všechny domácí i zahraniční příjmy podléhají zdanění na území Rakouska.

Omezenou daňovou povinností mají osoby, které nabývají příjmy v Rakousku (například jako zaměstnanci) nebo z Rakouska (například dávky ze sociálního zabezpečení), ale nemají v Rakousku bydliště ani obvyklý pobyt.

Jako osoby s neomezenou daňovou povinností jsou bráni i zahraniční dělníci, a to již od prvního dne svého pobytu na území Rakouska. Předpokladem je minimálně šestiměsíční pracovní povolení nebo minimálně šestiměsíční pracovní smlouva.

Neomezené daňové povinnosti podléhají zpravidla také sezónní pracovníci, pokud jejich pobyt na území Rakouska trvá déle než šest měsíců. Neomezená daňová povinnost jim vzniká od prvního dne pobytu.

4.2. Předmět daně z příjmů fyzických osob

Předmětem daně z příjmů fyzických osob je příjem dosažený během příslušného zdaňovacího období. Pod pojmem příjem se rozumí celková suma ze sedmi druhů příjmů, se zohledněním výdajů snižujících zdanitelný příjem, po odečtení zvláštních výdajů a mimořádných nákladů.

4.2.1. Příjmy, které nepodléhají dani z příjmů fyzických osob například

- výhry z loterií a příjmy z vypsání soutěží, při kterých je rozhodující losování; proti tomu ceny ze soutěží, kde o výhře rozhoduje porota (např. architektonické soutěže), se řadí mezi zdanitelné příjmy započítávané do základu daně z příjmů fyzických osob,

- nálezné,
- dědictví,
- bolestné, pokud není vypláceno formou renty.

4.2.2. Příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob

Zákon o dani z příjmů fyzických osob přesně vymezuje, které příjmy jsou od daně osvobozeny (např. rodinné přídavky, příjmy ze zákonného úrazového pojištění, příjmy ze zákonného nemocenského pojištění, odškodnění válečným obětím, spopitné). Dále stanovuje příjmy, které jsou od daně sice osvobozeny, ale vedou k tzv. zvláštní výhradě progrese (například dávky v nezaměstnanosti nebo příjmy vojáků). To znamená, že pokud příjemce takovýchto příjmů dosahuje za dané zdaňovací období také další zdanitelné příjmy, jsou tyto příjmy při výpočtu daňového základu fiktivně připočítány. Z tohoto fiktivního celkového příjmu je potom zjištěna průměrná daňová sazba. Touto sazbou je následně zdaněn skutečný zdanitelný příjem.

4.3. Druhy příjmů a zjištění příjmu

Zákon o dani z příjmů fyzických osob definuje těchto 7 druhů příjmů

Tabulka č.6: Druhy příjmů a úpravy pro zjištění vyměřovacího základu

1. Příjmy ze zemědělského a lesního hospodaření
2. Příjmy ze samostatné činnosti
3. Příjmy ze živnosti
4. Příjmy ze závislé činnosti
5. Příjmy z kapitálového majetku
6. Příjmy z pronájmu
7. Ostatní příjmy
= celková suma příjmů
- zvláštní výdaje
- mimořádné náklady
= příjem (=vyměřovací základ)

Zdroj: Steuerbuch 2005

Druhy příjmů 1-3 jsou nazývány „provozní druhy příjmů“ nebo „ziskové příjmy“ a druhy příjmů 4-7 bývají označovány jako „neprovozní druhy příjmů“ nebo „přebytkové příjmy“.

Po sečtení příjmů ze všech druhů příjmů získáme celkovou sumu příjmů, od které odečteme zvláštní výdaje a mimořádné náklady. Tím získáme příjem, který je rozhodující pro dosažení do vzorečku daňového tarifu.

4.4. Výdaje snižující zdanitelný příjem

Mezi výdaje snižující zdanitelný příjem patří takové příjmy, které s dosaženým příjmem přímo souvisí. U provozních druhů příjmů (ze zemědělského a lesního hospodaření, ze samostatné činnosti a z provozování živnosti) jsou označovány jako provozní výdaje a u ostatních druhů příjmů jako náklady na zajištění, dosažení a udržení příjmů.

Výdaje bezprostředně související s příjmy osvobozenými od daně z příjmů fyzických osob nemohou být odečteny. Ostatními výdaji, které sice snižují zdanitelné příjmy, ale s jejich dosahováním přímo nesouvisí, jsou tzv. zvláštní výdaje a mimořádné náklady.

4.4.1. Provozní výdaje

Jako nejběžnější provozní výdaje je možno označit například

- odpisy
- nájemné za kancelářské prostory
- platby povinného pojištění
- personální výdaje
- náklady na poradenství (na právníky, daňové poradce)
- nákup zboží a materiálu
- odborná literatura
- cestovní výlohy

Mnoho provozních nákladů závisí především na příslušném oboru činnosti.

4.4.2. Náklady na zajištění, dosažení a udržení příjmů

Každému zaměstnanci přísluší paušální částka na pokrytí těchto nákladů ve výši 132 EUR ročně, která je automaticky zohledněna při výpočtu daňové povinnosti, a to bez ohledu na to, jestli v takové výši skutečně vzniknou. Další náklady na zajištění, dosažení a udržení příjmů je

možno uplatnit pouze, pokud jejich skutečná výše prokazatelně přesáhne výši základního paušálu. *Takovými náklady mohou být například:*

- pracovní oděv,
- pracovní prostředky a nářadí,
- další vzdělávání, školení a rekvalifikace, jazykové kurzy,
- internet, telefon,
- jízdné, cestovní výlohy (služební cesty).

4.5. Daňový tarif daně z příjmů fyzických osob

S daňovou reformou z roku 2005 platí úplně nový daňový tarif, podle kterého zůstává příjem do 10 000 EUR za zdaňovací období nezdaněn jako tzv. základní příjem (existenční minimum). Pro vyšší příjmy jsou stanoveny tři daňová pásma, kterým je vždy přiřazen jednoduchý vzorec pro výpočet.

Tabulka č.7: Daňový tarif daně z příjmů fyzických osob

Příjem v €	Daň z příjmů fyzických osob v €	Průměrná sazba daně	Maximální sazba daně
Do 10 000	0	0 %	
Od 10 000 do 25 000	$[(\text{příjem} - 10.000) \times 5.750] / 15.000$		38,333 %
25 000	5 750	23 %	
Od 25 000 do 51 000	$5.750 + [(\text{příjem} - 25.000) \times 11.335] / 26.000$		43,596 %
51 000	17 085	33,5 %	
Nad 51 000	$17.085 + (\text{příjem} - 51.000) \times 0,5$		50 %

Zdroj: Steuerbuch 2005

4.6. Zvláštní výdaje

Zákon o dani z příjmů fyzických osob stanovuje určité soukromé výdaje, které jsou daňově zvýhodněné.

Zvláštní výdaje je možné rozdělit do tří skupin

- zvláštní výdaje omezené maximální hranicí a s tzv. „čtvrcením“
- zvláštní výdaje neomezené maximální hranicí
- zvláštní výdaje omezené maximální hranicí

4.6.1. Zvláštní výdaje omezené maximální hranicí a s tzv. „čtvrčením“

Mezi ně patří

- pojištění osob (životní pojištění, dobrovolné úrazové pojištění, dobrovolné nemocenské pojištění, důchodové pojištění),
- opatření obytného prostoru (náklady na výstavbu rodinného domu nebo pořízení bytu do osobního vlastnictví, náklady na nákup stavebního pozemku),
- úpravy bytového prostoru (náklady na renovaci a opravy spojené s výrazným prodloužením využitelnosti nebo podstatným zvýšením užitné hodnoty bytového prostoru),
- některé typy investic (např. nově vydané cenné papíry).

Tyto zvláštní výdaje mohou být uplatněny do výše 2 920 EUR ročně. Tato částka se zdvojnásobí na 5 840 EUR ročně pro samoživitele a samovychovatele.

Čtvrčení znamená, že do výše ročního příjmu 36 400 EUR je možné využít zvláštní výdaje pro daňové účely pouze ve výši jedné čtvrtiny.

Při ročním příjmu od 36 400 EUR jsou částky ještě dále rovnoměrně kráceny podle následujícího vzorce: $[(50\,900 - \text{celkové příjmy}) \times \text{čtvrtina zvláštních příjmů}] / 14\,500$. Přesáhne-li roční příjem poplatníka hranici 50 900 EUR, nepřísluší mu už žádné zvláštní výdaje (ani žádné paušály pro zvláštní výdaje).

I v případě, že nejsou uplatněny žádné zvláštní výdaje, je možno využít paušál zvláštních výdajů ve výši 60 EUR ročně.

4.6.2. Zvláštní výdaje neomezené maximální hranicí

Tyto zvláštní výdaje jsou daňově účinné v celé výši bez omezení určitou horní hranicí.

Patří sem například

- příspěvky na další připojištění v rámci zákonného penzijního pojištění,
- náklady na daňové poradenství,
- vyrovnání nároků na důchod.

U těchto zvláštních výdajů se nepoužívají paušály zvláštních výdajů.

4.6.3. Zvláštní výdaje omezené maximální hranicí

Tyto zvláštní výdaje jsou daňově účinné v plné výši až do stanovené horní hranice.

Jsou sem zahrnuty například

- příspěvky církvím (do výše 100 EUR ročně),
- soukromé dary na veřejně prospěšné účely - vědecké a výzkumné instituce, muzea, vysoké školy (do výše 10 % příjmu z předchozího roku).

4.6.4. Daňová ztráta jako součást zvláštních výdajů

Ztráty mohou být zpravidla započítány s dalšími kladnými příjmy (zákon o daních z příjmů fyzických osob stanovuje výjimky kdy to možné není), potom se jedná o tzv. vyrovnání ztráty.

Vyrovnání ztráty probíhá ve dvou fázích:

1. vertikální vyrovnání ztráty,
2. horizontální vyrovnání ztráty.

Postup vyrovnávání ztráty v jednotlivých fázích

1. ***Vertikální vyrovnání ztráty:*** nejprve se provede vnitropodnikové vyrovnání ztráty v rámci jednotlivých sedmi druhů příjmů. To znamená, že se provede například vyrovnání ztráty z živnosti s kladnými příjmy z provozování jiné živnosti.
2. ***Horizontální vyrovnání ztráty:*** pokud po provedení vertikálního vyrovnání ztráty stále zůstává u některého druhu příjmu ztráta, dochází následně k jejímu vyrovnání s kladnými příjmy z jiných druhů příjmů. Může se tedy například provést vyrovnání ztráty z živnosti s kladnými příjmy ze závislé činnosti.

Ztráty, které zbývají i po provedení vertikálního a horizontálního vyrovnání ztráty, mohou být přeneseny do následujících let a jako zvláštní výdaje následně zohledněny při výpočtu daňové povinnosti. Tato možnost se nazývá převod ztráty (odpočet ztráty).

Od roku 2001 však platí pro tento převod ztráty omezení, podle kterého se může uplatnit vždy pouze do výše 75 % kladných příjmů (to znamená že vždy minimálně 25 % příjmů musí být zdaněno). Toto omezení však nevede k zániku zbylé části ztráty, pouze se odsune termín jejího možného uplatnění do pozdějších let.

Od roku 1995 již není lhůta pro uplatnění ztrát vzniklých po roce 1991 časově omezena (do té doby platila lhůta sedmi let pro možné využití ztráty z předchozích let).

4.7. Mimořádné náklady

Náklady a výdaje v této souvislosti jsou daňově uznatelné pouze, pokud splní všechny následující předpoklady

- musí být mimořádné
- musí být nutné
- musí způsobit výraznou újmu pro ekonomickou výkonnost (výdaje musí překročit určité procento příjmu)

4.7.1. Mimořádné náklady se spoluúčastí

Mezi nejběžnější patří

- náklady spojené s nemocí (náklady na léky, na zdravotnické pomůcky, na dopravu k doktorovi a do nemocnice, na zubní ošetření, na platby u lékaře a v nemocnici). Mezi náklady spojené s nemocí spadají také náklady vznikající lidem trpícím určitými chorobami. Tyto náklady je možno uplatnit buď podle jejich skutečné výše nebo prostřednictvím stanovených paušálů. Ty činní měsíčně například: u cukrovky, tuberkulózy a AIDS 70 EUR, u onemocnění žlučníku, jater a ledvin 51 EUR.
- náklady na lázně (tyto náklady je možno zahrnout mezi mimořádné pouze v případě, že jsou v bezprostřední souvislosti s nemocí a jsou nezbytně nutné). Mezi tyto náklady je možno zahrnout například: náklady na pobyt, na léčebné procedury a náklady spojené s dopravou na místo pobytu.
- náklady spojené s pohřbem (pokud nejsou kryty z pozůstalosti)
- náklady na péči o děti (za pobyt ve školce, na internátu nebo náklady za chůvu), pokud jsou nezbytné na základě pracovní vytíženosti.

Tabulka č.8: Výše spoluúčasti

Výše příjmu v €	Spoluúčast
Do 7 300	6 %
Od 7 300 do 14 600	8 %
Od 14 600 do 36 400	10 %
Více než 36 400	12 %

Zdroj: www.arbeiterkammer.at

Tyto výše spoluúčasti se snižují o 1 %:

- pokud má poplatník nárok na odčitatelnou položku pro samoživitele nebo samovychovatele
- za každé dítě.

4.7.2 Mimořádné náklady bez spoluúčasti

Zahrnují se sem například

- náklady na odstranění škod při katastrofách
- příprava dětí na povolání ve vzdáleném místě od domova (110 EUR měsíčně - i pokud jsou skutečné náklady vyšší) – pouze v případě, že se podobné výukové zařízení nenachází ve spádové oblasti (do 80 km nebo do 1 hodiny cesty nejrychlejším dostupným dopravním prostředkem)
- náklady při postižení – při tělesném nebo duševním postižení je možno využít ke snížení vyměřovacího základu paušální částky, jejichž výše je odstupňovaná podle stupně postižení (od 75 do 726 EURO za rok). Tyto paušální částky však náleží pouze tomu, jehož stupeň postižení překročí 25 %.

4.8. Odčitatelné položky

Tyto částky se odečítají až od vypočtené daně.

1. *Odčitatelná položka pro zaměstnance*

Tato odčitatelná položka činí 54 EUR za rok.

Nárok na ni mají všichni zaměstnanci platící daň z příjmů ze závislé činnosti.

Odčitatelná položka je automaticky zohledněna zaměstnavatelem. Při uplatnění této odčitatelné položky u zaměstnanců s nízkým příjmem může dojít k záporné daňové povinnosti až do výše 110 EUR.

2. *Odčitatelná položka na dopravu*

I tato odčitatelná položka se vztahuje na zaměstnance, u kterých je automaticky zohledněna zaměstnavatelem. Její výše činí 291 EUR za rok.

Zaměstnanci, kteří bydlí ve větší vzdálenosti nebo nemohou používat prostředky hromadné

dopravy, mohou navíc za určitých předpokladů požadovat dodatečný paušál pro pendlery v rámci nákladů na zajištění, dosažení a udržení příjmů.

3. *Odčitatelná položka pro důchodce*

Výše této odčitatelné položky činí 400 EUR za rok a je automaticky zohledněna při výpočtu důchodu. Pokud se výše důchodu pohybuje mezi 17 000 a 25 000 EUR ročně, dochází k úpravě důchodové odčitatelné položky a při důchodech nad 25 000 EUR ročně už ji není možno vůbec využít. Důchodci využívající tuto odčitatelnou položku už nemohou současně uplatnit odčitatelné položky pro zaměstnance a na dopravu.

4. *Odčitatelná položka pro samoživitele a samovychovatele*

Samoživitelem je ten,

- kdo je více než 6 měsíců v kalendářním roce ženatý (vdaná) a nežije trvale odloučen od svého manžela (manželky) nebo
- kdo více než 6 měsíců v kalendářním roce žije se svým životním druhem (družkou) v soužití podobném manželskému a jeden z nich uplatňuje odčitatelnou položku minimálně na jedno dítě.

Samovychovatelem je ten,

- kdo více než 6 měsíců v kalendářním roce nežije v manželském nebo jemu podobném soužití a
- uplatňuje odčitatelnou položku minimálně na jedno dítě.

Pro samoživitele bez dětí platí základní hodnota 364 EUR za rok.

Pro samoživitele a samovychovatele s jedním a více dětmi se zohledňuje tato odčitatelná položka společně s přídavky na děti, které činí 130 EUR na první dítě, 175 EUR na druhé dítě a 220 EUR na každé další dítě. Tyto částky se připočítají k základní hodnotě této odčitatelné položky (364EUR).

Odčitatelnou položku pro samoživitele může využít vždy pouze jeden z partnerů.

Důležitou podmínkou, která musí být splněna, aby mohly být tyto odčitatelné položky použity,

je skutečnost, že příjmy partnera (manžela, manželky, druha, družky) nesmí v příslušném zdaňovacím období přesáhnout stanovenou hranici

- 2 200 EUR (bez dětí)
- 6 000 EUR (při 1 a více dětech).

5. *Odčitatelná položka na děti*

Výše této odčitatelné položky činí 50,90 EUR měsíčně na 1 dítě a je vyplácena společně s přídavky na dítě a nemá tedy bezprostřední vliv na výpočet daně.

6. *Příplatek na více dětí*

Tento příplatek je určen tomu, kdo pobírá přídavky na více než tři děti a jeho výše činí 36,40 EUR měsíčně na třetí a každé další dítě. Podmínkou je výše příjmu rodiny, který nesmí překročit 43 560 EUR za rok.

7. *Odčitatelná položka pro plátce výživného*

Nárok na tuto odčitatelnou položku přísluší tomu, kdo platí alimony na jedno a více dětí, na které sám ani jeho partner (partnerka, druh, družka) žijící s ním ve společné domácnosti, nepobírá příspěvek na dítě. Výše této odčitatelné položky je diferencovaná podle počtu vyživovaných dětí a činí měsíčně: na první dítě 25,50 EUR, na druhé dítě 38,20 EUR a 50,90 EUR na třetí a každé další dítě.

5. Daň z příjmů právnických osob v České republice

Daň z příjmů právnických osob je univerzální důchodovou daní, které podléhají všechny právnické osoby. Stejně jako daň z příjmů fyzických osob se řídí především zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.

Daň z příjmů právnických osob je integrální a důležitou součástí daňových příjmů České republiky. Její význam se sice v posledních letech v souvislosti s určitou daňovou konstrukcí ve středoevropských ekonomikách snižuje, ale její výnos přesahující 100 miliard korun, což tvoří více než 10 % daňových příjmů, je pro veřejné finance stále velmi významný [3].

5.1. Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Poplatníky daně z příjmů právnických osob můžeme rozdělit podle různých kritérií, zejména na daňové rezidenty a nerezidenty a dále na podnikatelské a nepodnikatelské právnické osoby [1].

5.1.1. Daňový rezident a nerezident

Daňový rezident je každá právnická osoba, která má na území České republiky sídlo nebo místo vedení.

Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost, tj. dani z příjmů právnických osob podléhá jak příjmy z území České republiky, tak i příjmy ze zahraničí, tj. svými celosvětovými příjmy.

Daňovým nerezidentem je právnická osoba se sídlem v zahraničí, která má omezenou daňovou povinnost, a podléhá dani z příjmů právnických osob pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky (za které se považují i příjmy daňového nerezidenta dosahované prostřednictvím stálé provozovny) [1].

Stálá provozovna je místo na území české republiky k výkonu činnosti daňového nerezidenta.

5.1.2. Nepodnikatelské a podnikatelské právnické osoby

Podnikatelskými subjekty se rozumí ty, které byly založeny za účelem podnikání. Takové osoby podléhají dani z příjmů právnických osob veškerými příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem (například příjmy z prodeje nebo z pronájmu majetku). Za podnikatelskou

právníckou osobu se považuje každá obchodní společnost a družstvo.

Nepodnikatelské subjekty jsou ty, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem dosažení zisku. Podléhají dani z příjmů v omezeném rozsahu (zejména příjmy z vedlejších výdělečných aktivit) [1].

5.2. Základ daně z příjmů právnických osob

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů právnických osob je, stejně jako u daně z příjmů fyzických osob, zpravidla kalendářní rok. Zdaňovacím obdobím ovšem může být i hospodářský rok.

Podnikatelské subjekty, jestliže jsou právnickými osobami, vždy účtují.

Základ daně právnických osob (účtujících) se odvozuje od výsledku hospodaření před zdaněním, který se dost podstatně upravuje [1].

5.2.1. Úpravy výsledku hospodaření

Výsledek hospodaření se před aplikací daňové sazby snižuje o příjmy vyňaté z předmětu daně, o příjmy osvobozené a naopak na výnosové straně se zvyšuje zejména o hodnotu účetních nákladů, které nejsou daňově uznatelné [3].

5.2.1.1. Příjmy vyňaté, osvobozené a nezahrnované do základu daně

Příjmy vyňaté z předmětu daně jsou zejména příjmy z nabytí majetku dědictvím nebo darováním.

Osvobozenými příjmy od daně z příjmů právnických osob u podnikatelských osob jsou především

- příjmy z provozování taxativně vyjmenovaných ekologických zařízení v roce uvedení do provozu a v pěti následujících zdaňovacích obdobích,
- úroky z přeplatku na dani zaviněného správcem daně a orgánem správy sociálního zabezpečení a z penále od zdravotních pojišťoven,
- úroky z hypotečních zástavních listů,
- regulované nájemné za byty a garáže přijaté bytovými družstvy, lidovými bytovými družstvy a subjekty, které byly založeny proto, aby zajistily byty a garáže svým společníkům či členům.

Příjmy nezahrnovanými do základu daně jsou

- částky, které již byly u téhož poplatníka zdaněny podle zákona o daních z příjmů, byly-li zahrnuty ve výnosech,
- příjmy tvořící samostatné základy, například přijaté dividendy nebo podíly na zisku společností s ručením omezeným či družstev

5.3. Úprava základu daně a stanovení daně

Základ daně z příjmů právnických osob se snižuje o odčitatelné položky od základu daně (včetně daňové ztráty).

5.3.1. Úprava základu daně z příjmů právnických osob a výpočet daně

Tabulka č.9: Úprava základu daně z příjmů právnických osob a výpočet daně

Základ daně
- odčitatelné položky
= Mezisoučet (upravený základ daně)
- dary na veřejně prospěšné účely
= Základ daně po snížení o odčitatelné položky (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)
* sazba daně
= Daň
- slevy na dani
= Daň po slevě

5.3.2. Odčitatelné položky

▪ Daňová ztráta

Poplatník daně z příjmů právnických osob může jako odčitatelnou položku od základu daně uplatnit daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Do 31.prosince 2003 platilo delší sedmileté období.

O daňovou ztrátu se jedná, jestliže výsledek hospodaření před zdaněním upravený pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob je záporné číslo. Jinak vyjádřeno, daňová ztráta znamená rozsah, ve kterém uznané daňové náklady převýšily zdanitelné příjmy za

zdaňovací období [1].

- ***Odpočet části výdajů na výuku učňů***

Tato odčitatelná položka umožňuje poplatníkovi odečtení 30 % výdajů na výuku učňů. Konkrétně se jedná o výdaje na provoz odborných učilišť (nehradí-li je státní orgán) anebo výdaje na výchovu žáků učilišť hrazené jiným subjektům, tj. příspěvky na výchovu učňů placené provozovateli odborných učilišť.

- ***Dary na veřejně prospěšné účely***

Veřejně prospěšné účely jsou pro právnické osoby definovány shodně s vymezením pro fyzické osoby, totéž platí také o vymezení subjektů, kterým lze dary, uznané pro daňové účely, poskytovat. U právnických osob je minimální hranice určena pro každý jednotlivý dar, respektive souhrn darů jednomu oprávněnému subjektu, a to absolutně ve výši 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 5 % daňového základu sníženého o předešlé odpočty [1].

- ***Výdaje vynaložené poplatníkem při realizaci projektů výzkumu a vývoje***

Tato nově zavedená odčitatelná položka umožňuje snížení základu daně ve výši 100 % výdajů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Musí mít ale podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií atd. Dále platí, že bude možné snížení uplatnit i dodatečně, když nebude vykázán odpovídající základ daně.

K zajištění jednotného postupu při aplikaci uvedených ustanovení připravilo Ministerstvo financí pokyn řady D, který obsahuje vymezení jednotlivých pojmů stanovených zákonem. Jedná se zejména o vymezení jednotlivých náležitostí projektu výzkumu a vývoje, na základě kterého může být odpočet uplatněn, definování činností, které lze považovat za činnosti výzkumu a vývoje a které naopak nelze zahrnout mezi uvedené činnosti. Dále jsou definovány výdaje (náklady) na činnosti výzkumu a vývoje, které lze uvedenou formou odpočtu od základu daně podpořit, včetně stanovení příslušného zdaňovacího období, a vyjmenovány výdaje (náklady), které do odpočtu zahrnout nelze.

5.4. Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob je lineární a pro rok 2005 činí 26 % (pro zdaňovací období 2006 to bude 24 %). Touto sazbou vynásobíme základ daně snížený o odčitatelné položky a zaokrouhlený na celé tisíce korun dolů. Tím získáme výši daně z příjmů právnických osob [1].

5.5. Slevy na dani

Vypočtená daň z příjmů právnických osob ještě nemusí představovat konečnou výši daňové povinnosti, protože podle § 35 máme v určitých případech možnost uplatnit slevy na dani.

Rozeznáváme dva základní druhy slev

1. z důvodu zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností,
2. pro držitele příslibu investiční pobídky [2].

5.5.1. Sleva na dani z důvodu zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností

Jedná se o absolutní slevu diferencovanou podle míry zdravotního poškození zaměstnance. Její výše činí 18 000 Kč na jednoho přepočteného zaměstnance se změněnou pracovní schopností, ale pokud se jedná o zaměstnance s těžším zdravotním poškozením, výše slevy se zvyšuje na 60 000 Kč.

Pouze právnické osoby, které zaměstnávají více než 50 % zaměstnanců se změněnou pracovní schopností a zároveň mají celkem minimálně 20 zaměstnanců, mohou uplatnit navíc relativní slevu na dani tak, že použijí poloviční sazbu daně. I u této relativní slevy na dani se vychází z přepočteného počtu zaměstnanců [1].

5.5.2. Sleva na dani pro držitele příslibu investiční pobídky

Tento typ slevy na dani je součástí vládní politiky investičních pobídek zaměřených především na zahraniční investory. Jedná se o formu daňových prázdnin.

Tato sleva se poskytuje v rozdílné výši a době příjemcům příslibu investiční pobídky

- sleva ve výši sazby daně z příjmů právnických osob po dobu maximálně 10 po sobě následujících zdaňovacích období se poskytuje poplatníkům, kteří zahájili podnikání v souvislosti s příslibem investiční pobídky,
- sleva ve výši rozdílu daně stanovené za následující zdaňovací období a daně vypočtené

ze základu daně za to ze dvou bezprostředně předcházejících zdaňovacích období, ve kterém byl vyšší. Tato sleva platí pro poplatníky, kteří podnikali již před přijetím příslibu investiční pobídky a poskytuje se maximálně po pět po sobě následujících zdaňovacích období.

Pro poskytnutí slevy na dani je podstatné, že poplatník je povinen stanovit základ daně tak, aby daňově uznané náklady nepřesouval do následujících zdaňovacích období. Stejný význam má i požadavek maximálního uplatnění odpočtů od základu daně [1].

6. Daň z příjmů právnických osob v Rakousku

Daň z příjmů právnických osob je v Rakousku upravena zákonem Körperschaftsteuergesetz z roku 1988, ve znění pozdějších novelizací. Přestože je daň z příjmů právnických osob v Rakousku upravena vlastním samostatným zákonem, obsahuje tento zákon mnoho odkazů na zákon o dani z příjmů fyzických osob, se kterým je velmi úzce provázán.

6.1. Daňová povinnost u daně z příjmů právnických osob v Rakousku

Poplatníci daně z příjmů právnických osob v Rakousku se dělí (stejně jako u daně z příjmů fyzických osob) na poplatníky s omezenou a neomezenou daňovou povinností.

Neomezenou daňovou povinnost mají v Rakousku podle zákona o daních z příjmů právnických osob všechny právnické osoby soukromého práva (zejména kapitálové společnosti, družstva, spolky, soukromé nadace), podniky živnostenského druhu společností veřejného práva stejně jako sdružení osob nezpůsobilé k právům, zařízení, nadace a další, které mají v Rakousku své vedení nebo sídlo.

Právnické osoby s neomezenou daňovou povinností podléhají dani z příjmů právnických osob všemi svými celosvětovými příjmy.

Omezená daňová povinnost se vztahuje na tři druhy poplatníků

1. společnosti, sdružení osob a majetkové podstaty srovnatelné s domácími právnickými osobami, které nemají v Rakousku své vedení ani sídlo
2. další domácí společnosti veřejného práva (pokud nejsou podniky živnostenského druhu)
3. společnosti, které jsou ze zákona osvobozeny od daňové povinnosti vyplývající z daně z příjmů právnických osob

Daňová povinnost se u těchto poplatníků vztahuje pouze na určité příjmy dosažené na území Rakouska.

6.2. Vyměřovací základ (základ daně)

Vyměřovacím základem pro daň z příjmů právnických osob je zisk, který byl dosažen v průběhu zdaňovacího období. Co vše se považuje za zdanitelné výnosy (příjmy) a daňově

uznatelné náklady (výdaje), jak se výše zisku zjišťuje (předpisy pro zjišťování zisku) a způsoby placení daně, to vše upravuje zákon o daních z příjmů fyzických osob. Zákon o dani z příjmů právnických osob obsahuje doplňující ustanovení, která vyplývají ze zvláštních vlastností korporací.

6.2.1. Zjištění vyměřovacího základu

Tabulka č.10: Postup při výpočtu daně z příjmů právnických osob

Zisk = celková suma výnosů (příjmů) po odečtení nákladů (výdajů)
- daňová ztráta
- nezdanitelné částky nebo daňové prémie
= vyměřovací základ daně z příjmů právnických osob
* sazba daně
= daň z příjmů právnických osob

Zdroj: Selbstständigenbuch

6.2.2. Daňová ztráta

Pro uplatnění daňové ztráty u daně z příjmů právnických osob platí stejná pravidla jako pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob.

Pro poplatníky, kteří nevedou účetnictví platí, že v zásadě nemohou uplatnit odpočet ztráty. Jediná výjimka existuje, pokud se jedná o ztrátu vzniklou na začátku podnikání, a to pouze během prvních tří zdaňovacích období.

6.2.3. Nezdanitelné částky a daňové prémie

V posledních letech dochází k omezování počtu těchto daňových omezení (což dokládá například zrušení investiční nezdanitelné částky). Mezi nejvýznamnější patří v současné době nezdanitelné částky a daňové prémie spojené s výzkumem, vzděláváním a výukou učňů.

1. nezdanitelná částka v souvislosti s externím vzděláváním (BFB I)

Hlavními zásadami jejího využití jsou

- její výše může činit maximálně 20 % výdajů na vzdělávání (poplatky za kurzy, učební pomůcky),

- toto vzdělávání musí být prováděno vzdělávacími institucemi, které jsou nezávislé na společnosti, pro kterou ho provádějí,
- do nákladů za takovéto vzdělávání není možno započítávat náklady na stravu a ubytování.

2. daňová prémie v souvislosti se vzděláváním

Její výše činí 6 % adekvátních výdajů. Je ji možno využít místo nezdánitelné částky na vzdělávání. Byla zavedena především pro společnosti, u kterých se předpokládá velmi nízký nebo téměř žádný zisk.

3. nezdánitelná částka v souvislosti s vnitropodnikovým vzděláváním (BFB II)

Tato nezdánitelná částka může být uplatněna ve výši 20 % nákladů vzniklých v souvislosti s vnitropodnikovými vzdělávacími zařízeními. Předpokladem je, že tyto náklady jsou evidovány alespoň v účetní evidenci nebo v rámci vlastního hospodářského střediska.

Tento způsob vzdělávání musí splňovat formální výukovou náplň srovnatelnou s příslušnou organizovanou formou vzdělávání a musí být prokazatelný (například seznamem účastníků, počtem hodin). Dále je stanovena paušální maximální hranice ve výši 2 000 EUR za kalendářní rok, a to bez ohledu na počet účastníků. U této nezdánitelné částky neexistuje alternativa v podobě daňové prémie.

4. daňová prémie v souvislosti s výukou učňů

Tato daňová prémie byla zavedena až od roku 2002 a její výše činí 1 000 EUR za každý uzavřený vzdělávací poměr s učni.

5. všeobecná nezdánitelná částka v souvislosti s výzkumem a vývojem

Od roku 2004 je k dispozici tato všeobecná nezdánitelná částka ve výši 25 % z výdajů použitých na výzkum a experimentální vývoj, který je prováděn systematicky a s využitím vědeckých metod.

6. zvláštní nezdanitelná částka v souvislosti s výzkumem a vývojem

Slouží jako alternativa k všeobecné nezdanitelné částce v souvislosti s výzkumem a vývojem. Rozdílem je její možnost použití na náklady vzniklé při vývoji nebo zdokonalení ekonomicky cenných vynálezů. Její výše činí 25 nebo 35 % z nákladů (kromě režijních a prodejních nákladů a rovněž nákladů na pořízení fixního kapitálu) přesahujících průměrnou výši z posledních tří let.

7. daňová prémie v souvislosti s výzkumem a vývojem

Je ji možno využít místo všeobecné nezdanitelné částky v souvislosti s výzkumem a vývojem. Její výše činí 8 % odpovídajících výdajů.

6.3. Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob je lineární a činí 25 %.

Zdanění rozdělovaného zisku

Příjem kapitálových společností je zdaňován na dvou úrovních. Nejprve daní z příjmů právnických osob ve výši 25 %. Pokud je takto zdaněný zisk dále rozdělován mezi společníky (jedná-li se o fyzické osoby), potom podléhá ještě navíc dani z kapitálových příjmů, která činí dalších 25 %. Tím dochází při rozdělování zisku ke skutečnému daňovému zatížení ve výši 43,75 % (25 % + 25 % ze zbývajících 75 %). Pokud výše individuální sazby daně z příjmů fyzických osob u příjemce nepřekročí stanovenou hranici, může podat žádost na jejímž základě mu je daň z kapitálových zisků započtena nebo přesahující část vyplacena.

Rozdělování zisku mezi jednotlivými společnostmi je osvobozeno od daně, aby se tím zamezilo vícenásobnému zdanění.

6.4. Minimální daň z příjmů právnických osob

Od roku 1994 mají kapitálové společnosti s neomezenou daňovou povinností stanovenou minimální daň z příjmů právnických osob, která činí 5 % ze zákonem stanovené minimální výše základního kapitálu. Pro akciovou společnost činí zákonem stanovená minimální výše základního kapitálu 70 000 EUR a pro společnost s ručením omezeným 35 000 EUR, z toho vyplývá povinnost odvést minimální daň ve výši 3 500 EUR, respektive 1 750 EUR.

Takto odvedená minimální daň, pokud překročí výši skutečně vypočtené daňové povinnosti za zdaňovací období, je posléze započítána v následujících letech s vypočtenou daní z příjmů právnických osob.

6.5. Skupinové zdanění

Skupinové zdanění je zcela novým pojmem v daňovém systému Rakouska, protože bylo zavedeno jako novinka daňovou reformou z roku 2005.

Předpokladem pro vytvoření skupiny podniků (koncernu) je majetkové propojení vyšší než 50 % na nominálním kapitálu a hlasovacím právu. Toto majetkové propojení se může uskutečnit také nepřímo nebo formou podílového společenství s hlavním akcionářem. Formálním předpokladem vytvoření takovéto skupiny podniků je společná skupinová smlouva. Prostřednictvím skupinového zdanění mají podnikatelské skupiny možnost sloučit na úrovni jednotlivých členů skupiny vypočtené vyměřovací základy a tím navzájem vyrovnat dosažené zisky a ztráty. Takto vypočtená výše daňové povinnosti za celou skupinu je následně rozdělena mezi jednotlivé členy skupiny.

7. Porovnání daní z příjmů v České republice a Rakousku

Legislativní úprava daní z příjmů v ČR a Rakousku

Zásadní rozdíl v legislativní úpravě daní z příjmů v České republice a Rakousku je možno spatřit již v jejich zákonném vymezení. Narozdíl od České republiky, kde jsou obě daně z příjmů upraveny pouze jedním společným zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tak v Rakousku existují zákony dva. Pro daň z příjmů fyzických osob je to Einkommensteuergesetz z roku 1988, v platném znění poslední novelizace z roku 2005 a Körperschaftsteuergesetz také z roku 1988 pro daň z příjmů právnických osob. Přestože je daň z příjmů právnických osob v Rakousku upravena vlastním samostatným zákonem, obsahuje tento zákon mnoho odkazů na zákon o dani z příjmů fyzických osob, se kterým je velmi úzce provázán.

7.1. Porovnání daní z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob má své nezastupitelné místo v daňovém systému České republiky stejně tak jako Rakouska a proto je jí věnována značná pozornost.

V obou zemích je jasně definováno, kdo podléhá dani z příjmů fyzických osob svými veškerými celosvětovými příjmy (v ČR se nazývají daňovými rezidenty a v Rakousku osoby s neomezenou daňovou povinností) a kdo pouze příjmy dosaženými na území daného státu (v ČR jsou to daňoví nerezidenti a v Rakousku osoby s omezenou daňovou povinností).

Podstatnou odlišností konstrukce daně z příjmů fyzických osob v České republice a Rakousku je počet dílčích daňových základů. V ČR je jich pět a v Rakousku dokonce sedm, což je způsobeno vyčleněním příjmů ze zemědělského a lesního hospodaření a příjmů ze živnosti do samostatných dílčích základů pro větší přesnost a přehlednost při zjišťování daňové povinnosti.

Významný rozdíl se nachází v úpravách základu pro zjišťování daňové povinnosti, způsobu jejího výpočtu a následných úpravách této vypočtené výše daně.

V ČR spočívá úprava základu daně v zohlednění odčitatelných položek od základu daně a nezdanitelných částí základu daně. V současné době po daňové reformě platné k 1.1.2006

se však převážná část těchto nezdanitelných částí přetransformovala na slevy na dani, takže se jejich význam pomalu snižuje.

V Rakousku je úprava celkové sumy příjmů založena na zohlednění zvláštních výdajů a mimořádných nákladů. Zvláštní výdaje vedou k daňovému zvýhodnění určitých soukromých výdajů, a to buď v plné výši u výdajů neomezených maximální hranicí nebo jejich poměrné části v případě, že se jedná o výdaje omezené horní hranicí a případně dále jejich následným krácením. Pro mimořádné náklady je naopak rozhodující splnění požadavků nezbytných pro jejich uznání, což obnáší především mimořádnost, nezbytnost a dále je nutné, aby jejich výše překročila stanovenou hranici, která je obvykle stanovena procentní sazbou z dosažených příjmů. Tyto mimořádné náklady se dále dělí na dvě skupiny, a to na náklady, u kterých je stanovena spoluúčást od určité přesně dané výše závislé na předmětu užití a dále ty, u nichž se spoluúčást neuplatňuje.

Další velmi podstatnou odlišnost je možno nalézt ve způsobu uplatňování daňové ztráty. V ČR je možno o ni snížit nikoli základ daně, ale pouze souhrn dílčích daňových základů, s výjimkou dílčího daňového základu příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Vyměřenou daňovou ztrátu může poplatník uplatnit kdykoli v nejvýše pěti následujících zdaňovacích obdobích, a to najednou nebo po libovolných částech.

V Rakousku ztráty, které zbývají i po provedení vertikálního a horizontálního vyrovnaní ztráty, mohou být přeneseny do následujících let a jako zvláštní výdaje následně zohledněny při výpočtu daňové povinnosti. Tato možnost navíc není od roku 1995 časově omezena. Ale od roku 2001 však platí pro tento převod ztráty omezení, podle kterého se může uplatnit vždy pouze do výše 75 % kladných příjmů (to znamená, že vždy minimálně 25 % příjmů musí být zdaněno). Toto omezení však nevede k zániku zbylé části ztráty, pouze se odsune termín jejího možného uplatnění do pozdějších let.

Na takto upravený základ daně se v České republice následně aplikuje daňová sazba, která je klouzavě progresivní, což znamená, že se základ daně příslušné velikosti postupně zdaňuje jednotlivými úrovněmi daňové sazby, kterými daňový základ prochází. Sazba daně je v současné době rozdělena do čtyř daňových pásem a zároveň je stanovena mezní sazba ve výši 32 %, která se uplatňuje na všechny příjmy přesahující 331 200 Kč.

V Rakousku platil do roku 2005 velmi podobný postup jako v ČR, kdy byla progresivní daňová sazba rozdělena do čtyř daňových pásem s mezní sazbou 50 %. Tento postup však po daňové reformě z roku 2005 zaznamenal značných změn. Nejviditelnějším rozdílem je způsob výpočtu daně, který se provádí dosazením do příslušných vzorců odpovídajících jednotlivým daňovým pásmům, která jsou v současné době již pouze tři, přičemž mezní sazba daně zůstala na hodnotě 50 % pro příjmy přesahující 51 000 EUR.

Významnou odlišnost ve výpočtu daně je možno spatřit ve výši příjmu, od kterého dochází ke zdanění. Narozdíl od ČR, kde jsou zdaněny veškeré dosažené příjmy, existuje v Rakousku tzv. základní příjem (existenční minimum). Ten náleží každému poplatníkovi s neomezenou daňovou povinností a jeho význam spočívá v tom, že příjmy nepřesahující určitou přesně stanovou hranici, zůstávají nezdaněny. Jeho roční výše činí v současné době 10 000 EUR pro samostatně výdělečně činné osoby, respektive 10 900 EUR pro zaměstnance. Tento základní příjem plní zejména sociální funkci, neboť poplatníci s velmi nízkými příjmy nemusejí odvádět vůbec žádnou daň z příjmů fyzických osob a tím je pro ně zároveň i motivujícím prvkem.

V ČR je navíc stanoven minimální daňový základ ve výši 112 900 Kč, který se vztahuje na poplatníky s dosaženými příjmy nižšími než je jeho hodnota. Ten je naopak demotivujícím činitelem, který může odradit zejména poplatníky, kteří chtějí začít podnikat nebo mají velmi nízké příjmy.

Po výpočtu výše daňové povinnosti nastupuje její konečná úprava. Ta v ČR spočívá v uplatnění slev na dani, jejichž počet se po poslední daňové reformě platné k 1.1.2006 opět zvýšil, neboť byla podstatná část nezdanitelných částí základu daně nahrazena právě slevami na dani.

V Rakousku dochází ke snížení daňové povinnosti o odčitatelné položky, které jsou taxativně vyjmenovány a plní stejnou funkci jako slevy na dani v České republice..

7.2. Porovnání daně z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je velmi důležitá z hlediska podnikatelských subjektů. Zejména sazba této daně je často mezinárodně srovnávána a posuzuje se jako jeden z ukazatelů spolurozhodujících o zemi, ve které bude investováno.

Významný rozdíl se nachází hned při vymezení poplatníků, kteří patří mezi daňové rezidenty (poplatníky s neomezenou daňovou povinností). V ČR je rozhodující pouze to, kde má právnická osoba své sídlo nebo místo vedení.

V Rakousku není určující pouze to, kde má právnická osoba své sídlo nebo místo vedení, ale v zákoně o daních z příjmů právnických osob jsou jednoznačně vyjmenovány určité společnosti, které mají omezenou daňovou povinnost. U těchto společností se daňová povinnost vztahuje pouze na příjmy vyjmenované v tomto zákoně. Dalšími příjmy tedy již tyto společnosti nepodléhají dani z příjmů právnických osob.

Úprava základu daně probíhá v obou zemích v zásadě velmi obdobným způsobem. V ČR tato úprava spočívá v zohlednění odčitatelných položek od základu daně včetně daňové ztráty.

V Rakousku se k této modifikaci využívá nezdanitelných částek, které mají v některých případech alternativu v daňových premiích, jejichž počet a výše se poslední dobou poměrně často mění. Samozřejmě je také možné zohlednit případnou daňovou ztrátu z předchozích let, ale její hodnota však nesmí překročit 75 % úhrnu všech zdanitelných příjmů.

Sazba daně z příjmů právnických osob je v ČR i v Rakousku lineární a v současné době, poté co byla v obou zemích v posledních letech výrazně snížena, je její výše téměř identická (v ČR činí pro rok 2005 26 % a pro rok 2006 již pouze 24 % a v Rakousku je od roku 2005 její výše na hodnotě 25 %). Shodu je možné spatřovat také v tom, že je tato sazba pouze jedna, s rozdílnou výší základu daně se její hodnota tedy nemění.

Podstatnou odlišností je povinnost odvádět minimální daň, která byla od roku 1994 zavedena v Rakousku a tím byl ztížen zejména rozjezd podnikání začínajícím společenstvem. Ty musí odvádět minimální daň, přestože doposud nedosahují dostatečně vysoký zisk. Takto odvedená minimální daň, pokud překročí výši skutečně vypočtené daňové povinnosti za zdaňovací

období, však může být posléze započítána v následujících letech s vypočtenou daní z příjmů právnických osob.

V Rakousku je vypočtená výše daňové povinnosti již konečná. V ČR je možnost ji ještě při splnění stanovených podmínek dále snížit o slevy na dani. Ty náleží společnostem, které zaměstnávají zaměstnance se změněnou pracovní schopností nebo obdržely příslib investiční pobídky.

Poslední významnou změnou zavedenou teprve poslední daňovou reformou z roku 2005 v Rakousku je možnost uplatnění skupinového zdanění. Ta se vztahuje na majetkově propojené společnosti, které mají prostřednictvím skupinového zdanění možnost sloučit na úrovni jednotlivých členů skupiny vypočtené vyměřovací základy a tím navzájem vyrovnat dosažené zisky a ztráty. Takto vypočtená výše daňové povinnosti za celou skupinu je následně rozdělena mezi jednotlivé členy skupiny.

Shrnutí porovnání daní z příjmů v České republice a Rakousku

Tabulka č.11: Shrnutí porovnání daní z příjmů v České republice a Rakousku

Daň z příjmů fyzických osob	V České republice	V Rakousku
<i>Zákonná úprava</i>	Zákon č. 586/1992, o daních z příjmů	Einkommensteuergesetz z roku 1988
<i>Poplatníci</i>	Rezidenti X nerezidenti	Poplatníci s neomezenou X omezenou daňovou povinností
<i>Předmět daně</i>	Suma příjmů z pěti dílčích základů daně	Suma příjmů ze sedmi druhů příjmů
<i>Úprava základu daně</i>	Nezdanitelné části základu daně a odčitatelné položky od základu daně	Zvláštní výdaje a mimořádné náklady
<i>Sazba daně</i>	Klouzavě progresivní se čtyřmi daňovými pásmy	Výpočet podle vzorce příslušného daňového pásma
<i>Úprava vypočtené daňové povinnosti</i>	Slevy na dani	Odčitatelné položky
<i>Minimální daň X výše příjmu, která zůstává nezdaněna</i>	Minimální daň ve výši 112 900 Kč	Příjem do 10 000 (10 900) EUR zůstává nezdaněn
<i>Daňová ztráta</i>	Může být uplatněna maximálně v pěti následujících letech po jejím vzniku v celé výši	Její uplatnění není časově omezeno, ale vždy může činit maximálně 75 % všech kladných příjmů
Daň z příjmů právnických osob		
<i>Zákonná úprava</i>	Zákon č. 586/1992, o daních z příjmů	Körperschaftsteuergesetz z roku 1988
<i>Poplatníci</i>	Rezidenti X nerezidenti	Poplatníci s neomezenou X omezenou daňovou povinností
<i>Úprava základu daně</i>	Odčitatelné položky od základu daně	Slevy na dani a daňové prémie
<i>Sazba daně</i>	26 % (pro rok 2005), 24 % (pro rok 2006)	25 % (od roku 2005)
<i>Úprava vypočtené daňové povinnosti</i>	Slevy na dani	Už se dále neupravuje
<i>Minimální daň</i>	Není	Ve výši 5 % ze zákonem stanovené minimální výše základního kapitálu
<i>Možnost uplatnění skupinového zdanění</i>	Ne	Ano

8. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Se zdaněním příjmů ve zmiňovaných státech souvisí i problematika dvojího zdanění, kterému státy zabráňují nejen legislativní úpravou daňových zákonů, ale také smlouvami, které daňové zákony obou států doplňují.

Základní charakteristikou smluv o zamezení dvojímu zdanění je skutečnost, že nezavádějí nové typy daní, ale pouze doplňují či mění ustanovení národních daňových systémů jednotlivých států.

Smluvní státy uzavírají tento typ smluv zejména z důvodu:

- zamezení dvojímu zdanění;
- zamezení dvojímu nezdanění;
- zamezení či snížení možnosti daňových úniků.

Z hlediska oblastí, kterých se smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mohou týkat, je lze rozdělit na:

- ***omezené*** – týkají se specifického druhu příjmů (zdanění); v současné době se tyto smlouvy týkají především zamezení dvojímu zdanění v mezinárodní přepravě;
- ***komplexní*** – týkají se veškerých druhů příjmů.

V současné době existují dvě modelové konvence pro uzavírání komplexních smluv o zamezení dvojímu zdanění, jež se odlišují zejména kritérii, dle kterých se stanovuje stát, jež má právo zdanit příjem. ***Jedná se o:***

- ***model OECD*** – tento model smluv mezi sebou uzavírají vyspělé země, neboť právo zdanit příjem je ponecháno státu, v němž je poplatník rezidentem;
- ***model OSN*** – tento model smluv je uzavírán především s rozvojovými zeměmi, neboť právo zdanit příjem je ponecháno státu, ve kterém se nachází zdroj příjmu poplatníka.

Cílem Evropské komise je vytvoření modelu „evropské konvence zamezení dvojímu zdanění“ na principu modelu OECD, na jehož základě členské státy uzavírají bilaterální a multilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

8.1. Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rakouskem

Tato smlouva týkající se zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku vstoupila v platnost dnem 12.2.1979 a je umístěna ve sbírce zákonů č. 48/1979 Sb.

Osoby, na které se Smlouva vztahuje

Tato smlouva se vztahuje na osoby mající bydliště či sídlo v jednom nebo obou smluvních státech.

Důležité je určení daňového domicilu, který je nadřazen pojmu rezident a vyjadřuje vztah daňového subjektu k danému státu [4]. Ve Smlouvě je podrobně vymezen v článku 4.

8.1.1. Oblasti upravené Smlouvou a způsob jejich zohlednění

Příjmy z nemovitého majetku

Příjmy, které osoba mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě pobírá z nemovitého majetku (včetně příjmů ze zemědělských a lesních podniků), který leží ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Zisky podniků

Zisky podniku jednoho smluvního státu mohou být zdaněny jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.

Lodní a letecká doprava

Zisky z provozování námořních lodí, člunů pro vnitrozemskou plavbu nebo letadel v mezinárodní dopravě mohou být zdaněny jen ve státě, kde má daná osoba bydliště.

Spojené podniky

Jestliže

- a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo
- b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu,

a jestliže v těchto případech byly mezi oběma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích sjednány nebo jim uloženy podmínky, které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými, mohou být do zisků tohoto podniku včleněny a přiměřeně zdaněny zisky, které bez těchto podmínek by byly docíleny jedním z podniků, které však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly.

Dividendy

Dividendy vyplácené společností, která má sídlo v jednom smluvním státě, osobě mající bydliště či sídlo ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Tyto dividendy však mohou být zdaněny ve smluvním státě, v němž má sídlo společnost, která je vyplácí, a to podle práva tohoto státu; daň však nesmí přesáhnout 10 % hrubé částky dividend.

Úroky

Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené osobě mající bydliště či sídlo ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny pouze v tomto druhém státě.

Licenční poplatky

Licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a pobírané osobou, která má bydliště či sídlo ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Některé licenční poplatky (jejich výčet se nachází v článku 12 v odstavci 3) mohou však být zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a to podle práva tohoto státu; daň však nesmí překročit 5 % hrubé částky licenčních poplatků.

Zisky ze zcizení majetku

Zisky, které pobírá osoba mající bydliště či sídlo v jednom smluvním státě ze zcizení nemovitého majetku, který leží ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Samostatná povolání

Příjmy, které osoba mající bydliště v jednom smluvním státě pobírá ze svobodného povolání nebo jiné samostatné činnosti, mohou být zdaněny jen v tomto státě, pokud tato osoba nemá pravidelně k dispozici ve druhém smluvním státě trvalé zařízení k výkonu své činnosti. Jestliže má k dispozici takové trvalé zařízení, mohou být příjmy zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v rozsahu, v jakém je lze přičítat tomuto trvalému zařízení.

Výraz „svobodné povolání“ zahrnuje obzvláště samostatně vykonávané činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelské, jakož i samostatné činnosti lékařů, právních zástupců, inženýrů, architektů a daňových poradců.

Zaměstnání

Platy, mzdy a podobné odměny, které osoba mající bydliště v jednom smluvním státě pobírá ze zaměstnání, mohou být zdaněny jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno ve druhém smluvním státě. Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny přijaté za ně zdaněny v tomto druhém státě.

Tantiémy

Odměny, která osoba mající bydliště v jednom smluvním státě pobírá jako člen dozorčí nebo správní rady společnosti se sídlem ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Umělci a sportovci

Příjmy, které osoba mající bydliště v jednom smluvním státě činná jako umělec (např. divadelní, filmový, rozhlasový a televizní umělec, hudebník) nebo sportovec pobírá ze své činnosti vykonávané osobně ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Penze

Penze a podobné platy, vyplácené z důvodu dřívějšího zaměstnání osobě, která má bydliště v některém smluvním státě, mohou být zdaněny pouze v tomto státě.

Veřejné funkce

Platy, které jsou vypláceny některým smluvním státem nebo jeho územní korporací přímo nebo z fondu zřízeného tímto státem nebo touto územní korporací fyzické osobě za služby prokázané tomuto státu nebo této územní korporaci při výkonu veřejných funkcí, mohou být zdaněny v tomto státě. Toto ustanovení se však nevztahuje na platy, které se vyplácí osobám, které jsou státními příslušníky druhého státu.

8.1.2. Vyloučení dvojího zdanění

Osobě mající bydliště či sídlo v České republice se daň stanoví:

1. příjmy z nemovitého majetku, zisky z podniků, letecké a lodní dopravy, spojených podniků, úroků, zisky ze zcizení majetku, příjmy z nezávislých povolání, ze zaměstnání, penze a veřejných funkcí pocházející z Rakouska se tam také zdaní a v České republice se vyjmou ze zdanění.

V ČR však může být při stanovení daně z ostatních příjmů nebo z ostatního majetku této osoby použita sazba daně, která by byla užita, kdyby příslušné příjmy nebo majetek nebyly ze zdanění vyňaty.

2. příjmy z dividend, licenčních poplatků, tantiém a příjmy umělců a sportovců, které mohou být zdaněny v Rakousku, se v České republice zahrnou do daňového základu. Daň zaplacená v Rakousku se ale započte na daň vybíranou v ČR z těchto příjmů. Částka, která se započte, však nemůže překročit takovou část daně vypočtené před započtením, která připadá na tyto příjmy podléhající zdanění v Rakousku.

Osobě mající bydliště či sídlo v Rakousku se daň stanoví takto:

1. příjmy z nemovitého majetku, zisky z podniků, letecké a lodní dopravy, spojených podniků, úroků, zisky ze zcizení majetku, příjmy z nezávislých povolání, ze zaměstnání, tantiém, příjmy umělců a sportovců, penze a veřejných funkcí pocházející z České republiky se tam také zdaní a v Rakousku se vyjmou ze zdanění.

V Rakousku však může být při stanovení daně z ostatních příjmů nebo z ostatního majetku této osoby použita sazba daně, která by byla užita, kdyby příslušné příjmy nebo majetek nebyly ze zdanění vyňaty.

2. příjmy z dividend a licenčních poplatků, které mohou být zdaněny v České republice, se v Rakousku zahrnou do daňového základu. Daň zaplacená v České republice se ale započte na daň vybíranou v Rakousku z těchto příjmů. Částka, která se započte, však nemůže překročit takovou část daně vypočtené před započtením, která připadá na tyto příjmy podléhající zdanění v České republice.

9. Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo porovnání a analýza rozdílů právních úprav daní z příjmů v České republice a Rakousku.

První kapitolu jsem věnovala stručnému popisu daňových systémů obou zemí, aby bylo patrné jak jsou v nich daně z příjmů začleněny. Jejich pozice je v obou zemích v podstatě stejná, patří mezi daně přímé, kdy předmětem daně jsou příjmy poplatníka. Jejich fiskální význam pro veřejné rozpočty v obou zemích je každoročně neopomenutelný.

Kvůli lepší orientaci v této práci a z důvodu, aby lépe vynikly jednotlivé rozdíly, jsem se rozhodla, že daň z příjmů fyzických i právnických osob zpracuji odděleně každou v samostatné kapitole.

Ke zpracování těchto kapitol jsem využívala zejména daňových zákonů obou zemí, komentářů k těmto zákonům a v neposlední řadě také odborných publikací a dostupných elektronických zdrojů.

Hlavním výsledkem je porovnání daní z příjmů fyzických a následně i právnických osob. Nejprve jsem se snažila vybrat hlavní rozdíly mezi úpravou těchto daní v obou zemích, z nichž jsem následně vyzdvihla ty nejzřetelnější, které jsou shrnuty v tabulce na konci kapitoly.

Významných i méně podstatných rozdílů existuje mnoho, přesto se však dá říci, že je konstrukce daní z příjmů v obou zemích značně podobná. Vždy se vychází z příjmů (výnosů), které jsou u daně z příjmů fyzických osob rozčleněny do jednotlivých dílčích základů daně, jejichž počet se sice v obou zemích liší – v ČR je jich 5 a v Rakousku 7. Ale je to způsobeno pouze tím, že některé příjmy jsou v Rakousku vyčleněny do samostatných dílčích daňových základů.

Podstatnější rozdíly je naopak možno spatřovat v uplatňování daňové ztráty a v úpravách před i po výpočtu daňové povinnosti. Ty u daně z příjmů fyzických osob v ČR spočívají v zohlednění odčitatelných položek a nezdanitelných částí základu daně, v Rakousku se k těmto úpravám využívají zvláštní výdaje a mimořádné náklady, jejichž struktura je mnohem složitější a týkají se různorodějších oblastí života a činností poplatníků. U daně z příjmů právnických osob jsou to v ČR odčitatelné položky a v Rakousku slevy na dani, které mají v některých případech alternativu v daňových premiích.

Sazba daně je v ČR klouzavě progresivní se čtyřmi daňovými pásmy, v Rakousku se výpočet provádí podle vzorců odpovídajících jednotlivým daňovým pásmům. Sazby daně z příjmů právnických osob jsou v obou zemích lineární a v posledních letech došlo k jejich výraznému snížení.

Takto vypočtená daňová povinnost ještě není konečná, v ČR je následně snížena o slevy na dani, jejichž počet se po poslední daňové reformě z letošního roku opět zvýšil, neboť byla podstatná část nezdaniitelných částí základu daně nahrazena právě slevami na dani. V Rakousku se k této úpravě u fyzických osob používají odčitatelné položky, ale u právnických osob už není k dispozici žádná možnost úpravy.

V obou zemích jsou v posledních letech zaváděny různé zcela nové prvky, které mají vést ke zjednodušení, snížení daňové zátěže a zatraktivnění podnikatelského prostředí. V České republice je to nově například společné zdanění manželů a zvýšení výdajových paušálů pro podnikatele, v Rakousku je třeba zmínit zejména možnost uplatnit skupinové zdanění u daně z příjmů právnických osob.

Seznam použité literatury

Publikace:

1. VANČUROVÁ, A. a kol. Daňový systém ČR: aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX, 2004. ISBN 80-86324-42-7.
2. AMBROŽ, J. Daň z příjmů: komentovaný zákon v platném znění 2005. Praha: vydavatelství Koršach, 2005. ISBN 80-86296-08-3.
3. PAVEL, J. Daňový systém ČR. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2004. ISBN 80-7194-687-9.
4. BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V. aj. Lexikon: daňové pojmy. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.
5. NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, 2005. ISBN 80-7357-142-0.
6. GRASSER, K.-H., FINZ, A. Steuerbuch 2005. Wien: Bundesministerium für Finanzen, 2005.
7. GRASSER, K.-H., FINZ, A. Selbstständigenbuch 2005. Wien: Bundesministerium für Finanzen, 2005.
8. TUMPEL, M. Steuern kompakt 2005: eine Einführung in die Steuerlehre. Wien: Linde Verlag, 2005. ISBN 3-7073-0770-0.
9. TUMPEL, H. Steuer Sparen 2006: Regelung für das Steuerjahr 2006. Wien: TDS Typo Druck Sares, 2005. ISBN 3-7063-0045-1.

Internetové zdroje:

10. <http://www.mfcr.cz>
11. <http://www.finance.cz>
12. <http://www.business.center.cz>
13. <http://www.bmf.gv.at>
14. <http://www.arbeiterkammer.at>