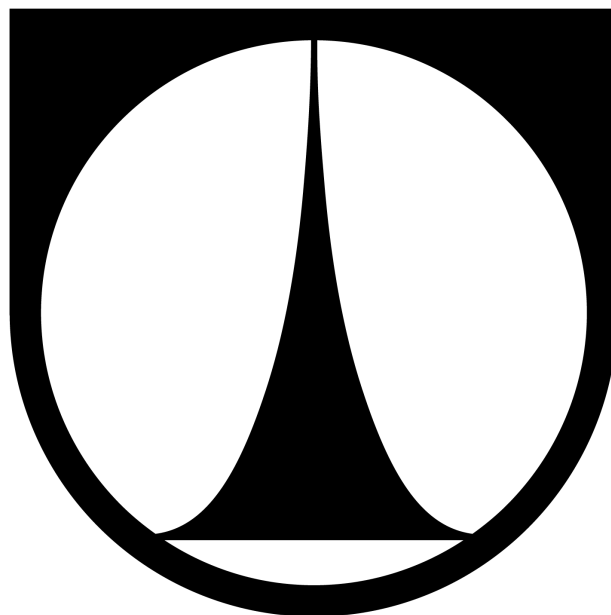


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2014

Bc. Tereza Matějková

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: **N 6208 – Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika**

Daňové zatížení podnikatelského subjektu v ČR a v Portugalsku

**The tax burden on business subject in the Czech Republic
and in Portugal**

DP – EF – KFÚ – 2014 – 36

Bc. Tereza Matějková

Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D., katedra financí a účetnictví

Konzultant: Lenka Voborová – FAQ, daňový poradce, majitel společnosti
José Antonio Pina – Deloitte, associate partner, tax compliance

Datum odevzdání: 6. 1. 2014

Počet stran: 92

Počet příloh: 3

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 6. ledna 2014

Bc. Tereza Matějková

Anotace

Cílem diplomové práce je komparace daňového zatížení fiktivně vytvořeného podnikatelského subjektu, působícího na území České Republiky a Portugalska za zdaňovací období roku 2012. Pro potřeby zjištění daňového zatížení společnosti v modelovém příkladu byly představeny základní daňové pojmy. V teoretické části diplomové práce je také proveden makroekonomický rozbor fiskální politiky státu a komparace nejčastěji zakládaných obchodních společností. Stěžejní legislativní analýza daňových systémů obou komparovaných států je využita ke zjištění daňového zatížení modelového subjektu. Pozornost je kladena na daně z příjmů právnických osob, silniční daně, daně z nemovitosti a daně z převodu nemovitosti. Interpretace dosažených výsledků výpočtu daňového zatížení fiktivního podnikatelského subjektu je uvedena v poslední kapitole diplomové práce. Z provedených výpočtů a získaných poznatků jsou vyvozeny závěry platné pro praxi.

Klíčová slova: Daň, daňový systém, komparace, daň z příjmů právnických osob, silniční daň, daň z nemovitosti, daň z převodu nemovitosti, základ daně, sazba daně, podnikatelský subjekt, společnost s ručením omezeným, daňové zatížení.

Annotation

The aim of this thesis is the comparison of tax burden of chosen business unit in the Czech republic and Portugal for the fiscal year 2012. For the purpose of finding the tax burden on companies in the model example was introduced basic tax concepts. In the theoretical part of thesis is also a macroeconomic analysis of fiscal state policy and comparison of the most frequently used types of business units. The key legislative analysis of tax systems in the both compared states is used to determine the tax burden on the entity model. Attention is paid to the taxation of corporate income tax, road tax , property tax and real estate transfer tax . Interpretation of the results obtained calculating the tax burden of a fictitious business entity is given in the last chapter of the thesis. The performed calculations and lessons learned conclusions are valid for practice.

Key words: Tax, tax system, comparison, corporate income tax, road tax, property tax, property transfer tax, tax base, tax rate, business entity, limited liability company, tax burden.

Seznam zkratek.....	10
Seznam tabulek.....	11
Seznam obrázků.....	12
Úvod.....	13
1 Teoretický úvod do problematiky zdanění.....	15
1.1 Daňové principy.....	15
1.2 Prvky daňově-právního vztahu.....	16
1.3 Funkce daní.....	17
1.3.1 Fiskální politika a její účinnost.....	18
1.4 Daňové zatížení.....	23
1.4.1 Agregáty měření daňového zatížení.....	24
1.5 Podnikatelský subjekt z pohledu české a portugalské legislativy.....	27
2 Daňová legislativa České republiky a Portugalska.....	30
2.1 Historický vývoj daní.....	30
2.1.1 Historický vývoj daní v ČR.....	31
2.1.2 Historický vývoj daní v Portugalsku.....	32
2.2 Daňový systém České republiky a Portugalska.....	33
2.2.1 Nepřímé daně komparovaných států.....	35
2.2.2 Přímé daně v komparovaných státech.....	38
2.3 Rozpočtové určení daní.....	46
2.4 Poměr daní odvedených do státního rozpočtu.....	46
2.5 Dvojí zdanění.....	48
2.5.1 Smlouvy o zamezní dvojího zdanění.....	49
3 Komparace daní ovlivňujících hospodaření podniků.....	51
3.1 Daně dopadající na podnik.....	51
3.1.1 Silniční daň v ČR.....	52
3.1.2 Silniční daň v Portugalsku.....	52
3.1.3 Daň z nemovitosti v ČR.....	53
3.1.4 Daň z nemovitosti v Portugalsku.....	54
3.1.5 Daň z převodu nemovitostí v ČR.....	55
3.1.6 Daň z převodu nemovitostí v Portugalsku.....	55
3.1.7 Daň z příjmů u právnických osob v ČR.....	56

3.1.8	Daň z příjmů právnických osob v Portugalsku	60
4	Analýza daňového zatížení podnikatelského subjektu.....	66
4.1	Definice základních aspektů modelové společnosti	66
4.2	Komparace silniční daně.....	67
4.3	Komparace daně z nemovitosti.....	68
4.4	Komparace daně z převodu nemovitosti.....	70
4.5	Komparace daně a čisté mzdy zaměstnance	71
4.6	Komparace daňových odpisů majetku.....	73
4.7	Komparace daně z příjmů právnický osob	76
4.8	Závěrečná komparace daňové zátěže podniku.....	78
	Závěr	82
	Seznam použité literatury	84
	Seznam příloh	88

Seznam zkratek

AS	Akciová společnost
CO ₂	Oxid uhličitý
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
EEC	European Economic Community
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
GJ	Gigajoul
HDP	Hrubý domácí produkt
IMI	Imposto imóveis
KS	Komanditní společnost
MMF	Mezinárodní měnový fond
MWh	Megawatthodina
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnícká osoba
SB	Sbírky
SRO	Společnost s ručením omezeným
TUL	Technická univerzita v Liberci
VOS	Veřejná obchodní společnost
ZD	Základ daně
ZTP	Zvlášť těžce postižený

Seznam tabulek

Tabulka 1: Rozdíly mezi vybranými obchodními společnostmi v ČR a Portugalsku.....	26
Tabulka 2: Slevy na dani z příjmů FO v ČR	39
Tabulka 3: Sociální pojištění v ČR.....	40
Tabulka 4: Slevy na dani z příjmů FO v Portugalsku.....	41
Tabulka 5: Sociální pojištění v Portugalsku	42
Tabulka 6: Faktické údaje komparovaných zemí	49
Tabulka 7: Sazby silniční daně pro osobní automobil v ČR	50
Tabulka 8: Sazby silniční daně dle výše emisí CO ₂ v Portugalsku	51
Tabulka 9: Sazby silniční daně dle zdvihového objemu motoru v Portugalsku.....	51
Tabulka 10: Sazby daně ze staveb v ČR.....	52
Tabulka 11: Sazba daně z převodu nemovitostí v Portugalsku	54
Tabulka 12: Struktura výpočtu daně z příjmů právnických osob v ČR.....	55
Tabulka 13: Minimální doba odpisování v ČR	58
Tabulka 14: Struktura výpočtu daně z příjmů právnických osob v Portugalsku.....	61
Tabulka 15: Minimální doba odpisování v Portugalsku.....	62
Tabulka 16: Daňové zatížení modelové společnosti	76

Seznam obrázků

Obrázek 1: Nástroje daňové politiky	18
Obrázek 2: Lafferova křivka.....	19
Obrázek 3: Model IS-LM	20
Obrázek 4: Odvození křivky IS	20
Obrázek 5: Posun křivky IS.....	21
Obrázek 6: Fiskální expanze v modelu IS-LM.....	22
Obrázek 7: Fiskální expanze v modelu IS-LM, klasický případ	22
Obrázek 8: Fiskální expanze v modelu IS-LM, past likvidity.....	23
Obrázek 9: Daňové zatížení jako % HDP	24
Obrázek 10: Vývoj daňové kvóty v ČR a Portugalsku.....	25
Obrázek 11: Implicitní daňová sazba práce.....	26
Obrázek 12: Roční nárůst obchodních společností v ČR a Portugalsku	28
Obrázek 13: Rozdělení daní v ČR	33
Obrázek 14: Rozdělení daní v Portugalsku	34
Obrázek 15: Poměr daní odvedených do státního rozpočtu ČR v roce 2012	47
Obrázek 16: Poměr daní odvedených do státního rozpočtu Portugalska v roce 2012	47
Obrázek 17: Finanční hospodaření podniku v ČR.....	81
Obrázek 18: Finanční hospodaření podniku v Portugalsku.....	81

Úvod

Daň sehrává jednu z nejdůležitějších rolí v sestavování veřejných rozpočtů států i územních samosprávných celků. Daň tvoří příjmovou stránku rozpočtů a jsou jedním z hlavních nástrojů fiskální politiky. S termínem “daň” se lze setkat ve všech volebních programech, protože právě daně velmi ovlivňují samotné občany. Daně dopadající na poplatníky lze dělit na přímé, které přímo ovlivňují mzdu a majetek poplatníků a nepřímé, které jsou uvaleny na zboží či služby. Největší pozornost ze strany daňových poplatníků je věnována na daň z příjmů, protože poplatník přímo vidí kolik odvádí do státního rozpočtu ze své mzdy. Daňový systém by měl být co nejlépe nastaven, tak aby neodrazoval poplatníky od placení daně. Problematika daní je předmětem rozsáhlých diskuzí, ideologií a názorů reflektujících samotné vnímání státu a velikosti veřejného sektoru.

Česká republika i Portugalsko, tak jako všechny ostatní státy Evropské unie, mají jedinečný daňový systém, který je úzce spjat s historickým vývojem jednotlivých zemí, jejich tradicemi, zvyklostmi, geografickou polohou a v neposlední řadě např. i s náboženstvím. Porovnávané státy jsou v mnoha faktorech podobné a pojí je historická zkušenost s nedemokratickým politickým systémem v minulosti, přesto se jednotlivé daně od sebe liší. Je tomu tak i navzdory snaze Evropské unie o harmonizaci daňových systémů členských zemí. Harmonizace daní se projevuje především v oblasti nepřímých daní, konkrétně u daně z přidané hodnoty. Důvodem je snaha o zabezpečení fungování volného pohybu zboží a služeb v rámci evropského trhu.

Práce si klade za cíl porovnat daňové systémy vybraných států a následně využít nasbíraných poznatků v modelovém příkladě. V prvních dvou kapitolách práce je používána především metoda deskripce. Zde je rešerše základních pojmů, spojených s daňovým zatížením, daňové soustavy a také jednotlivých daní porovnávaných států. Třetí kapitola je zaměřena na komparaci a podrobnou analýzu vybraných daní, ovlivňujících hospodaření podniků. V poslední praktické části jsou získané informace zpracovány, v rámci fiktivně vytvořené společnosti s ručením omezeným, pro výpočet daňového zatížení. V závěru diplomové práce jsou formulovány návrhy pro směřování daňové politiky obou komparovaných států.

Výběr tématu byl ovlivněn mým zájmem o problematiku zdanění, následně i praxí v rámci studia na střední škole a spoluprací s kanceláří daňového poradce. Přednášky o daňové politice Portugalsku v rámci jednosemestrálního studijního pobytu v Lisabonu byly důvodem výběru tématu a především komparovaného státu.

1 Teoretický úvod do problematiky zdanění

Přesné vymezení pojmu „daň“ legislativní normy nespecifikují, ale tento pojem lze najít v různých zdrojích ekonomické literatury. Daň lze definovat jako povinnou, nenávratnou a zákonem určenou platbu, která je významným zdrojem do veřejného rozpočtu. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností. Lze v širším slova smyslu zahrnout i cla, pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti a zdravotní pojištění. Daně jsou nejvýznamnějším příjmem veřejných. Tyto příjmy dělíme na úvěrové a neúvěrové, které se dále člení na nedaňové (poplatky, výnosy z majetku) a daňové příjmy (Fojtíková, 2009). Daně se vyznačují nedobrovolností (jsou určeny zákonem), neekvivalentností (není zaručeno odpovídající protiplnění za zaplacenou daň), neúčelovostí (není určen účel, na který bude daň použita) a nenávratností (plátce nemůže požadovat jejich vrácení). Tyto čtyři charakteristiky jsou považovány za základní vlastnosti a odlišují je od ostatních příjmů veřejných rozpočtů (Kubátová, 2005).

1.1 Daňové principy

“Správný” daňový systém by měl splňovat společné znaky, čtyři tzv. základní principy. Princip efektivnosti říká, že daňový výnos by měl být co nejvyšší, zároveň náklad na daňový systém by měl být co nejnižší. Celkové daňové břemeno (ztráta přebytku spotřebitele a přebytku výrobce, ke kterému dochází v důsledku zdanění) se skládá z daňového výnosu, administrativních nákladů (přímých a nepřímých) a nadměrného daňového břemene, které vzniká důsledkem substituce. Tuto substituci provádějí poplatníci, aby se vyhnuli dani. Princip pružnosti klade důraz, aby při jakékoliv změně daňového systému, byly dosažené změny pružně reagující a aby docházelo k naplnění určených cílů v co nejkratším možném čase (diskrční opatření a záměrná opatření). Princip administrativní jednoduchosti vyjadřuje jednoduchost správy daňového systému a výběru daní. Náklady na výběr daní lze rozdělit na přímé, zahrnující správu daní a náklady spojené se zavedením úřadů, a nepřímé tzn. činnost poplatníků a náklady spojené s plněním daňové povinnosti. Lze předpokládat, že náklady vynaložené poplatníky

na odvod daní budou vyšší, než náklady na výběr a samotnou správu daní na straně státu (James, 2007). Stát může daňový systém zjednodušit a to změnou či zrušením daňových zákonů. V dnešní době lze říci, že dochází spíše k opaku až k nejednoznačnosti zákonů. Princip spravedlnosti definuje daňový systém jako přijatelný, tedy „spravedlivý“ vůči všem poplatníkům. Historicky se vyvinuly dva principy a to horizontální spravedlnost (poplatníci se stejnou platební kapacitou platí stejnou daň) a vertikální spravedlnost (ti, kteří poskytovaných veřejných statků a služeb využívají, by měli být zároveň ti, kteří za ně budou platit). Oba tyto prvky „spravedlnosti“ musí platit současně, aby byl princip spravedlnosti dosažen (Široký, 2008).

1.2 Prvky daňově-právního vztahu

Daňově-právní vztah je dvoustranný nebo vícestranný právní úkon, v němž jeho účastníci navzájem vystupují jako nositelé subjektivních práv a povinností. Tento vztah vzniká jako následek nějakého právního důvodu. Daňově-právní vztahu je tvořen pěti základními prvky (Novotný a kol., 2002).

Subjektem daně je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon a také osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Existují čtyři druhy subjektů a to poplatník (osoba, jejíž příjmy, majetek a úkony jsou přímo podrobeny dani), plátce (osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností vybranou daň od poplatníků nebo sraženou poplatníkům odvádí správci daně), daňový ručitel (osoba, která druhotně zajišťuje platební povinnost poplatníka) a právní nástupce (odpovídá do výše nabytého majetku).

Objekt daně vyjadřuje co přesně je předmětem daně, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Nejčastějším objektem daně je příjem, majetek nebo spotřeba.

Základem daně se rozumí předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách. Těmito jednotkami jsou převážně jednotky peněžní. Takto upravený předmět daně je podkladem pro výpočet konečného zdanění.

Sazba daně je algoritmus sloužící pro výpočet výše daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu. Sazba může být pevná, lineární nebo poměrná. Pevná sazba daně je vyjádřena pevnou částkou. Lineární sazba daně je vypočtena z určitého procenta. Poměrná sazba daně je charakterizována poměrem daně k daňovému základu.

Splatností daně se rozumí okamžik, se kterým právní předpis spojuje realizaci příslušné daňové povinnosti, ta je stanovena k určitému dni nebo lhůtou (Vondráčková, 2012).

1.3 Funkce daní

Úloha zdanění plyne z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru a daně by měly plnit určité základní funkce.

První je funkce alokační, která se uplatňuje, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů, kterou se stát skrze daň snaží regulovat. Za tržní selhání z mikroekonomického pohledu lze považovat existenci veřejných statků nebo nedokonalou konkurenci. Alokační funkcí lze rozumět vložení prostředků tam, kam jich trh vkládá málo nebo naopak (Strecková, 1998).

Další funkcí je redistribuční, která rozděluje důchody na základě tržních mechanismů, což lidé nepovažují za spravedlivé. Stát se snaží zmírnění těchto rozdílů snížit tím, že vybírá více od bohatších a následně skrze transfery zvyšuje příjmy chudším.

Významná je i stabilizační funkce, která zmírňuje cyklické výkyvy v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Funkce má za úkol v období přehřívání ekonomiky, kdy rostou důchody a v návaznosti na ně i celková spotřeba, získat vyšší sumu peněžních prostředků.

Čtvrtou funkcí je stimulační funkce, kde stát subjektům poskytuje různé formy daňových úspor anebo je naopak vystavuje vyššímu zdanění, aby podpořil ekonomický růst. Stimulační funkce může působit také negativně a to tak, že v podobě vysokého zdanění demotivuje od spotřebních statků, které jsou brány jako škodlivé (např. cigarety).

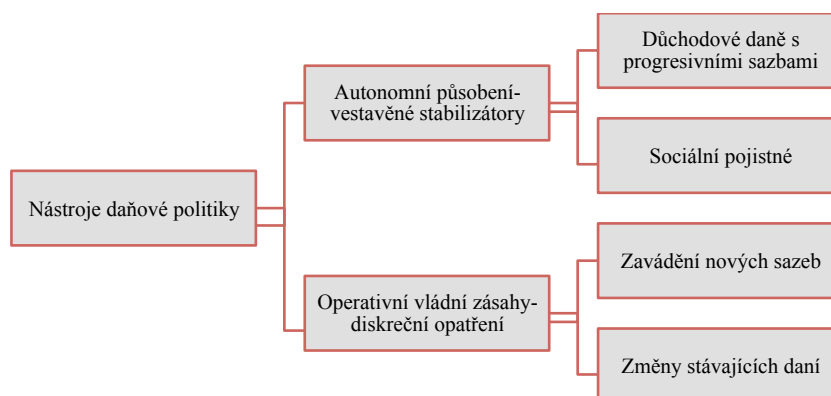
Poslední a zároveň nejvýznamnější je fiskální funkce daní, díky které se získávají finanční prostředky do veřejných rozpočtů, z nichž jsou následně financovány veřejné výdaje. Tuto funkci lze považovat za historicky nejstarší (Vančurová, Láchová, 2010).

1.3.1 Fiskální politika a její účinnost

Fiskální politika je nástrojem hospodářské politiky v rukou vlády a zabývá se utvářením jak příjmové stránky rozpočtu (daně, cla, sociální pojištění), tak i výdajové části. Hlavním nástrojem fiskální politiky je státní rozpočet. Státní rozpočet je schvalován ve formě zákona a musí být schválen Parlamentem. Státní rozpočet je soustava veřejných rozpočtů, které představují tvorbu a použití centralizovaných peněžních fondů vládou za určité období (Mach, 2001).

Cíle fiskální politiky lze rozdělit na cíle bezprostřední a cíle konečné. Mezi bezprostřední cíle patří ekonomický růst či vnější ekonomická rovnováha, které jsou stimulovány pomocí agregátní poptávky a nabídky. Konečným cílem je především vysoká zaměstnanost a cenová stabilita.

Nástroje fiskální politiky se člení podle toho, zda je k jejich použití potřebné schválení parlamentem či nikoli (Samuelson, 1995). Z obrázku 1 vyplývá, že existují dva základní nástroje fiskální politiky, které jsou členěny dle kritéria autonomnosti (samostatnosti).

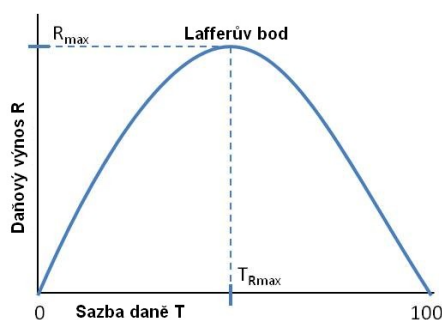


Obrázek 1: Nástroje daňové politiky

Zdroj: Široký, 2008

Vestavěný stabilizátor je nástroj, který v ekonomice po zavedení působí automaticky, bez požadavků na další rozhodnutí státních orgánů (odvody pojistného na sociální a státní politiku nezaměstnanosti). Druhým nástrojem jsou diskreční opatření, kde jsou nutná jednorázová rozhodnutí státních orgánů (změny daňových sazeb, nové daně atd.) (Jílek, 2008).

Modelem, zabývajícím se účinností či případné neúčinností fiskální politiky je Lafferova křivka. Lafferova křivka je velmi spjata s pojmem ozdravovací daňové politiky, která spočívá ve snížení daňové kvóty a dokládá, že existuje optimální důchodová sazba, která maximalizuje daňové příjmy státního rozpočtu. Její snížení by mělo vést k vyšší pracovní aktivitě a s tím souvisejícím vyšším úsporám. Obrázek 2 vyjadřuje závislost daňového výnosu na daňové sazbě. Lafferova křivka zachycuje elasticitu zdanitelného příjmu, tedy koncept, který nepřímo říká, že stát může maximalizovat daňový výnos nastavením daňového systému do optimálního bodu.

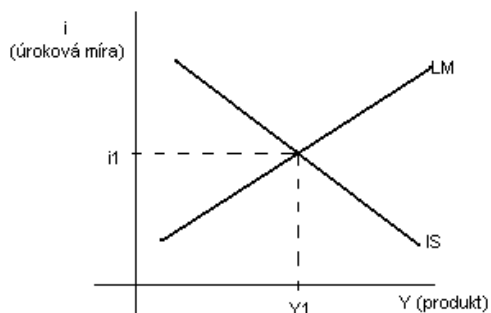


Obrázek 2: Lafferova křivka

Zdroj: Mach, 2001

Pokud je daňová sazba nízká roste výnos státu s růstem sazby a to až do tzv. Lafferova bodu, kdy se rostoucí funkce mění na klesající. Jsou-li sazby příliš vysoké odrazuje to obyvatele od práce i úspor a zároveň se snižuje daňový výnos pro stát. Z této křivky lze vyčíst, že maximální míra zdanění neznamena maximální příjem do veřejných rozpočtů. Při nulovém zdanění stát nevybere na daních nic a naopak je-li míra zdanění příliš vysoká, daňové subjekty jsou odrazovány od zvyšování výkonu. Při 100 % sazbě daně je objem vybraných daní nulový, protože se ekonomickým subjektům nevyplatí provádět jakoukoli ziskovou činnost (Mach, 2001).

Pokud je zkoumána účinnost (resp. neúčinnost) fiskální politiky lze využít model IS-LM. Tento model vyjadřuje rovnováhu na trhu peněz (křivka LM) a zároveň na trhu statků a služeb (křivka IS), jak ukazuje obrázek 3.

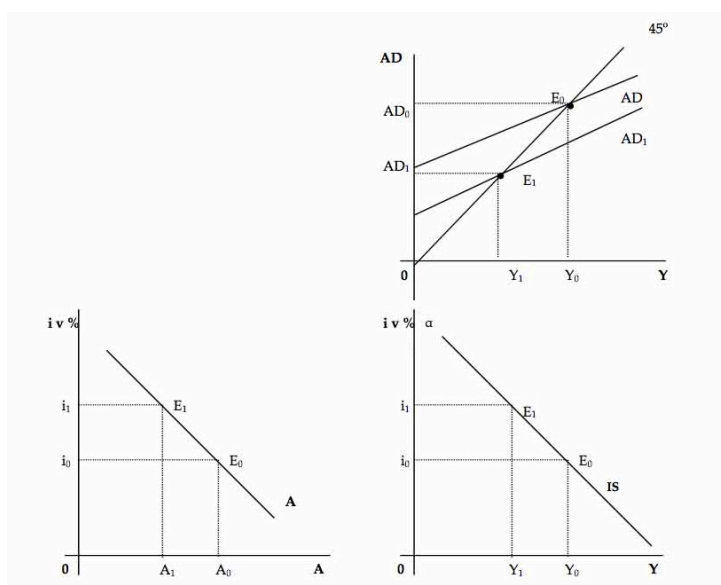


Obrázek 3: Model IS-LM

Zdroj: Young, 2000

Uplatnění fiskální politiky, konkrétně fiskální expanze je prováděno například snížením autonomních daní nebo snížení sazby důchodové daně, které mohou ovlivnit úroveň rovnovážné produkce (Young, 2000).

Křivka IS, která představuje trh zboží a služeb se konstruuje pomocí tří grafů, které jsou znázorněny v obrázku 4 a to poptávky po autonomních výdajích společně s křivkou poptávky po penězích, díky kterým je možno zkonstruovat samotnou křivku IS.



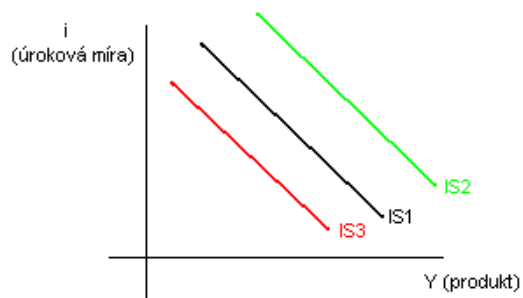
Obrázek 4: Odvození křivky IS

Zdroj: Holman, 2010

Levý obrázek zobrazuje křivky poptávky po autonomních výdajích pro dvě úrokové sazby i_0 nižší a i_1 vyšší. Těmto úrokovým sazbám odpovídají vyšší autonomní výdaje A_0 a nižší A_1 . Autonomním výdajům A_0 odpovídá křivka AD , která protíná křivku 45° v bodě E_0 při rovnovážné produkci Y_0 . Autonomním výdajům A_1 odpovídá křivka AD_1 , která protíná křivku 45° v bodě E_1 při rovnovážné produkci Y_1 . Při vyšší úrokové sazbě jsou A_1 nižší a tím i AD_1 je nižší a nový rovnovážný Y_1 je menší než původní. Křivku IS zakreslíme jako průsečíky i a Y .

Poloha křivky IS je ovlivněna změnami autonomních veličin. Pokud autonomní veličiny rostou jak ukazuje zelená úsečka na obrázku 5, tak se křivky IS posune doprava.

Výjimkou jsou právě daně, kde se IS posune doprava, pokud autonomní daně klesají, protože u daně nabývají záporných hodnot.

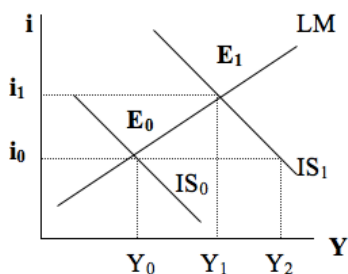


Obrázek 5: Posun křivky IS

Zdroj: Holman, 2010

Zvýší-li se tedy daňová sazba IS se posune doleva, pokud se daně sníží celá křivka IS se posune doprava nahoru (Holman, 2010).

Fiskální expanze způsobuje posun křivky IS doprava, zvýšení úrokové míry zároveň zvýšení produktu. Z obrázku 6 plyne, že pokud se IS posune na úroveň produkce Y_2 a úrokové míry i_0 , není trh v rovnováze.

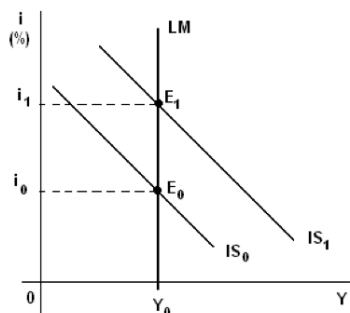


Obrázek 6: Fiskální expanze v modelu IS-LM

Zdroj: Holman, 2010

V případě, že se stát rozhodne daně snížit, začíná zde působit tzv. vytěšňovací efekt, který zvýší úrokovou míru na úroveň i_1 a tím sníží produkci na Y_1 . Fiskální politika není plně účinná.

Extrémním případem je klasický případ, kdy citlivost poptávky po penězích na úrokovou míru je rovna nule a to způsobuje, že křivka LM je vertikální, jak vyjadřuje obrázek 7.

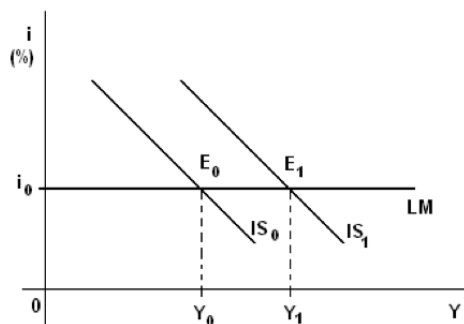


Obrázek 7: Fiskální expanze v modelu IS-LM, klasický případ

Zdroj: Soukupová aj., 2010

Snížení daní, tedy posun křivky IS vpravo způsobuje 100 % neúčinnost fiskální politiky (1 koruna vládních výdajů vytěšní 1 korunu soukromých autonomních výdajů). Působí zde úplný vytěšňovací efekt.

Druhým extrémním případem je past likvidity, kde se citlivost poptávky po penězích na úrokovou míru blíží nekonečnu a to způsobuje, že křivka LM je horizontální, jak ukazuje obrázek 8.



Obrázek 8: Fiskální expanze v modelu IS-LM, past likvidity

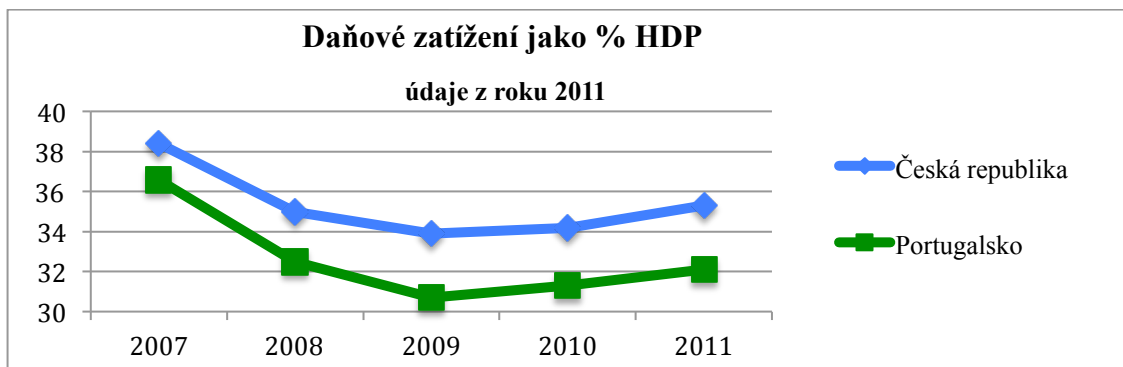
Zdroj: Mach, 2001

Snížením daňové sazby se křivka IS posune vpravo a účinnost fiskální politiky je 100%. V důsledku fiskální expanze se nezvýšila úroková sazba, nedošlo ke snížení soukromých autonomních výdajů a není zde žádný vytěšňovací efekt (Soukupová a kol., 2010).

1.4 Daňové zatížení

Daňové zatížení lze definovat jako procentuální poměr všech daňových příjmů na hrubém domácím produktu daného státu. Do celkové daňové zátěže poplatníků se počítají přímé daně, nepřímé daně, sociální pojištění a zdravotní pojištění. Výše celkového daňového zatížení ovlivňuje jak samotné obyvatele státu, tak podnikatele a v neposlední řadě příliv investic ze zahraničí (Lammersen, 2005).

Daňové zatížení v ČR patří mezi jedno z nejvyšších v porovnání s ostatními zeměmi OECD včetně Portugalska, jak ukazuje i obrázek 9. Vysoké daňové zatížení v ČR je způsobeno převážně sazbami sociálního a zdravotního pojištění.



Obrázek 9: Daňové zatížení jako % HDP

Zdroj: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Přelomový rokem pro snížení daňového zatížení byl rok 2008. Zatížení prudce kleslo a to ve všech zemích OECD, kromě Mexika a Lucemburska. Důvodem tohoto poklesu byl daňový výpadek na příjmové stránce státního rozpočtu z důvodu hospodářské recese. Výběr daní klesal rychleji než hrubý domácí produkt států. V roce 2009 se snížily daňové sazby s cílem podpořit poptávku. Po relativním odeznění krize se opět daňové zatížení začalo zvyšovat (<http://www.finance.cz/zpravy/finance/246353-oecd-kde-je-danove-zatizeni-nejvyssi-/>).

1.4.1 Agregáty měření daňového zatížení

Mezi nejvyužívanější agregáty k měření daňového zatížení patří daňová kvóta, respektive implicitní daňové sazby. Tento rozbor přináší problém zejména v dezobjektivnosti a je nezbytné pro jejich analýzu používat i jiné nástroje, proto existuje několik dalších mezinárodních indexů, které porovnávají daňové zatížení.

Daňová kvóta

Jeden z nejkompexnějších a nejvyužívanějších makroekonomických ukazatelů v porovnávání jednotlivých daňových systémů celého světa je daňová kvóta. Vyjadřuje podíl daňových výnosů k nominálnímu hrubému domácímu produktu (dále jen HDP)

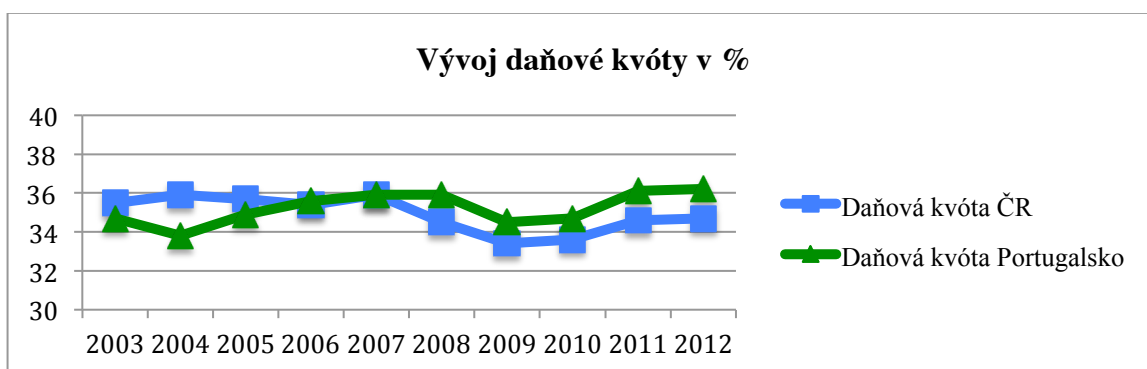
v procentech (tj. jaká část HDP je přerozdělována prostřednictvím veřejných rozpočtů). Za posledních sto let se se daňová kvóta ve většině vyspělých států zhruba ztrojnásobila. Je to výsledek rozšíření veřejného sektoru jako je např. zdravotnictví nebo školství.

Výpočet daňové kvóty lze zapsat jako:

$$\text{Daňová kvóta (v \%)} = \frac{\text{Celkové daňové příjmy}}{\text{HDP}} \times 100 \quad (1.1)$$

Tento index může být ne zcela přesný a to z důvodu deficitního financování, kdy je přerozdělování vyšší než samotná daňová kvóta. Další nevýhodou je, že určuje spíše část HDP, která je přerozdělena prostřednictvím daní než velikost daňového zatížení. Konečným nositelem daně je však jednotlivec a proto je využívána i k určování velikosti daňového zatížení.

Daňová kvóta je klasifikována do několika skupin. První skupinu tvoří jednoduchá daňová kvóta, která je tvořena odvody, mající termín “daň” v samotném názvu a složená daňová kvóta, která nemusí být daní dle názvu, ale splňuje daňové znaky (např. odvody na sociální pojištění). Druhá klasifikace je dle typu daně a to na přímé daně nebo na daně nepřímé. Třetím vymezením daňové kvóty je typ ekonomické aktivity, spočívající v daňovém výběru postihující práci, daňovém výběru postihující kapitál nebo daňovém výběru postihující spotřebu. Poslední skupinu vymezení daňové kvóty tvoří subkategorie veřejného sektoru, kde část veřejného sektoru je příjemcem vybrané daně (Žák, 2002). Obrázek 10 porovnává vývoj daňové kvóty v jednotlivých letech na území vybraných států.



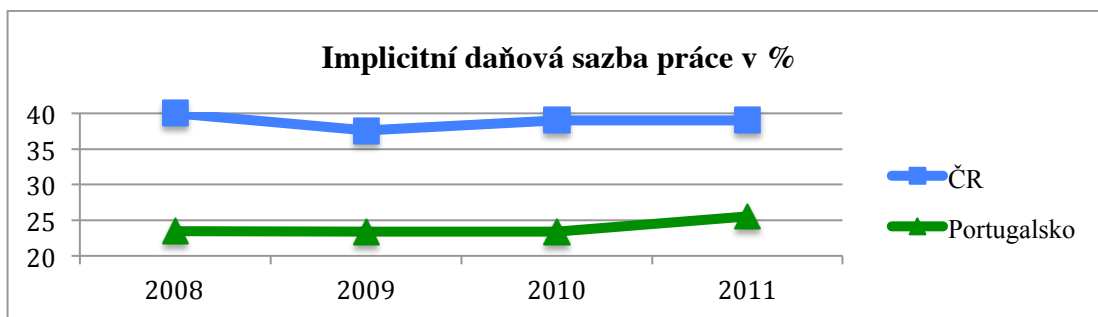
Obrázek 10: Vývoj daňové kvóty v ČR a Portugalsku

Zdroj: <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/>

V roce 2009, kdy většinu zemí EU potkala světová hospodářská krize, klesala výkonnost ekonomiky, což vytlačilo složenou daňovou kvótu nahoru. Od roku 2011 je daňová kvóta relativně stabilizována.

Implicitní daňové sazby

Nedostatky, které v sobě skrývá právě zmiňovaná daňová kvóta se snaží odstranit ukazatel implicitní daňové sazby. Jedná se o alternativu k daňové kvótě a tedy o index s využitelnou přidanou hodnotou. Velmi často se užívá při komparistice v Evropské unii. Díky analýze dopadu se implicitní daňové sazby se dělí jednotlivé ekonomické aktivity dle jejich funkce (spotřeba, práce, kapitál) a vyjadřují skutečné daňové zatížení (Kotlán, 2008). Např. implicitní daňová sazba na práci je definována jako podíl přímých i nepřímých daní a příspěvků na sociální pojištění hrazených zaměstnancem a zaměstnavatelem k celkovému objemu náhrad vyplacených zaměstnancům na území daného státu včetně přidaných daní. Obrázek 11 ukazuje vývoj implicitní daňové sazby práce v ČR a Portugalsku, kde sazba v ČR má klesající tendenci a naopak v Portugalsku se sazba poměrně zvyšuje.



Obrázek 11: Implicitní daňová sazba práce

Zdroj: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/>

Relativně vysoká implicitní daňová sazba práce v ČR je odrazem jednoho z nejvyšších odvodů na sociální pojištění v Evropě. Zvýšení implicitní sazby v Portugalsku v roce 2011 je způsobeno trvající hospodářskou recesí, kdy se nepatrně zvýšily daně.

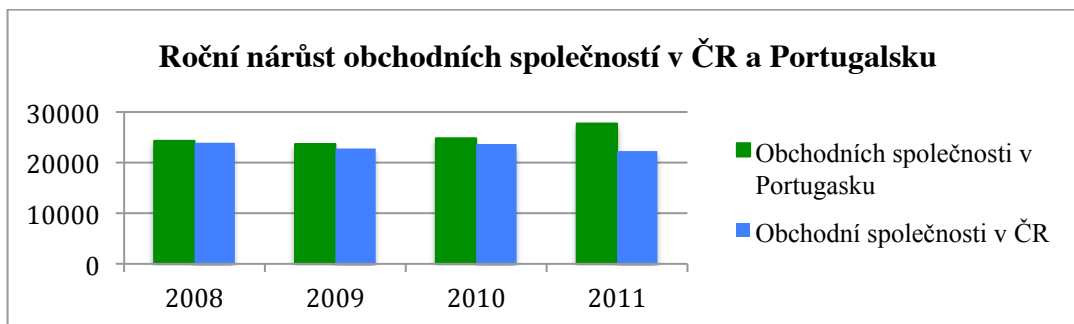
1.5 Podnikatelský subjekt z pohledu české a portugalské legislativy

Obchodní společnosti v Portugalsku jsou upraveny Obchodním zákoníkem a jsou jednoznačně vymezeny. V České republice 1. 1. 2014 vstoupil v účinnost nový Občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích, který plně nahradí Obchodní zákoník. Nejčastější formu podnikání představuje podnikání prostřednictvím společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti, komanditní společnosti a veřejné obchodní společnosti.

Podle způsobu ručení společníků společnosti se rozlišují 3 typy obchodních společností. Prvním typem je osobní, kde společníci nebo alespoň část z nich ručí za závazky společnosti celý svým majetkem. Příkladem osobní obchodní společnosti je veřejná obchodní společnost. Druhým typem jsou kapitálové společnosti, kde společníci neručí za závazky společnosti za trvání společnosti vůbec, nebo je jejich ručení omezeno (např. ručí za závazky společnosti do výše nesplaceného vkladu základního kapitálu). Společníci neručí za závazky společnost, je-li splacení vkladů do obchodního rejstříku zapsáno. Příkladem kapitálové společnosti je společnost s ručením omezeným či akciová společnost. Posledním typem jsou tzv. smíšené společnosti, kde jeden nebo více společníků ručí za závazky celým svým majetkem a jeden nebo více společníků ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu. Příkladem smíšené společnosti je komanditní společnost (Novotný a kol., 2002).

Nejrozšířenější formou obchodních společností v ČR je společnost s ručením omezeným, kterých je k roku 2012 registrovaných 348.463, akciových společností je 25.057. Důvodem nejvyššího počtu společností s ručením omezeným je jednoduchost a nízká kapitálová náročnost při založení společnosti a následná správa celé společnosti. Stejný trend panuje i v Portugalsku, kde v roce 2012 bylo 345.800 společností s ručením omezeným a 22.800 akciových společností (http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/registr_ekonomickych_subjektu).

Nárůst obchodních společností během posledních čtyř let má kolísavou tendenci, jak ukazuje obrázek 12.



Obrázek 12: Roční nárůst obchodních společností v ČR a Portugalsku

Zdroj: <http://www.cekia.cz/cz/tiskove-zpravy/315-tz120116>

Teprve v roce 2011 se v ČR odrazila ekonomická krize a za tento rok vzniklo nejméně obchodních společností. V Portugalsku se tato situace projevila už v roce 2009. V roce 2012 Portugalsko přesáhlo hranici 8 % nově založených obchodních společností, kdežto v ČR je situace mírně pod 6 %.

Tabulka 1 shrnuje základní principy pro založení společnosti s ručením omezeným (dále jen s.r.o.), akciové společnosti (dále jen a.s.), komanditní společnosti (dále jen k.s.) a veřejné obchodní společnosti (dále jen v.o.s.) v České republice i Portugalsku. Z tabulky je patrné, že obchodní společnosti mají dosti podobnou legislativu, potřebnou k samotnému založení a následnému fungování společností.

Tabulka 1: Rozdíly mezi vybranými obchodními společnostmi v ČR a Portugalsku

	S.R.O.	A.S.	K.S.	V.O.S.
Základní kapitál ČR	200 000 Kč	2 000 000 Kč bez veřejné nabídky akcií. 20 000 000 Kč s veřejnou nabídkou akcií.	Výše stanovena společenskou smlouvou, minimálně 5 000 Kč.	Povinně nezřizuje.
Základní kapitál Portugalsko	130 000 Kč	13 000 000 Kč	Povinně nezřizuje.	Povinně nezřizuje.

Ručení společníků za závazky společnosti ČR	Společně a nerozdílně do výše souhrnu nesplacených vkladů všech společníků podle zápisu v obchodním rejstříku.	Společníci za závazky společnosti neručí.	Komanditisté ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Komplementáři celým svým majetkem.	Společníci ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem.
Ručení společníků za závazky společnosti Portugalsko	Společně a nerozdílně do výše souhrnu nesplacených vkladů všech společníků podle zápisu v obchodním rejstříku.	Společníci ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku, který jednotlivě vložíly.	Komanditisté ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Komplementáři celým svým majetkem.	Společníci ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem.
Počet zakladatelů ČR	Min. 1 osoby.	Min. 2 osoby.	1 komandista + 1 komplementář.	Min. 2 osoby.
Počet zakladatelů Portugalsko	Min. 2 osoby.	Min. 5 osob.	1 komandista + 1 komplementář.	Min. 2 osoby.

Zdroj: Novotný a kol., 2002

Z tabulky je zřejmé, že největší rozdíl je u akciové společnosti, kde v Portugalsku je základní kapitál ve výši třinácti milionů korun a není rozdíl zda je společnost zakládána s veřejnou či bez veřejné nabídky akcií.

2 Daňová legislativa České republiky a Portugalska

Z komparativního hlediska je často využívanou metodikou pro porovnání daňových systémů různých států klasifikace dle OECD. Daně jsou rozděleny do šesti základních kategorií s vlastním číselným označením, určeným pro srovnání vybraných států. Základní klasifikací jsou daně z důchodu, zisků a kapitálových výnosů (1000), příspěvky na sociální zabezpečení (2000), daně z mezd a pracovních sil (3000), daně majetkové (4000), daně ze zboží a služeb (5000) a ostatní daně (6000). Detailní klasifikace daní dle OECD je uvedena v příloze A.

Obdobná je metodika klasifikace daní, která se využívá v zemích Evropské unie, vycházející z evropského standardu národního účetnictví ESA 1995. Evropský systém národních a regionálních účtů (ESA 1995) je mezinárodně porovnatelný účetní rámec pro systematický a podrobný popis celkového hospodářství regionu, země nebo skupiny zemí, jeho jednotlivých složek či ukazatelů a jeho vztahů s ostatními hospodářskými celky. Materiál klasifikuje čtyři základní typy daní a sociálních příspěvků a to daně na produkci a dovoz (DPH, clo, spotřební daně, ekologické daně atd.), daně z důchodu a bohatství (osobní důchodové daně, korporátní daně, daně z loterijských výher aj.), daně kapitálové (kapitálové transfery) a sociální příspěvky (platby sociálního pojištění) (Kotlán, 2008).

2.1 Historický vývoj daní

Získávání finančních prostředků od obyvatel jednotlivých států sahá do minulosti přibližně dvou tisíc let a je spjato se samostatným vznikem státu. Panovníci vybírali daně od svých poddaných např. formou desátků, roboty a v neposlední řadě bylo i otroctví považováno za určitou formu daně. Kromě státních daní se začaly vyskytovat i daně vybírané feudálními městy. Z placení daní existovala řada výjimek, a to v důsledku učení o trojím lidu, kdy např. šlechta a církve byly daňově osvobozeny. V tomto období existovaly čtyři druhy odvodů, kdy se jednalo o domény, regály a od 12. století přibyly kontribuce a akcízy. V této době vznikl institut daňového pachtýře, který měl funkci výběřčího daní. V období liberalismu daně postupně získaly charakter pravidelných plateb, které znamenaly hlavní příjem státního rozpočtu. Jedním z prvních příjmů do státního rozpočtu

bylo clo. Francouzští fyziokraté a angličtí klasici jako Adam Smith a David Ricardo světu představili první ucelený ekonomický systém. Vznikly tzv. směnné teorie daňové, díky nimž se vyrovnal rozpor mezi přirozenými právy člověka a potřebou vybírat daně. Smith definoval, proslulou “neviditelnou ruku trhu”, kde říká že hospodářství státu je založeno na svobodném konání jednotlivců. A tvrdí, že zároveň tento systém potřebuje panovníka, který má finanční potřeby, jako zajištění obrany státu nebo veřejné služby a k financování slouží právě daně. Daňová teorie byla i v následujících stoletích rozvíjena mnoha dalšími autory. V 19. století se do ekonomiky významně zapsal Karl Marx. Marx chtěl pomocí revoluce svrhnout tehdejší kapitalistické uspořádání a nastolit společenský řád, ve kterém by se zrušilo vlastnictví a každý by pak byl odměňován jen za svou práci, kterou by vykonal (Normey, 2001). Dvacáté století bylo ve znamení tzv. Keynesiánské politiky, která přestože byla řadu let úspěšná, nedokázala pokrýt situaci, kdy veřejné příjmy nestačí dlouhodobě krýt veřejné výdaje. V samém důsledku tak vedla k inflaci. Východiskem z nastalé situace se stal návrat ke klasické politické ekonomii v podobě neoklasicismu. Významnou osobností toho období byl např. Arthur Laffer, který se proslavil tzv. Lafferovou křivkou, vyjadřující závislost mezi daňovými příjmy státního rozpočtu a daňovou sazbou. Postupem let a neustálým zvyšování daní jak pro právnické, tak pro fyzické osoby si jednotlivé vlády začaly uvědomovat, že s rostoucími daněmi z příjmů se začnou občané daním vyhýbat a to ať už díky daňovým rájům nebo finančních poradců a řadou dalších možností. Možná právě to přimělo jednotlivé státy k vybírání nepřímých daní a to prvotně konkrétně DPH. Později se přidala spotřební daň, daň z nemovitosti a další dnes známe daně (Siblík, 1984).

2.1.1 Historický vývoj daní v ČR

Historicky první povinně placenou daň na území České republiky zavedl v 10. století Boleslav I.. Vývoj tzv. berní soustavy, jak se tehdy systému vybírání daní říkalo, se v 16. století odvíjel od zvyšování potřeb státu, narůstání povinností státu a také od stále stoupajících královských dluhů. Tento vývoj vedl také k tomu, že v roce 1517 vznikl berní předpis stavovského sněmu, který je považován za první náznak české daňové soustavy. Byla zavedena všeobecná daň ze jmění, která postihovala veškerý majetek včetně majetku šlechtického a církevního. Na přelomu 16. a 17. století byla zavedena domovní daň a odvod třicetiny výnosů ze všeho co se v zemi prodá. Během třicetileté války nastal

hospodářský rozvrat, s nímž docházelo k zavádění dalších daní. Nejúčinnějšími se staly daně nepřímé a daň domovní (Břehovská, 2012). Ke konci osmnáctého století byla zavedena jednotná kontribuční daň reální, která postihovala nejen vlastnictví či držbu pozemku, ale i výnos domů a živností. V 19. století se začaly objevovat relativně promyšlenější zásahy do důchodové státní sféry, k poslední reformě v monarchii došlo v roce 1896 a to zákonem o osobních daních. Na našem území od roku 1945 byly uskutečněny tři komplexní daňové reformy. První daňová reforma byla realizována v letech 1947 až 1950 na základě odstranění kapitalistického daňového systému. Druhá daňová reforma se uskutečnila v roce 1953 s cílem socializace národního hospodářství. Byla postupně upravována, ale její základní principy se příliš nezměnily. V letech 1990 až 1992 při přechodu z centrálně plánovitého hospodářství na tržně orientovanou ekonomiku byly provedeny poměrně závažné zásahy do původní daňové soustavy, které umožnily její používání v prvním období realizace komplexní ekonomické reformy. Zároveň byly zahájeny práce na nové daňové reformě s cílem vytvořit a uvést do života zcela novou daňovou soustavu. Třetí daňová reforma se uskutečnila v roce 1993 a jejím úkolem bylo odstranění socialistického daňového systému. Nový daňový systém, platný od počátku roku 1993, má především pomoci k přechodu k tržně orientované ekonomice a k vytváření stabilního makroekonomického prostředí. (Šulcová-Seidlová, 2004).

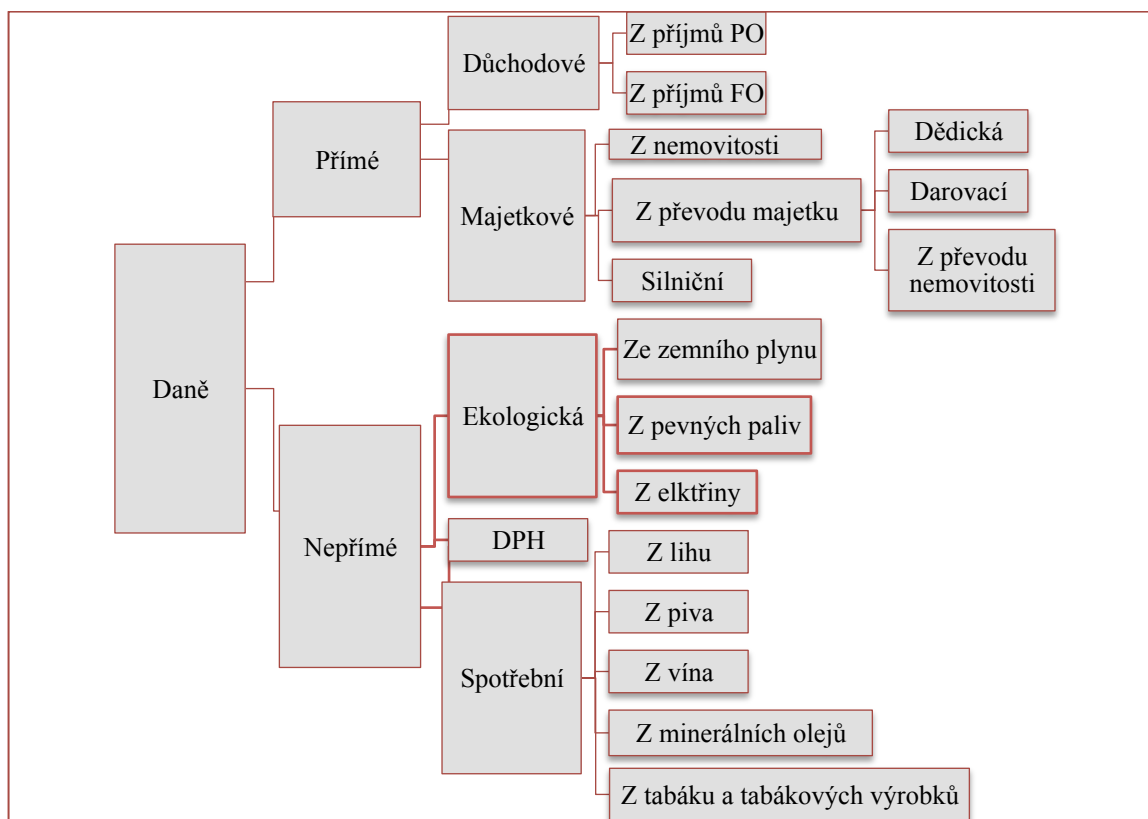
2.1.2 Historický vývoj daní v Portugalsku

První daní, která se objevila v Portugalsku v roce 1641 byla daň z příjmů, která měla pomoci s financováním války proti Španělsku. Tento systém byl následován specifitější výběrem daně z příjmů a to v různých výších. V roce 1922 se vláda pokusila nastavit komplexní daň z příjmů, avšak neúspěšně. Následně do roku 1989 probíhaly různé reformy až v tomto přelomovém roce byla daň rozdělena na daň z příjmů fyzických osob a na daň z příjmů právnických osob. V roce 1966 byla zavedena tzv. daň z obratu, která byla uvalena na transakce prováděné výrobcí a obchodníky na určitý druh zboží. Od roku 1986 daň z obratu nahradila daň z přidané hodnoty, která ovšem byla úplně stejná a až v roce 1993 bylo DPH transformováno do dnešní podoby. Generální zákon o daních vstoupil v platnost v roce 1999 a vyjasňoval základní zásady týkající se daňového systému, daňových poplatníků a pravomoci správce daně, jakož i daňový audit. Roku 2000 se

ujasnily pojmy daňového řízení a právních postupů, 2001 vstoupily v platnost obecné daňové přestupky a jejich nařízení, které zahrnovalo daňové trestné činy, fiskální zločiny, přestupky proti sociálního zabezpečení, celní a daňové správní delikty. V roce 2003 byla zahájena reforma zdanění nemovitostí, dále nový zákon rozšiřuje daňové oblasti z příjmů právnickým osobám a zavádí sazby a daňová pásma více přizpůsobená realitě. Dědická a darovací daň byly zrušeny. Portugalské ostrovy Madeira a Azory mají již od prvopočátku daňové sazby nižší (Sarak, 2010).

2.2 Daňový systém České republiky a Portugalska

Daňová soustava je souhrnem daní, vybíraných státem v určitém čase. Soustava daní ČR byla uzákoněna 1. 1. 1993 zákonem č. 212/1992 Sb. o soustavě daní a dalšími zákony, které řeší jednotlivé daně a poplatky. Daňový systém České republiky je relativně složitý, tvořený řadou přímých a nepřímých daní, jak ukazuje obrázek 13.

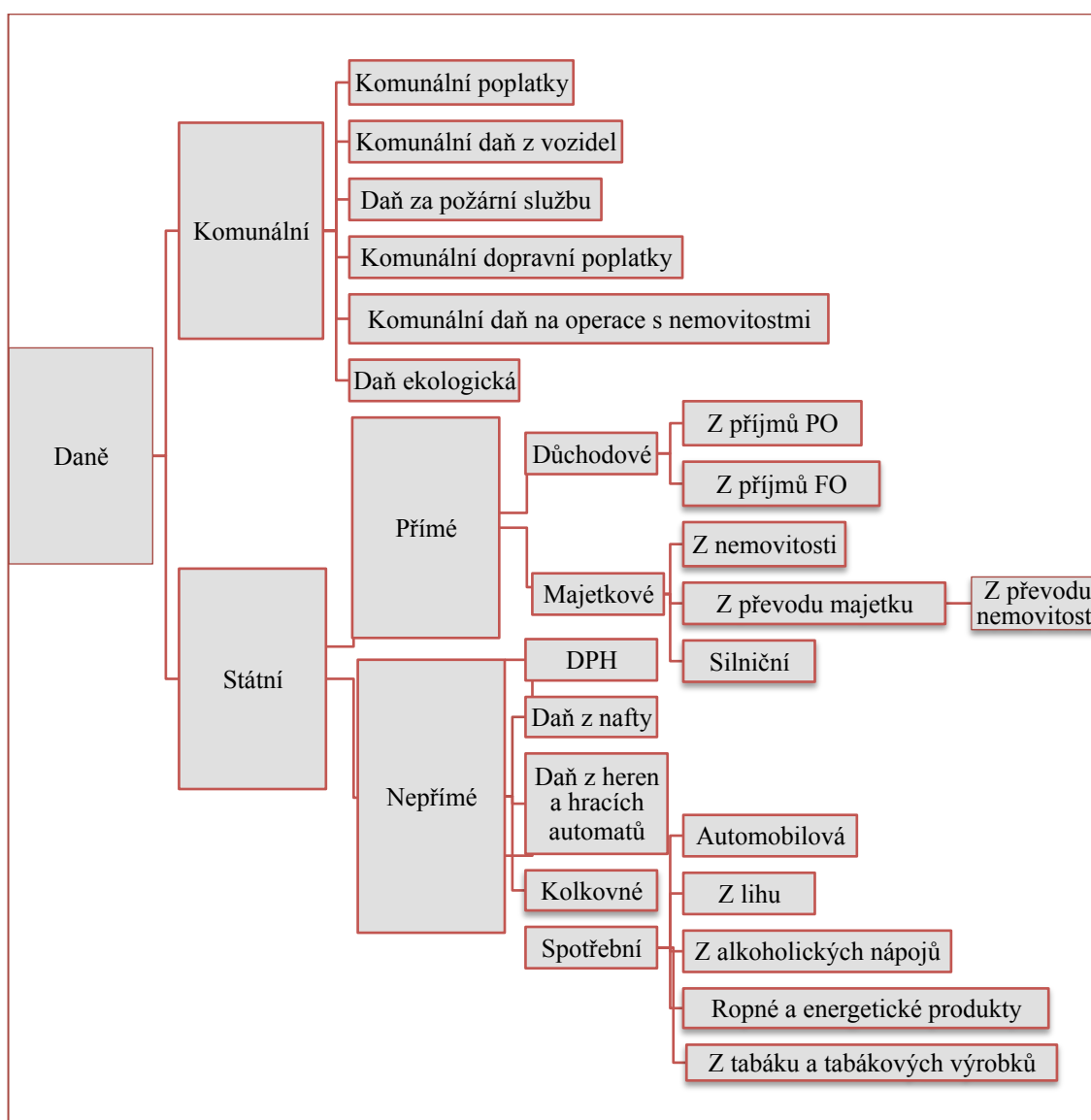


Obrázek 13: Rozdělení daní v ČR

Zdroj: Vančurová, 2012

Daňový systém České republiky v sobě zahrnuje nejen hmotné zákony upravující jednotlivé druhy daní, ale i kompetenční předpisy, upravují věcnou příslušnost správních orgánů (zákon o Celní správě ČR, apod.), předpisy o rozdělení výnosu daní mezi jednotlivé úrovně veřejné správy (zákon o rozpočtovém určení daní), mezinárodní smlouvy (k zamezení dvojího zdanění), předpisy upravující mezinárodní spolupráci a také předpisy procesní, upravující správu daní (Vančurová, Boněk, 2011).

Daňový systém Portugalska, z roku 1989 se zakládá na souboru komunálních (daně, které jsou odváděny přímo obci) a státních daní, jak ukazuje obrázek 14.



Obrázek 14: Rozdělení daní v Portugalsku

Zdroj: Lavarda, 2012

V roce 2001 zasáhla Portugalsko jedna z největších daňových reforem a to daně z příjmů, jak právnických, tak fyzických osob. Podstatou bylo snížení daňového zatížení zaměstnanců i samotných podniků, pomocí nižších sazeb daně z příjmů (Bronchi, 2001). Portugalská souostroví Azory a Madeira mají sazby daní nižší, přestože patří Portugalsku, jsou také součástí tzv. Atlantic Islands – autonomních oblastí se zvláštním daňovým režimem s ohledem na vzdálenost od pevniny.

2.2.1 Nepřímé daně komparovaných států

Nepřímé daně zdaňují zboží a služby. Plátce a poplatník jsou dvě různé osoby. Daně jsou zahrnuty přímo v ceně zboží či služby, které platí poplatník nakupuje.

Daň z přidané hodnoty (DPH) v ČR

Legislativní úprava této daně odpovídá v ČR směrnici Rady 2006/11/ES. Osoby se sídlem v ČR se registrují k dani ze zákona a to v případě, že jejichž obrat překročí 1 000 000 Kč za dvanáct nebo méně kalendářních měsíců po sobě jdoucích a dále dle jiných důvodů uvedených v § 6 Zákona o DPH. Předmět daně jsou čtyři typy zdanitelného plnění a to dodání zboží a převod či přechod nemovitosti, poskytnutí a přijetí služeb, pořízení zboží z jiného členského státu EU a dovoz zboží ze třetích zemí. Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněná zdanitelná plnění kromě daně. Základní sazba DPH 21 % je uvalena na většinu zboží a služeb. Snížená sazba 15 % je uplatňována např. na teplo a zboží uvedené v příloze 1 zákona o DPH (např. potraviny, zvířata, rostliny, knihy, palivové dřevo), na služby uvedené v příloze 2 zákona o DPH (např. opravy zdravotnických prostředků, ubytovací služby, úklidové práce v domácnostech, domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené, kulturní, umělecké a sportovní činnosti), na dovoz uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností a také na některé druhy výstavby (Zákon č. 235/2004 Sb.).

Daň z přidané hodnoty (DPH) v Portugalsku

Povinně se k DPH musí registrovat každá právnická i fyzická osoba, která vykonává samostatně výdělečnou činnost. Předmětem daně jsou tři typy zdanitelného plnění a to poskytnutí a přijetí služeb v Portugalsku, pořízení zboží z jiného členského státu EU a

dovoz zboží ze třetích zemí. Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněná zdanitelná plnění kromě daně. Sazba DPH za zboží a služby je rozdělena následovně: sazba 23 % se vztahuje na připravené potraviny, na solární či alternativní energetické zařízení, zemědělské stroje, elektřinu a zemní plyn, požární ochranu a požární techniku, advokáty a právní zástupce. Sazba 13 % se vztahuje na balené pramenité a minerální vody, divadlo, kino a jiné kulturní vstupenky, paliva a oleje používané pro vytápění, rybaření, zemědělské stroje, služby pro domácnost od třetí strany (elektrikáři, instalatéri, hospodyně, apod.) Sazba 6 % se vztahuje na nezpracované potraviny jako je čerstvé maso, čerstvé ryby, ptačí vejce apod., dále na publikace knih, farmaceutické výrobky, ubytování v hotelu a přepravu zboží a cestujících (Decreto-Lei no 394-B/84).

Pro společnou legislativní úpravu daně z přidané hodnoty je zásadní směrnice Rady č. 92/77/EEC, formou které byly od roku 1993 zavedeny minimální hranice daňových sazeb. Pro základní sazbu daně platí minimum 15 % a pro sníženou 5 %. Státy Evropské unie mohou aplikovat dvě snížené sazby daně z přidané hodnoty.

Spotřební daně v ČR

Předmět daně je harmonizován se směrnicemi EU a rozdělen na minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky. Základem daně je množství daného výrobku vyjádřené ve hmotných jednotkách, v případě cigaret je významná pro stanové základy daně cena určená pro konečného spotřebitele. Sazby daně jsou stanoveny pevnou částkou v korunách na určité množství výrobku. U cigaret se sazba daně dělí na pevnou část a na procentní část s odlišným základem (Zákon č. 353/2003 Sb.).

Spotřební daně v Portugalsku

Předmět daně je harmonizován se směrnicemi EU a rozdělen na líh a alkoholické nápoje, ropné a energetické produkty a tabákové výrobky. Sazby daně jsou stanoveny pevnou částkou v eurech na určité množství výrobku (Decreto-Lei no 566/99).

Spotřební daně jsou zacílené na určité skupiny produktů, které negativně ovlivňují jak samotné zdraví občanů EU, tak životní prostředí.

Ekologická daň v ČR

Ekologická daň byla zavedena v roce 2008 v rámci evropské harmonizace. Mezi ekologické daně je řazena daň ze zemního plynu, z pevných paliv a daň z elektřiny. Předmět daně se liší v závislosti na druhu energetického produktu. Základem daně je množství spotřebovaného zemního plynu, pevných paliv nebo elektřiny. Sazba daně ze zemního plynu je 0 Kč/MWh – 264,80 Kč/MWh, sazba daně z pevných paliv je 8,50 Kč/GJ spalného tepla a sazba daně z elektrické energie je 28,30 Kč/ MWh (Zákon č. 261/2007 Sb.).

Ekologická daň v Portugalsku

V Portugalsku není tento druh daní spravovaných vládou. Existují pouze daně splatné ze strany kupujících na některé produkty jako např. pneumatik, elektronických zařízení, baterií, atd. Dodavatelé by měli účtovat poplatek (ekologickou daň) za každé prodané zboží a zaplatit tento poplatek konkrétním společnostem, které jsou schválené vládou k recyklaci výrobků.

Kolkovné v Portugalsku (IS)

Předmětem daně jsou smlouvy, dokumenty, tituly, knihy a další skutečnosti uvedené v zákoně. Daň se vztahuje např. na využití úvěru, směnky, prodeje firmy, výhru v loterii apod. Sazba daně je v rozmezí 0,8 % až 35 %.

Daň z nafty v Portugalsku

Daň je uvalena pouze při pronájmu těžebního prostoru.

Daň z heren a hracích automatů v Portugalsku

Daň je uvalena pro provozovatele heren a hracích automatů ve výši 30-50 % z hrubého příjmu (Nabais, 2012).

2.2.2 Přímé daně v komparovaných státech

Přímé daně zdaňují příjem nebo majetek poplatníka. Daně jsou odváděny příslušnému finančnímu úřadu na základě daňového přiznání poplatníka. Mezi přímé daně patří silniční daň, daň z nemovitosti a daň z převodu nemovitosti, dědická daň, darovací daň a daň z příjmů fyzických osob a právnických osob.

Silniční daň v ČR

Předmětem daně jsou silniční motorová vozidla i jejich přípojná vozidla, která jsou zaregistrována v ČR a určena k podnikatelské činnosti právnických osob nebo osob samostatně výdělečně činných. Dále jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice bez ohledu na to zda jsou používána k podnikání. Základ daně je rozdělen do dvou kategorií dle druhu automobilu. První skupinu tvoří osobní automobily, kde je určující zdvihový objem motoru v cm^3 (s výjimkou osobních automobilů na elektrický pohon), dále návěsy, kde se posuzuje nejvyšší počet povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav. Do druhé skupiny spadají ostatní vozidla, určujícím faktorem pro výpočet daně je největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav. Sazby daně jsou určovány dle objemu válců v motoru v cm^3 nebo počtu náprav, případně hmotnosti (Zákon č. 16/1993 Sb.).

Silniční daň v Portugalsku (ISV)

Předmětem daně jsou osobní vozidla, nákladní vozidla, smíšená vozidla, těžká osobní vozidla (nad 3,5 tun), motorové karavany a motocykly. Základ daně je tvořen počtem válců a emisí oxidu uhličitého. Sazby daně jsou v rozmezí 85,06 EUR až 701,31 EUR (Nabais, 2003).

Daň z nemovitosti v ČR

Daňová povinnost je tvořena daní ze staveb a daní z pozemků. Předmětem daně jsou všechny pozemky na území ČR, které jsou zachyceny v katastru nemovitostí, přičemž pozemkem je myšlena ohraničená část zemského povrchu zachycena v katastrální mapě a vedena katastrálními úřady. Základem daně je skutečná míra pozemku či nemovitosti v m^2 . Sazby daně jsou rozděleny dle typu stavby či pozemku. Výše daňové povinnosti se

odvíjí nejen od rozlohy zdaňované nemovitosti, ale také od tzv. místního koeficientu, který si stanovují samy jednotlivé obce (Zákon č. 338/1992 Sb.).

Daň z nemovitosti v Portugalsku (IMI)

Předmětem daně z nemovitosti jsou pozemky ležící na území Portugalska, byty a nebytové prostory. Sazba daně je od 0,3 % do 0,8 % a to podle toho kde se nemovitost nachází. Výše daně je vypočítávána dle soudního odhadu ceny nemovitosti nebo dle tzv. IMI¹ kódů, které nahrazují soudní odhad (od roku 2012 jsou používány u novostaveb). Daň se odvádí jednou, dvakrát nebo třikrát ročně dle samotné výše daně. V případě, že hodnota nemovitosti je nižší než 157 500 EUR je na ni udělena tzv. daňová výjimka a to na období šesti let. Pokud je nemovitost v celkovém rozmezí 157 500 EUR až 236 250 EUR je lhůta zkrácena na tři roky. Na dražší nemovitosti je daň uvalena ihned v prvním roce (Decreto-Lei no 287/2003).

Daň z převodu nemovitostí v ČR

Předmětem daně je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem, bezúplatné zřízení věcného břemene nebo vzájemná výměna nemovitosti. Základem daně je cena nemovitého majetku zjištěná na základě posudku nebo sjednané ceny. Sazba daně je 4 %. (Zákon č. 357/1992 Sb.).

Daň z převodu nemovitosti v Portugalsku (IMT)

Předmětem daně je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Základem daně je cena nemovitého majetku zjištěná na základě posudku. Převod nemovitosti mezi členy rodiny je od daně osvobozen. Sazby daně jsou rozděleny do několika kategorií dle pořizovací ceny nemovitosti a územní působnosti. (Decreto-Lei no 287/2003).

Dědická a darovací daň v ČR

Obě daně budou v ČR od 1. 1. 2014 zrušeny. Darovací daň bude součástí daně z příjmů.

Dědická a darovací daň v Portugalsku

Daně byly zrušeny k 1. 1. 2004. V případě daně dědické je daň zrušená úplně pro přímé dědice, v řadě nepřímých dědiců se platí se pouze tzv. kolkovné a to ve výši 10 %.

¹ Imposto imóveis – sazba daně z nemovitosti

Daň z příjmů fyzických osob v ČR

Osobní důchodová daň neboli daň z příjmů fyzických osob, patří konstrukčně mezi jednu z nejsložitějších daní. Tato daň se dotýká příjmů jednotlivců a stát se snaží zohlednit sociální nerovnosti mezi jednotlivými daňovými poplatníky pomocí slev či odpočtů.

Poplatníkem daně je daňový rezident (osoba, která má v ČR bydliště nebo osoba, která se na našem území obvykle zdržuje alespoň 183 dnů v kalendářním roce), který má neomezenou daňovou povinnost a zdaňuje veškeré příjmy jak na území ČR, tak v zahraničí. Jiným subjektem je daňový nerezident (osoba, která nemá na území ČR bydliště a na území ČR se zdržuje méně než 183 dnů a zároveň má příjmy ze zdrojů na území ČR), který zdaňuje pouze příjmy na území ČR.

Předmět daně jsou příjmy, které mají samostatný základ daně a příjmy, které jsou řešeny v rámci pěti dílčích daňových základů – § 6 příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, § 7 příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, § 8 příjmy z kapitálového majetku, § 9 příjmy z pronájmu, § 10 ostatní příjmy. Předmětem daně nejsou například příjmy z dědictví, přijaté úvěry nebo půjčky.

Základem daně je součet jednotlivých dílčích daňových základů daně § 6 (celkový roční příjem x 1,34), § 7 (příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce mínus výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů), § 8 (příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce – většina těchto příjmů je ovšem zdaněna zvláštní sazbou daně, tzv. srážkovou daní), § 9 (příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce mínus výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů), § 10 (příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce mínus výdaje na dosažení příjmů).

Od součtu těchto základů se odečítají nezdanitelné části základu daně a to hodnota daru (min. 1 000 Kč a max. 10 % ZD), částky úroků zaplacených z úvěru ze stavebního spoření a z hypotečního úvěru (max. 300 000 Kč), platby na penzijní připojištění se státním příspěvkem (snížené o 12 000 Kč, max. 12 000 Kč), částka poplatníkem zaplaceného pojistného na soukromé životní pojištění (max. 12 000 Kč), částka odpovídající

zaplaceným členským příspěvkům člena odborové organizace (max 3 000 Kč) a úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání (max. 10 000 Kč).

Následně se odečítají tzv. odčitatelné položky jako daňová ztráta (max. 5 let zdaňovacích období) a 100 % výdajů při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Od spočítané daně se odečítají slevy uvedené v tabulce 2.

Tabulka 2: Slevy na dani z příjmů FO v ČR pro rok 2013

Druh slevy na dani	Výše slevy
Na poplatníka	24 840 Kč
Na dítě	13 404 Kč
Na manželku	24 840 Kč
Student	4 020 Kč
Invalidní důchodce	2 520 Kč
Invalidita třetího stupně	5 040 Kč
ZTP	16 140 Kč

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb

Způsob zdanění měsíční mzdy zaměstnance závisí na tom, zda zaměstnanec podepsal prohlášení k dani. Pokud zaměstnanec podepíše prohlášení k dani, sráží zaměstnavatel daň zálohově a to sazbou 15 %. Bez podpisu prohlášení se rozlišují dva případy v závislosti na tom, zda úhrn příjmů v kalendářním měsíci přesáhne či nepřesáhne 5 000 Kč. Pokud úhrn příjmů 5 000 Kč nepřesáhne, tvoří tyto příjmy samostatný základ daně a jsou daněny srážkovou daní ve výši 15 %. V opačném případě sráží plátce zálohu na daň ve výši 15 % bez uplatnění slev na dani (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Sociální pojištění v ČR je systémem, který zahrnuje jak příjmovou stranu (pojistné na sociální pojištění), tak i komplikovaný dávkový systém. Sociální pojištění se skládá z několika subsystémů, jak zobrazuje tabulka 3 a každý systém má svou procentuální sazbu. Prvním je veřejné zdravotní pojištění, které kryje potřeby zdravotní péče. V ČR je odděleno od sociálního zabezpečení a je organizováno a financováno odděleně v rámci zdravotních pojišťoven. Další je nemocenské pojištění, které je určeno pro osoby výdělečně činné, které v případě krátkodobých sociálních událostí (dočasná pracovní neschopnost z důvodu nemoci nebo úrazu, těhotenství atd.) zabezpečuje peněžitými

dávkami stát. Třetím subsystémem je důchodové pojištění, které je ekonomicky garantováno státem a nahrazuje dlouhodobý příjem. Hlavním nositelem pojištění je Česká správa sociálního zabezpečení. Poslední částí sociálního pojištění je státní politika zaměstnanosti, která je rozdělena do dvou kategorií. První částí je aktivní státní politika zaměstnanosti, která snižuje a brzdí nezaměstnanost (rekvalifikační kurzy), organizuje veřejně prospěšné práce a také provozuje úřadu práce. Druhá kategorie státní politiky zaměstnanosti je pasivní. Tato politika tlumí následky nezaměstnanosti a vyplácení hmotného zabezpečení uchazečů o zaměstnání (Zákon č. 589/1992 Sb).

Tabulka 3: Sociální pojištění v ČR

Sociální pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel	Osoba samostatně výdělečně činná
Veřejné zdravotní pojištění	4,5 %	9 %	13,5 %
Nemocenské pojištění	0 %	2,3 %	1,4 %
Důchodové pojištění	6,5 %	21,5 %	28 %
Státní politika zaměstnanosti	0 %	1,2 %	1,62 %

Zdroj: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/odvody-socialniho-a-zdravotniho-pojisteni/>

Rozhodným obdobím pro osobu samostatně výdělečně činnou je kalendářní rok, pro všechny ostatní je to kalendářní měsíc.

Daň z příjmů fyzických osob v Portugalsku (IRS)

Subjektem daně je daňový rezident (osoba, která má v Portugalsku bydliště nebo osoba, která se na portugalském území obvykle zdržuje alespoň 183 dnů v kalendářním roce), ale také osoba jejíž manžel/manželka má trvalé bydliště v Portugalsku.

Předmětem daně jsou u rezidentů celosvětové příjmy daňových subjektů. Veškeré tyto příjmy jsou kategorizovány do několika skupin. Kategorie A – mzda od zaměstnavatele, kategorie B – příjmy ze samostatně výdělečné činnosti, kategorie E – investiční příjmy, kategorie F – příjmy z pronájmu majetku, kategorie G – příjmy z kapitálového majetku, kategorie H – penze.

Základem daně z příjmů fyzických osob je součet hrubých příjmů každé daňové kategorie zdaněný dle příslušného daňového pásma. V Portugalsku daní fyzické osoby své příjmy dvakrát a to jedenkrát měsíčně a jedenkrát ročně.

Měsíční sazby daně jsou progresivní dle příjmů a je jich celkem 37, nejnižší sazba je 0 % a nejvyšší 44,5 %. Roční daňové sazby jsou také progresivní dle roční výše hrubého příjmu a to do 7 000 EUR = 14,50 %, od 7 000 EUR do 20 000 EUR = 28,5 %, od 20 000 EUR do 40 000 EUR = 37 %, od 40 000 EUR do 80 000 EUR = 45 %, a nad 80 000 EUR = 48 % (Decreto-Lei no 442-A/88). V rámci daně z příjmů fyzických osob se mohou v Portugalsku uplatnit roční slevy na dani, jak ukazuje tabulka 4.

Tabulka 4: Slevy na dani z příjmů FO v Portugalsku

Druh slevy na dani	Ženatý/vdaný poplatník	Svobodný poplatník
Na poplatníka	427,5 EUR	213,75 EUR
Na poplatníka – svobodný rodič	x	332,50 EUR
Na dítě nad 3 roky	213,75 EUR	213,75 EUR
Na dítě do 3 let	427,50 EUR	427,50 EUR
Na ZTP	3 800 EUR	1 900 EUR
Dary	25 %	25 %
Náklady na osobní rozvoj/vzdělání	30 % převyšujících částku 760 EUR	30 % převyšujících částku 760 EUR
Žije ve společné domácnosti s osobou, která má min. důchod	403,75 EUR	403,75 EUR
Životní a úrazové pojištění	25 % z celkové částky pojištění	25 % z celkové částky pojištění
Penzijní pojištění	800 EUR	400 EUR
Alimenty	x	20 % z celkové částky, maximálně do 419,22 EUR/měsíc
Nájemné bytu, ve kterém žije	502 EUR	502 EUR
Úroky z hypotečního úvěru	296 EUR	296 EUR

Zdroj: <http://www.pwc.pt/en/guia-fiscal/2013/irs/deducoes-coleta.jhtml>

Portugalsko umožňuje poplatníkům větší škálu slev na dani z příjmů fyzických osob než česká legislativa a výši slev rozděluje dle rodinného stavu samotných poplatníků.

Sociální pojištění není v Portugalsku rozděleno do tří sektorů, tak jako tomu je v ČR. Je zde zavedena pouze jedna sazba, jak ukazuje tabulka 5. Sociální pojištění kryje náklady na případné lékařské ošetření či léky, zároveň slouží jako příspěvek na politiku zaměstnanosti či do státního povinného penzijního systému.

Tabulka 5: Sociální pojištění v Portugalsku

	Zaměstnanec	Zaměstnavatel	Osoba samostatně výdělečně činná
Sociální pojištění	11 %	23,75 %	25,4 %

Zdroj: <http://www4.seg-social.pt/>

Systém sociálního zabezpečení v Portugalsku má tři základní režimy. Prvním režimem je příspěvkový systém pro zaměstnané osoby a jejich rodiny, které poskytuje zabezpečení v případě nemoci, narození dítěte, rodinné dávky, zdravotního postižení, odchodu do důchodu, nezaměstnanosti, smrti nebo pracovního úrazu. Druhým je režim příspěvkového systému pro osoby samostatně výdělečně činné, který může být využit v případě nemoci, narození dítěte, rodinné dávky, zdravotní postižení, odchodu do důchodu, nezaměstnanosti, smrti, pracovního úrazu. Poslední režim představují nepříspěvkové programy pro ty, kteří nepatří do jedné z prvních dvou skupin, pro postižení, odchodu do důchodu a smrt. Na všechny osoby registrované k sociálnímu zabezpečení v Portugalsku se automaticky vztahuje zdravotní péče. Návštěvy lékařů ve státních střediscích jsou zdarma v rámci celého zdravotního systému, rovněž potřebné léky jsou z větší části hrazeny státem, občané si hrdí jen minimální doplatek. Pokud byl občan ze zaměstnání propuštěn má nárok na 65 % své průměrné mzdy z posledního zaměstnání a to po dobu jednoho roku (<http://www4.seg-social.pt/>).

Hlavním rozdílem ve zdanění fyzických osob v Portugalsku proti ČR je progresivita zdanění, kterou se vláda snaží snížit sociální nerovnosti. Zvláštností je dvojí zdanění příjmů fyzických osob v Portugalsku, kde jsou slevy uplatněny až při ročním zúčtování daně.

Daň z příjmů právnických osob v ČR

Subjektem daně jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, organizační složkou státu, podílovým fondem a fondem penzijních společností. V případě daňových rezidentů podléhají dani příjmy získané na území ČR i v zahraničí. U daňových nerezidentů jsou daněny pouze příjmy ze zdrojů na území ČR. Předmětem daně jsou veškeré výnosy z činnosti a z nakládání s majetkem, není-li v zákoně stanoveno jinak. Základ daně je odvozen od výsledku hospodaření před zdaněním, který je podstatně upraven. Sazba daně z upraveného základu je 19 %. Daňové přiznání se musí podat vždy nejpozději do tří měsíců po skončení zdaňovacího období tj. do 31.3, výjimku tvoří právnické osoby, kde se provádí audit či kdy daňové přiznání předkládá daňový poradce. Výše a četnost zálohy na daň se stanoví podle výše poslední známé daňové povinnosti (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Daň z příjmů právnických osob v Portugalsku

Subjektem daně jsou jak daňový rezidenti, tak i daňový nerezidenti Portugalska. Předmětem daně jsou veškeré výnosy z činnosti a z nakládání s majetkem. V základu daně je třeba rozlišovat mezi rezidenty a nerezidenty. Pokud rezidenti vykonávají jako svou hlavní činnost obchodní, průmyslové nebo zemědělské činnosti základ daně je zisk, to je definováno jako rozdíl v čistém podílu na začátku a na konci zdaňovacího období, po úpravách stanovených zákonem. V případě, že nebudou vykonávat jako svou hlavní činnost obchodní, průmyslové nebo zemědělské činnosti, je základ daně tvořen z celkového příjmu. Pokud nerezidenti mají stálou provozovnu na portugalském území, základem daně je zisk této stálé provozovny. V případě, že nemají stálou provozovnu na portugalském území, základ daně je tvořen příjmy různých kategorií. Sazba daně je 25 % + 1,5 % místní poplatek. Další místní poplatek se vybírá v sazbách 3 % ze zdanitelného zisku a to z částky, která je v rozsahu 1,5 milion Kč až 10 miliónů Kč a 5 % ze zdanitelného zisku částku, která přesahuje částku 10 milion Kč. Zdaňovacím obdobím je hospodářský rok společnosti, který obvykle koresponduje s kalendářním rokem. Společnosti, které mají v Portugalsku sídlo či místo vedení, nebo nerezidentní společnosti, které mají v Portugalsku stálou provozovnu, si mohou zvolit hospodářský rok odlišný od kalendářního roku (Decreto-Lei no 442-B/88).

2.3 Rozpočtové určení daní

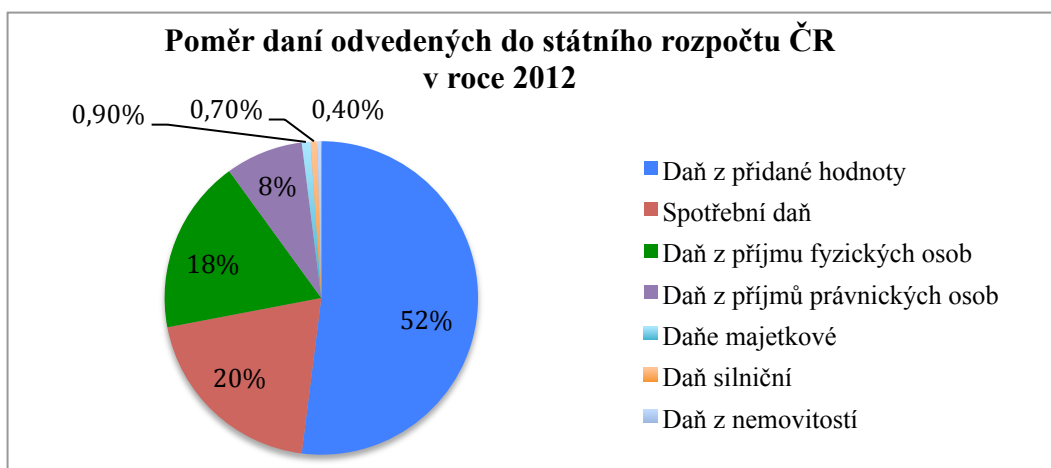
Rozpočtové určení daní stanovuje jak se peněžní prostředky z vybraných daní rozdělují. Příjmy z daní neplynou jen do státního rozpočtu daného státu, ale také do rozpočtů územních samosprávních celků. Rozpočtové určení daní determinuje do jakého rozpočtu jednotlivá daň nebo její část plyne a to procentním podílem.

Rozpočtové určení daní v České republice rozděluje daň z příjmů právnických osob 8,92 % kraji, 23,58 % obci a 67,5 % státnímu rozpočtu. Daň z příjmů fyzických osob (OSVČ) se dělí mezi 30 % kraj, 60 % obec a 10 % státní rozpočet. Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti si rozdělují 8,65 % kraje, 24,37 % obce a 66,89 % je přiděleno do státního rozpočtu. DPH plyne 7,86 % kraji, 20,83 % obci a 71,31 % do státního rozpočtu. Daň z nemovitosti spadá pod obce. Spotřební daň a příspěvky na sociální zabezpečení v celém rozsahu plynou do státního rozpočtu. Pojistné na zdravotní pojištění je odváděno zdravotním pojišťovnám.

Daň z příjmů právnických osob, fyzických osob a DPH v Portugalsku je rozdělena 25,3 % obcím a 74,7 % státnímu rozpočtu. Daň z nemovitosti a spotřební daň je odvedena obci. Příspěvky na sociální zabezpečení v celém rozsahu plynou do státního rozpočtu. Pojistné na zdravotní pojištění je odváděno zdravotním pojišťovnám.

2.4 Poměr daní odvedených do státního rozpočtu

V poměru daní odvedených do státního rozpočtu, jak vyplývá z obrázku 16 a 17, je daň z přidané hodnoty nejvyšším příjmem do státního rozpočtu ČR i Portugalska. Tato tendence se projevuje již několik desetiletí. Nepřímá daň je pevně daná a není možné ji jakkoliv snížit jako např. u přímých daní, kde se relativně zvyšuje možnost uplatnění slev a tudíž snížení odvodu daní.

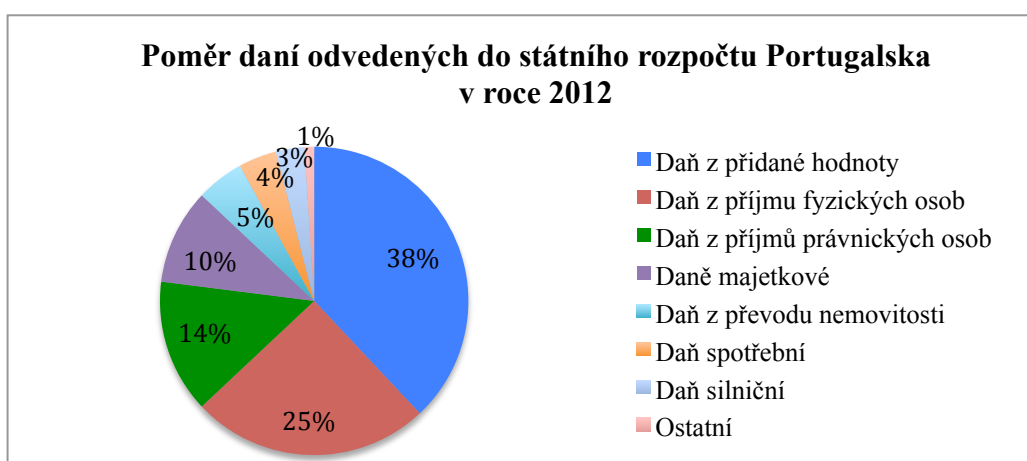


Obrázek 15: Poměr daní odvedených do státního rozpočtu ČR v roce 2012

Zdroj: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2012>

Nejvyšším příjmem daní do státního rozpočtu České republiky, jak je znázorněno na obrázku je daň z přidané hodnoty. DPH se v posledních letech každoročně zvyšovalo, a to v roce 2008-2009 ve snížené sazbě 9 % a v základní 19 %, v roce 2010-2011 ve snížené sazbě 10 % a v základní 20 %, v roce 2012 ve snížené sazbě 14 % a v základní 20 % a v roce 2013 se sazby vyšplhaly na 15 % a 21 %.

Jak ukazuje obrázek 17 v Portugalsku není tak markantní rozdíl mezi příjmem z daně z přidané hodnoty a ostatních daní.



Obrázek 16: Poměr daní odvedených do státního rozpočtu Portugalska v roce 2012

Zdroj: <http://www.pkf.com/media/387414/portugal.pdf>

Poměr daní odvedených do státního rozpočtu v Portugalsku je více strukturovaný než je tomu v České republice.

2.5 Dvojití zdanění

Ke dvojitmu zdanění dochází tehdy, když stejný příjem či majetek, je zdaněn dvakrát. Rozeznává se dvojití zdanění a to vnitřní zdanění a zdanění mezinárodní.

Vnitrostátní zdanění

Vnitrostátní zdaňování probíhá na základě aktuálně platné daňové soustavy ČR, která je stanovena daňovými zákony, právními akty nejvyšší právní síly. Zdanění vzniká uvnitř jednoho státu a typickým příkladem je daň ze zisku korporací. V případě, že společnost vykazuje zisk, nejdříve se zdaní zisk konkrétní právnické osoby a to daní z příjmů právnických osob a následně výplata společníka či akcionáře již zdaněného zisku a to tzv. srážkovou daní.

Mezinárodní zdanění

Harmonizace daňových systémů zemí EU řeší problematiku daňové konkurence, daňové koordinace, daňové aproximace a daňová harmonizace.

Daňová konkurence je výsledkem spojování národních trhů do trhů celosvětových. Tímto spojováním dochází ke střetnutí jednotlivých daňových systémů zúčastněných států. V Evropské unii je umožněn volný pohyb osob, kapitálů, zboží a služeb a tím i transfer daňových základů. Daňová konkurence umožňuje daňovým subjektům transferovat daňové základy do zemí s nižším zdaněním a tak si snižovat daňovou povinnost. Konkurence v daňové oblasti však vede k restrikci veřejného sektoru a tedy k poddimenzování funkce státu, proto je daňová konkurence mezi státy některými autory považována za škodlivou (Szarowská, 2008).

Nejnižším stupněm mezinárodní spolupráce je daňová koordinace, kde se vytváří bilaterální a multilaterální schémata zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů (způsob využití odlišných cen na různých trzích). Daňová koordinace je často označována jako předstupeň daňové harmonizace. V rámci procesu koordinace jsou uzavírány dohody

či doporučení s cílem zamezení praní špinavých peněz, omezení škodlivé daňové konkurence, stanovení minimálního standardu transparentnosti, výměna informací v daňové oblasti. Výhodou daňové koordinace je, že oproti harmonizaci zahrnuje mnohem širší oblasti přizpůsobování a ta probíhá nejen na úrovni EU, ale také na bázi mezinárodních organizací (OECD a MMF).

Daňová aproximace vyjadřuje zpravidla směr daňové spolupráce, tj. přiblížení se daňových systémů k sobě navzájem. Někdy je aproximace považována za nižší stupeň harmonizace daní.

Daňová harmonizace znamená proces přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace probíhá ve třech fázích a to určení daně, která má být harmonizována, harmonizace daňového základu, následně harmonizace daňové sazby. Harmonizace daní se může týkat jak konstrukcí daní, tak i jejich administrativy (inkasa daně, povinnosti plátce, správy daní, daňové kontroly) (Kubátová, 2005).

2.5.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Historie smluv o zamezení dvojího zdanění spadá až do přelomu 19. a 20. století. Za první skutečnou smlouvu lze považovat smlouvu uzavřenou mezi Rakouskem a Pruskem v roce 1899. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou smlouvy, jejichž podstatou je zabránit dvojímu zdanění téhož příjmu nebo majetku, jak ve státě zdroje, tak i ve státě příjemce a také mají zabránit tomu, aby některý příjem nebyl zdaněn vůbec. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění nezakládají daňovou povinnost, pouze modifikují povinnosti založené a obsažené v daňových zákonech smluvních států. Smlouvy určují u jednotlivých druhů příjmů kterému ze smluvních států, zda státu zdroje nebo státu příjemce přísluší zdanění. U příjmů, u nichž je uplatňována srážková daň (dividendy, úroky, licenční poplatky) pak stanoví, jaká nejvyšší daň může být uplatněna ve státu zdroje bez ohledu na vnitřní právní předpisy (smlouvy jsou tedy nadřazeny vnitřním tuzemským právním předpisům).

Bilaterální smlouvy také určují, která metoda vyloučení se bude muset použít. První metodou je metoda plného zápočtu. Daňová povinnost se sníží o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, a to i když je vyšší než daň vypočtená z příjmů v ČR z příjmů ze zdrojů v zahraničí. Tato metoda se prakticky neuplatňuje. Další je metoda prostého zápočtu, kde daňová povinnost se sníží o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, ale pouze do výše částky daně z příjmů vypočtenou dle našeho zákona o daních z příjmů. Třetí je metoda vynětí s výhradou progresu. Tato metoda umožňuje vyjmout příjmy zdaněné v zahraničí ze základu daně, ale z ostatního příjmu se vypočte daň procentní sazbou daně. Poslední je metoda plného vynětí, kde ze základu daně nebo daňové ztráty před uplatněním slev na dani vyjme příjmy ze zahraničí. Tato metoda není úplně běžná (Vybíhal, 2010).

Bilaterální smlouva mezi Českou republikou a Portugalskem

Mezi ČR a Portugalskem je podepsána bilaterální dohoda o dvojím zdanění, která je publikována v zákoně č. 275/1997 Sb mezinárodních smluv pro Českou republiku, v Portugalsku je smlouva publikována v zákoně č. 288/1997 Sb mezinárodních smluv. Bilaterální vztahy mezi Českou republikou a Portugalskem lze dlouhodobě považovat za bezproblémové. Díky své geografické poloze jsou bilaterální kontakty mezi porovnávanými zeměmi méně časté než je tomu např. s jejich sousedními státy, přesto probíhají konzultace v mnoha různorodých záležitostech na úrovni velvyslanectví, stejně jako na okraj pravidelných jednání v rámci EU.

3 Komparace daní ovlivňujících hospodaření podniků

Portugalsko i Česká republika, jak ukazuje tabulka 6, mají relativně podobné základní geografické i ekonomické údaje. Pro větší přehlednost komparace jsou veškeré finanční částky uváděny v Kč, aktuálním kurzem ČNB k 31.12.2012 – 25,140 Kč/ 1 EUR.

Tabulka 6: Faktické údaje komparovaných zemí v roce 2012

	Česká republika	Portugalsko
Rozloha	78,8 km ²	92,4 km ²
Počet obyvatel	10,5 mil.	10,6 mil.
Měna	Koruna česká	Euro
HDP	3 843,9 mld. Kč	4 307,6 mld. Kč
Inflace	1,2%	1,4%
Nezaměstnanost	7,7%	10,9%
Průměrná mzda	25 101 Kč	24 009 Kč
Minimální mzda	8 000 Kč	14 000 Kč

Zdroj: Široký, 2010

Oba porovnávané státy mají v rámci Evropské Unie nižší hladinu podpory sociálně slabším jedincům. Dle údajů OECD v porovnání průměrné roční mzdy je Portugalsko na 27. místě a ČR dokonce na místě 28.

3.1 Daně dopadající na podnik

Tato část diplomové práce analyzuje vybrané daně, ovlivňující finanční hospodaření podniků. Kapitola je zaměřena především na daně přímé – daň silniční, daň z nemovitosti, daň z převodu nemovitosti a daň z příjmů právnických osob.

3.1.1 Silniční daň v ČR

Poplatníkem daně silniční je fyzická osoba nebo právnická osoba a to provozovatel vozidla registrovaného v ČR, dále fyzická osoba nebo právnická osoba užívající v ČR vozidlo registrované v zahraničí, poté zaměstnavatel vyplácející cestovní náhrady zaměstnanci a stálá provozovna nerezidenta. Je-li u téhož vozidla poplatníků více, daň platí společně a nerozdílně.

Tabulka 7 ukazuje výši silniční daně u osobních automobilů v ČR. Sazby daní u ostatních druhů vozidel nejsou předmětem pro výpočet v modelovém příkladu.

Tabulka 7: Sazby silniční daně pro osobní automobil v ČR

ZDVIHOVÝ OBJEM MOTORU	SAZBA DANĚ
do 800 cm ³	1.200 Kč
800 cm ³ - 1250 cm ³	1.800 Kč
1250 cm ³ - 1500 cm ³	2.400 Kč
1.500 cm ³ - 2000 cm ³	3.000 Kč
2000 cm ³ - 3000 cm ³	3.600 Kč
nad 3000 cm ³	4.200 Kč

Zdroj: Zákon č. 16/1993 Sb.

Sazby daní jsou kategorizovány dle zdvihového objemu motoru. Určujícím faktorem pro platbu daně je doba vlastnictví automobilu v příslušném roce (Zákon č. 16/1993 Sb.).

3.1.2 Silniční daň v Portugalsku

Silniční daň se v Portugalsku tvoří součtem sazby daně z množství emisí CO₂ a objemem zdvihového motoru, jak ukazují tabulky 8 a 9.

Tabulka 8: Sazby silniční daně dle výše emisí CO₂ v Portugalsku

VÝŠE EMISÍ CO ₂	SAZBA DANĚ
do 120 g/km	57,19 EUR
120 g/km do 180 g/km	85,69 EUR
180 g/km do 250 g/km	186,10 EUR
nad 250 g/km	318,80 EUR

Zdroj: Decreto - Lei 22-A/2007

Tabulka 9: Sazby silniční daně dle zdvihového objemu motoru v Portugalsku

ZDVIHOVÝ OBJEM MOTORU	SAZBA DANĚ
do 1250 cm ³	27,87 EUR
1250 cm ³ - 1750 cm ³	55,94 EUR
1750 cm ³ - 2550 cm ³	111,77 EUR
nad 2500 cm ³	382,51 EUR

Zdroj: Decreto - Lei 22-A/2007

Platba daně je vždy pro jednotlivý rok stejná bez ohledu na to, kdy bylo auto v jednotlivém roce vyřazeno.

3.1.3 Daň z nemovitosti v ČR

Daň z nemovitostí se v České republice dělí na daň z pozemků a daň ze staveb.

Základ daně z pozemku je stanoven dle typu samotného pozemku a to u zemědělské půdy, zastavěných ploch, nádvoří a ostatních ploch je to výměra násobená sazbou daně a cenou, u stavebního pozemku je to sazba daně, násobená korekčním koeficientem. V případě, že se na pozemku nachází nějaká stavba, je od výměry pozemku odečtena zastavěná plocha.

Sazba daně je dle zákona rozdělena na tři druhy pozemků. První skupinou jsou orné půdy, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, louky, pastviny, hospodářské lesy a rybníky. Druhá skupina je zastoupena stavebními pozemky. Do poslední kategorie spadají zastavěné plochy, nádvoří a ostatní plochy. Jednotlivé sazby daně jsou uvedeny v příloze B.

Ke stanovení základu daně ze stavby slouží výměra půdorysu nadzemní části stavby v m², tedy zastavěná plocha. V případě bytů a nebytových prostor je výměra podlahové plochy navíc vynásobena koeficientem 1,2.

Sazby daně jsou rozděleny dle typu stavby, jak ukazuje tabulka 10.

Tabulka 10: Sazby daně ze staveb v ČR

DRUH NEMOVITOSTI	SAZBA DANĚ ZA m²
Obytné stavby	2 Kč
Stavby a samostatné nebytové prostory pro podnikání - zemědělská prvovýroba	2 Kč
Stavby určené k rekreaci	6 Kč
Ostatní stavby	6 Kč
Garáže	8 Kč
Stavby a samostatné nebytové prostory pro podnikání - stavebnictví, průmysl, zemědělství, služby, obchod a ostatní	10 Kč

Zdroj: Zákon č. 338/1992 Sb.

Zákon umožňuje zastupitelstvům jednotlivých obcí upravit nebo zavést obecně závaznou vyhláškou koeficienty, kterými se upravuje samotná sazba daně. Zvýšením fiskálních pravomocí obcí byl v roce 2009 zaveden místní koeficient. Druhou úpravou sazby daně z nemovitosti může být korekční koeficient, který je určen na základě počtu obyvatel dané obce. Jednotlivé korekční koeficienty jsou uvedeny v příloze C (Zákon č. 338/1992 Sb.).

3.1.4 Daň z nemovitosti v Portugalsku

Sazba daně je závislá na pořizovací ceně nemovitosti a je rozdělena dle toho, zda se nemovitost nachází na vesnici, zde je sazba daně 0,8% či zda je nemovitost ve městě. U nemovitosti ve městě je sazba daně rozdělena ještě dle toho, zda cena nemovitosti je

určena soudním znalcem – 0,3%- 0,8% nebo dle IMI kódů (ty se začaly uplatňovat až od roku 2012 a zatím se používají pouze pro novostavby) a to 0,3% až 0,5%.

Daň se platí dle výše samotné daňové povinnosti a to jednou ročně v dubnu pokud je daň do 250 EUR, dvakrát ročně, pokud je daň od 250 EUR do 500 EUR a to v dubnu a listopadu a pokud je daň vyšší než 500 EUR platí se třikrát a to v dubnu, červenci a listopadu následujícího roku (Decreto-Lei no 287/2003).

3.1.5 Daň z převodu nemovitostí v ČR

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí může být převodce (nabyvatel je v tomto případě ručitelem), nabyvatel nebo převodce i nabyvatel, jde-li o výměnu nemovitostí – převodce i nabyvatel jsou v tomto případě povinni platit daň společně a nerozdílně. Jde-li o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů, je každý z manželů samostatným poplatníkem a jejich podíly jsou stejné. V případě podílových spoluvlastníků je každý spoluvlastník samostatným poplatníkem a platí daň podle velikosti svého podílu. Sazba daně je 4% ze základu daně (Zákon č. 357/1992 Sb.).

3.1.6 Daň z převodu nemovitostí v Portugalsku

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je vždy kupující. Sazba daně je opět rozdělena dle umístění nemovitosti a to na venkově ve výši 5% nebo ve městě ve výši 6,5% a závisí na pořizovací ceně nemovitosti. Výše daně v případě, že poplatník má v dané nemovitosti trvalé bydliště závisí na pořizovací ceně nemovitosti, jak ukazuje tabulka 11.

Tabulka 11: Sazba daně z převodu nemovitostí v Portugalsku

POŘIZOVACÍ CENA NEMOVITOSTI	SAZBA DANĚ
do 92.407 EUR	0%
92.407 EUR-126.403 EUR	2%
126.403 EUR-172.348 EUR	5%
172.348 EUR-287.213 EUR	7%
nad 287.213 EUR	8%

Zdroj: Decreto-Lei no 287/2003

Sazba daně dle tabulky 12 je určena ze soudního odhadu ceny nemovitosti (Decreto-Lei no 287/2003).

3.1.7 Daň z příjmů u právnických osob v ČR

Daň z příjmů právnických i fyzických osob upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daň z příjmů právnických osob ovšem řeší zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který ukládá povinnost všem právnickým osobám vést účetnictví. Prostřednictvím daně z příjmů právnických osob jsou zdaňovány zisky společností.

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou dle §18 ZDP obecně veškeré příjmy z nakládání s veškerým majetkem. U rezidentů jsou předmětem daně celosvětové příjmy poplatníka. Podkladem pro výpočet základu daně je účetní výsledek hospodaření.

Základ daně z příjmů u právnických osob je stanoven za zdaňovací období, kterým je v případě právnických osob kalendářní nebo i hospodářský rok. Zjištění základu daně vychází z účetnictví, pokud zvláštní předpis či §23 zákona č. 586/1992 Sb., nestanoví jinak, nebo pokud nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Základ daně z příjmů právnických osob lze definovat jako rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Účetní výsledek hospodaření lze definovat účetními předpisy (§ 38a Vyhlášky č. 500/2002 Sb.) jako rozdíl zaúčtovaných nákladů a výnosů.

Ke transformaci výsledku hospodaření na základ daně dochází díky položkám, o které se navýší účetní hospodářský výsledek a položkám, o které se sníží účetní hospodářský výsledek.

Základ daně je možné kromě výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů také snížit o tzv. odčitatelné položky. Mezi tyto položky zejména patří:

- Daňová ztráta, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřila.
- 100% výdajů na vědu a výzkum, které byly vynaloženy v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání.
- 50% vypořádání majetkového podílu, které poplatník ve zdaňovacím období vypořádá v peněžní nebo v nepeněžní formě oprávněným osobám.

Základ daně upravený o odpočitatelné položky lze snížit odpočtem darů (§ 20). Dary musí splňovat dvě podmínky a to musí být v minimální výši 2 000 Kč, maximálně však 5 % ze sníženého základu daně dle § 34.

Slevy na dani v případě právnických osob nejsou tolik rozšířené jako u osob fyzických. Uplatňují se zejména pro podporu zaměstnání zdravotně postižených osob. Pro výpočet slev je důležitý průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením. Pokud společnost zaměstnává zdravotně postiženou osobu může si uplatnit slevu ve výši 18 000 Kč/zaměstnance. Pokud zaměstnává těžce zdravotně postiženou osobu uplatňuje slevu 60 000 Kč/zaměstnance.

Výpočet samotné daně z příjmů právnických osob vychází ze správně stanoveného základu daně. Následující tabulka 12 zobrazuje stanovení základu daně i výpočet daňové povinnosti.

Tabulka 12: Struktura výpočtu daně z příjmů právnických osob v ČR

<p>ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</p> <ul style="list-style-type: none"> - příjmy vyňaté z předmětu daně - příjmy osvobozené - příjmy do základu daně nezahrnované (již zdaněné, zdaněné srážkou) + účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné ± další korekce nákladů a výnosů
<p>ZÁKLAD DANĚ</p> <ul style="list-style-type: none"> - odčitatelné položky
<p>SNÍŽENÝ ZÁKLAD DANĚ O ODČITATELNÉ POLOŽKY</p> <ul style="list-style-type: none"> - hodnota darů
<p>SNÍŽENÝ ZÁKLAD DANĚ (zaokrouhlený na tisíce dolů)</p> <ul style="list-style-type: none"> * sazba daně
<p>DAŇ Z PŘÍJMŮ PO</p> <ul style="list-style-type: none"> - slevy na dani
<p>DAŇ POVINNOST</p> <ul style="list-style-type: none"> - zaplacené zálohy
<p>DOPLATEK/PŘEPLATEK DANĚ</p>

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb.

Základ daně, zaokrouhlený na tisíce dolů, který je snížený o odčitatelné položky je vynásoben sazbou daně z příjmů právnických osob 19%.

Daňové přiznání se podává i pokud je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta. Podání daňové přiznání musí být nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. U poplatníka, který má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a poplatník, jehož přiznání zpracovává a podává daňový poradce musí být odevzdáno nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Zálohové období je období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. Zálohy neplatí poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč. Poplatníci,

jejichž poslední daňová povinnost je vyšší než 30 000 Kč a zároveň nepřesáhla 150 000 Kč, platí pololetní zálohy ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti (splatná do 15. 6. a 15. 12.) Poplatníci, jejichž daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč, platí čtvrtletní zálohy ve výši ¼ poslední známé daňové povinnosti. Zálohy na daň se zaokrouhlují na celé stokoruny nahoru.

Náklady vstupující do základu daně

Při transformaci hospodářského výsledku na základ daně je nutno určit, které náklady jsou daňově uznatelné a které ne. Všeobecně lze říci, že za určitých podmínek jsou za daňově uznatelné náklady považovány veškeré náklady vynaložené na dosažení, udržení a zajištění příjmů, konkrétně např. odpisy, které budou použity v modelovém příkladu.

Mezi účetní a daňové náklady společnosti patří zejména majetek, který vstupuje do nákladů formou odpisů. O tom jak bude majetek odepisován rozhoduje podnikatel. Zvolený postup odpisu ovšem nesmí dodatečně měnit. Odepisování lze urychlit nebo je naopak možné zvolit metodu pomalejších odpisů.

Rovnoměrný (lineární)

$$RO_1 = \frac{VC}{100} * k_1 \qquad RO_n = \frac{VC}{100} * k_n \qquad (3.2)$$

k – roční odpisová sazba, udává se v %

VC – vstupní cena podle způsobu pořízení majetku – CP, PC, vlastní náklady, RPC

Zrychlený (degresivní) – v prvních letech odepisujeme vyšší částky než v letech pozdějších

$$RO_1 = \frac{VC}{k_1} \qquad RO_n = \frac{2 * ZC}{k_n - t} \qquad (3.3)$$

t – doba, po kterou byl majetek již odepisován

k – koeficient

ZC – zůstatková cena – ZC = VC – oprávky

Daňový zákon specifikuje z hlediska daní pouze daňové odpisy. Daňové odpisy tak vyjadřují jistou míru opotřebení hmotného majetku, která ale neodpovídá reálné době použitelnosti majetku. Do daňového základu se uvádí rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Jsou-li účetní odpisy menší než daňové odpisy, je rozdíl z daňového hlediska

uznáván jako snížení výsledku hospodaření podniku při výpočtu daňového základu a naopak. Majetek je dle zákona zařazen podle předpokládané doby odepisování do šesti skupin, jak ukazuje tabulka 13.

Tabulka 13: Minimální doba odepisování v ČR

ODPISOVÁ SKUPINA	DOBA ODPISOVÁNÍ
1. skupina	3 roky
2. skupina	5 let
3. skupina	10 let
4. skupina	20 let
5. skupina	30 let
6. skupina	50 let

Zdroj: § 30 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Do první skupiny lze zařadit např. kancelářské a školní potřeby plastové, kancelářské stroje. Druhá skupina zahrnuje např. stroje a optické přístroje. Do třetí skupiny patří např. těžká zařízení – kotle, tramvaje. Čtvrtou skupinu tvoří např. plynovody a věže. V páté skupině lze nalézt např. dálnice a haly. Do poslední skupiny patří např. výnosné budovy – hotely, administrativní budovy, obchodní domy a budovy nadčasové povahy – muzea, kostely, budovy univerzit a stavební památky (Zákon č. 586/1992 Sb.).

3.1.8 Daň z příjmů právnických osob v Portugalsku

Daň z příjmů právnických osob upravuje Zákoník o dani z příjmů PO vydaný v roce 1988. V roce 2010 prošel tento zákoník poslední novelou. Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou obecně veškeré výnosy z činnosti a z nakládání s majetkem. Vliv na kalkulaci daně může mít i zákon o daňových investičních pobídkách, na jehož základě mohou být některé příjmy zcela nebo zčásti osvobozeny.

Zdanitelný příjem se dělí do 4 kategorií a to na zisk rezidentních společností a ostatních obchodních subjektů, druhým zdanitelným příjmem je suma čistého příjmu (z různých kategorií) rezidentů, jejichž hlavní činností není podnikání. Dalším zdanitelným příjmem

je zisk přiřaditelný stálým provozováním umístěným v Portugalsku a poslední kategorií je příjem (z různých kategorií) nerezidentů.

V Portugalsku existují tři metody jak stanovit základ daně a to přímá metoda, nepřímá metoda a metoda zjednodušená. První přímá metoda vychází z účetnictví a daňového přiznání poplatníka po odečtení ztrát z předcházejících období a investičních pobídek. Druhá metoda je nepřímá, která se obvykle aplikuje pouze v případě, kdy není možné použít přímou metodu. Za určitých podmínek je však poplatník oprávněn si tuto metodu zvolit. Nepřímá metoda je založena na informacích, které má k dispozici finanční úřad – např. průměrná hrubá nebo čistá marže, průměrná návratnost investic, umístění a velikost podniku, domnělé náklady přiřaditelné určitým obchodním aktivitám, zdanitelný příjem z předchozích let nebo tržní hodnota dodávaného zboží a služeb. Poslední metodou je zjednodušená metoda, kterou si mohou zvolit poplatníci, jejichž obrat v předchozím období nepřekročil 149.639,37 EUR a kteří nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Tato volba je možná maximálně na období 3 let. Podle této metody jsou poplatníci zdaňováni podle domnělého příjmu, jehož výše činí 20 % z obratu z prodeje zboží + 45 % jejich hrubého příjmu z jiných činností.

Daňově uznatelnými náklady jsou ty náklady, které jsou nezbytné pro získání a generování zdanitelného příjmu nebo na udržení zdroje tohoto příjmu. Takový náklad musí být řádně odůvodněný. Mezi daňově uznatelné náklady patří např. mzdy zaměstnanců, a to i v situaci, kdy tato odměna nepředstavuje zdanitelný příjem pro zaměstnance, odměny statutárním orgánům, úroky za podmínky splnění pravidel nízké kapitalizace, licenční poplatky za splnění pravidla tržního odstupu, administrativní náklady, pronájmy, servisní a manažerské poplatky, pokud tyto služby byly nezbytné, náklady na výzkum a vývoj, daně (kromě daně z příjmů a případné daňové přírážky municipalit) a v neposlední řadě odpisy. Mezi daňově neuznatelné náklady patří např. určité benefity vyplácené zaměstnancům (např. hrazení nákladů na dovolené zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků), vyplácené dividendy, náklady, které se vztahují k chybným dokumentům vystaveným poplatníkem (např. faktura s neexistujícím nebo neplatným daňovým identifikačním číslem), daně a poplatky zaplacené za třetí osoby, pokuty nebo úroky z prodlení (sankční, nikoli smluvního charakteru).

Základ daně lze snížit o tři položky a to daňovou ztrátu, náklady spojené s vytvářením pracovních míst a dary. Daňové ztráty mohou být převáděny maximálně do 6 následujících období. Zpětný převod ztrát není možný. V období, kdy je společnost zdaňována na základě zjednodušené metody, si nemůže uplatnit žádné ztráty. Tyto ztráty však může převést do let následujících a uplatnit je v době, kdy bude zdaňována jinou metodou. Právo na převod daňových ztrát do budoucích období zanikne, pokud se změní předmět nebo povaha podnikání společnosti anebo dojde k převodu alespoň 50 % obchodního podílu či hlasovacích práv. Společnosti, které zvyšují počet svých zaměstnanců, v podobě trvalého pracovního poměru, ve věku 18 až 35 let si mohou odečíst náklady na takového jednoho zaměstnance a to až do čtrnáctinásobku měsíční mzdy, max 6 790 EUR. Poslední odčitatelnou položkou od základu daně jsou dary poskytnuté subjektům, jejichž hlavní činnost spočívá v oblasti sociální, kulturní, environmentální, vědecké nebo technologické a sportovní či vzdělávací. Daňový základ lze snížit o 40% z těchto nákladů.

Sleva na dani se uplatňuje pro výdaje spojenými s vědou a výzkumem a to ve dvou kategoriích. První kategorií jsou samotné náklady na vědu a výzkum a to až do výše 50 %, maximálně ovšem do 1 500 000 EUR. Druhou kategorií jsou náklady na zaměstnání osob s doktorským titulem a to až do výše 70 % jejich mzdy, maximálně 1 800 000 EUR. Dále může být sleva na dani poskytnuta v podobě snížení daně z nemovitosti, převodu nemovitosti a kolkovném v případě projektů důležitých pro rozvoj podnikatelského odvětví se strategickým zájmem pro národní hospodářství, vytváření pracovních míst či zvyšování technologické a národní vědecké inovace. O slevě se rozhoduje individuálně a je ve výši 10-20 %.

Výpočet samotné daně z příjmů právnických osob vychází ze správně stanoveného základu daně, jak ukazuje tabulka 14. Základ daně je velmi podobný účetnímu výsledku hospodaření. V tabulce lze vidět strukturu výpočtu daně z příjmů právnických osob.

Tabulka 14: Struktura výpočtu daně z příjmů právnických osob v Portugalsku

<p>ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</p> <p>- daňově uznatelné náklady</p> <p>+ daňově neuznatelné náklady</p> <p>- daňové úlevy</p>
<p>ZÁKLAD DANĚ</p> <p>* sazba daně</p> <p>* daňová přírážka ze ZD</p>
<p>DAŇ Z PŘÍJMŮ PO</p> <p>- slevy na dani</p>
<p>DAŇ POVINNOST</p> <p>- zaplacené zálohy</p>
<p>DOPLATEK/PŘEPLATEK DANĚ</p>

Zdroj: Decreto-Lei no 442-B/88

Sazba daně z příjmů právnických osob v Portugalsku činí 25 %. Splatná daň nesmí být nižší než 60 % výše daně z příjmů, kterou by společnost platila za předpokladu, že by neuplatňovala následující položky: určité vyjmenované daňové pobídky (s výjimkou smluvních daňových pobídek a daňového zápočtu pro pobídky na výzkum a vývoj), odpočty ohledně doplňkových příspěvků do penzijních fondů a odpočty ohledně daňových ztrát převedených v kontextu restrukturalizace. Praktický efekt tohoto pravidla je, že daň z příjmů minimálně v sazbě 15 % je uvalena na všechny korporátní daňové poplatníky, s výjimkou těch, kteří mají specifický daňový režim neuvedený v seznamu daňových investičních pobídek. Na malé společnosti, které jsou zdaňovány zjednodušenou metodou, se uplatní nižší sazba daně ve výši 20 %. Tyto sazby jsou zvýšeny o městskou daňovou přírážku 1,5 % z ročního zdanitelného zisku.

Autonomnímu zdanění podléhají náklady na reprezentaci a jsou zdaněny částkou 10 %, náklady za služební automobil, které se daní částkou 10 % a náklady spojené se služební cestou, kde zaměstnavatel musí zaměstnanci vyplatit 50,2 EUR (hotel + strava) za den a dále 0,36 EUR/km pokud zaměstnanec jede vlastním vozem. Celý tento příjem musí být zdaněn 5 %.

Podání daňového přiznání musí být realizováno nejpozději do konce května následujícího roku, ovšem účetní výkazy mohou být odevzdány do konce června. V případě, že společnost má odlišný fiskální a kalendářní rok musí být daňové přiznání podáno do pěti měsíců od ukončení roku a účetní závěrky odevzdány do šestého měsíce. Spolu s daňovým přiznáním je daň i splatná. Společnosti jsou povinny hradit zálohy na dani, které jsou 70 % z daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období. U společností s obratem vyšším než 498 797,90 EUR je to 90 %. Zálohy se hradí ve třech splátkách a to v červenci, září a prosinci. Společnosti dále musí hradit speciální zálohu ve výši 1 % z obrátu za předcházející zdaňovací období, minimálně 1 000 EUR. Pokud výše této platby činí více než 1 000 EUR, poté se výše této zálohy spočítá jako 1 000 EUR + 20 % z částky převyšující 1 000 EUR, maximálně však 70 000 EUR (Decreto-Lei no 442-B/88).

Stejně jako v ČR majetek vstupuje do nákladů podniku formou odpisů. V Portugalsku se používá pouze rovnoměrný odpis (3.4).

$$RO_1 = \frac{VC}{100} * k_1 \quad RO_n = \frac{VC}{100} * k_n \quad (3.4)$$

k – roční odpisová sazba, uvádí se v %

VC – vstupní cena podle způsobu pořízení majetku – CP, PC, vlastní náklady, RPC

Majetek je dle zákona zařazen podle předpokládané doby odepisování do sedmi skupin, jak zobrazuje tabulka 15.

Tabulka 15: Minimální doba odepisování v Portugalsku

ODPISOVÁ SKUPINA	DOBA ODPISOVÁNÍ
1. skupina	50 let
2. skupina	20 let
3. skupina	8 let
4. skupina	3 roky
5. skupina	4 roky
6. skupina	5 let
7. skupina	8 let

Zdroj: Decreto-Lei no 442-B/88

První skupinu odpisů tvoří obytné a komerční budovy. Ve druhé skupině lze najít průmyslové stavby. Další skupina obsahuje obráběcí stroje. Čtvrtou skupinu tvoří počítače. Lehké a smíšená vozidla patří do páté skupiny. V šesté skupině jsou obsaženy těžké nákladní vozidla a nákladní přívěsy. Poslední skupinu tvoří zařizovací předměty.

4 Analýza daňového zatížení podnikatelského subjektu

Praktická část diplomové práce se zabývá analýzou a komparací vybraných daní ovlivňujících hospodaření podniků. Aplikace daňové legislativy se vztahuje na přímé daně a to na silniční daň, daň z nemovitosti, daň z převodu nemovitosti a především daň z příjmů právnických osob. Pro účely výpočtu daně z příjmů právnických osob je základ daně upraven o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Účetní výsledek hospodaření ovlivňují také mzdové náklady, které jsou výdajem nutným na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Proto jsou v modelovém příkladu počítány i tyto položky.

4.1 Definice základních aspektů modelové společnosti

Právní forma fiktivně vytvořené společnosti s názvem European reality je společnost s ručením omezeným. Sídlo společnosti je umístěno v Liberci a Lisabonu. Předmětem podnikání European reality s.r.o. je realitní činnost – správa a údržba nemovitosti. Společnost byla založena dvěma jednatelem a má jednoho zaměstnance. Pro větší přehlednost komparace jsou veškeré částky uváděny v Kč, aktuálním kurzem ČNB k 31. 12. 2012 – 25,140 Kč/ 1 EUR

K podnikatelské činnosti společnost European reality s.r.o. vlastní 2 automobily. První automobil je Škoda Octavia a druhým automobilem je Peugeot 308. Společnost vlastní 13 nebytových jednotek, které dále pronajímá. Celková výměra nemovitostí je 1.474 m². V lednu 2012 se společnost rozhodla prodat jednu ze svých nebytových jednotek.

Společnost za komparovaný rok 2012 vykázala zisk ve výši 922 942 Kč. Výkaz zisků a ztrát zahrnuje i rozdílné nákladové položky, které jsou počítány v modelovém příkladu. Mezi daňově neuznatelné náklady společnost zařazuje dar pro dětský domov ve výši 30 000 Kč. V ČR při transformaci hospodářského výsledku je základ daně upravený o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy nemovitosti a dvou automobilů. V Portugalsku dar, náklady na reprezentaci a automobil podléhají autonomnímu zdanění.

4.2 Komparace silniční daně

European reality s.r.o. užívá pro své podnikatelské aktivity dva automobily. První automobil je Škoda Octavia, který byl registrován v únoru 1999, obsah motoru je 1781 ccm a výše emisí CO₂ je 141 g/km. Tento automobil byl 28. 3. 2012 vyřazen. Automobil byl tedy užíván pouze tři měsíce. U prvního automobilu nemá společnost dle § 6 odst. 6 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, nárok na snížení daně, jelikož Škoda Octavia byla prvně registrována před více než 9 lety. Druhým automobilem je Peugeot 308, který byl registrován v dubnu 2012 a užíván po dobu devíti měsíců. Obsah motoru tohoto automobilu je 1598 ccm a výše emisí CO₂ je 152 g/km. V případě druhého automobilu uplatňuje společnost v České republice slevu na dani ve výši 48% ze základu daně, jelikož automobil byl prvně registrován v dubnu roku 2012.

Výpočet daně v ČR

První automobil Škoda Octavia

Roční sazba daně dle § 6	3 000 Kč
Užívání automobilu po dobu 3 měsíců	$3\,000 / 12 = 250$ Kč/ 1 měsíc
	$250 * 3 = 750$ Kč
Daňová povinnost za první automobil	750 Kč

Druhý automobil Peugeot 308

Roční sazba daně dle § 6	3 000 Kč
Užívání automobilu po dobu 9 měsíců	$3\,000 / 12 = 250$ Kč/ 1 měsíc
	$250 * 9 = 2\,250$ Kč
Snížení roční sazby dle § 6	$2\,250 * 48\% = 1\,080$ Kč
	$2\,250 - 1\,080 = 1\,170$ Kč
Daňová povinnost za druhý automobil	1 170 Kč

Celková daňová povinnost	$750 + 1\,170 = 1\,920$ Kč
--------------------------	----------------------------

Zjištěná daňová povinnost silniční daně pro společnost European reality s.r.o. je pro Českou republiku 1 920 Kč.

Výpočet daně v Portugalsku

První i druhý automobil

Roční sazba daně dle emisí CO2	2 154 Kč
Roční sazba daně dle emisí CO2 pro oba automobily	$2\,154 * 2 = 4\,308$ Kč
<hr/>	
Roční sazba daně dle obsahu motoru	1 406 Kč
Roční sazba daně dle obsahu motoru pro oba automobily	$1\,406 * 2 = 2\,812$ Kč
<hr/>	
Celková daňová povinnost pro oba automobily	$4\,308 + 2\,812 = 7\,120$ Kč

V Portugalsku má společnost European reality s.r.o. daňovou povinnost pro platbu silniční daně 7 120 Kč.

4.3 Komparace daně z nemovitosti

Společnost European reality s.r.o. pro účely své podnikatelské činnosti vlastní 13 nebytových jednotek. Tři nebytové jednotky používá jako vlastní kancelářské prostory a zbylých deset jednotek dále pronajímá. Celková výměra nemovitostí je 1 474 m². Celá plocha pozemku je zastavěná, tudíž se daň z pozemku nepočítá. Pro potřeby výpočtu se nemovitosti české společnosti nacházejí v Mladé Boleslavi a nemovitosti portugalské společnosti se nacházejí v Cascais. Místní koeficient pro nemovitosti v Mladé Boleslavi je 2 a korekční koeficient dle zákona je 1,5. Základní sazba daně pro nemovitosti nacházející se v městě Cascais je 0,5. Nebytové jednotky byly pořízeny za následující kupní cenu: první nemovitost za 814 106 Kč, druhá za 586 156 Kč, třetí za 358 207 Kč, čtvrtá za 276 796 Kč, pátá za 1 211 159 Kč, šestá za 1 211 159 Kč, sedmá za 814 106 Kč, osmá za 846 670 Kč, devátá za 1 628 212 Kč, desátá za 781 542 Kč, jedenáctá za 651 285 Kč, dvanáctá za 162 821 Kč a třináctá za 2 637 704 Kč.

Výpočet daně v ČR

Výměra podlahové plochy	1 474 m ²
Koeficient dle § 10	1,20
Základ daně ze staveb	1 474 * 1,20 = 1 769 m ²

Základní sazba daně dle § 11	10 Kč/ m ²
Koeficient dle § 11	1,5
Výsledná sazba daně	10 * 1,5 = 15 Kč/ m ²

Daň ze staveb	1 769 * 15 = 26 535 Kč
Místní koeficient dle § 2	2
Celková výsledná daň ze staveb po úpravě místním koeficientem	26 535 * 2 = 53 070 Kč

Konečná daňová povinnost pro nemovitosti nacházející se na území České republiky byla vyčíslena na 53 070 Kč.

Výpočet daně v Portugalsku

Celková pořizovací cena nemovitostí	11 999 926 Kč
Základní sazba daně	0,5 %

Výsledné sazba daně první nemovitosti	814 106 * 0,005 = 4 071 Kč
Výsledné sazba daně druhé nemovitosti	586 156 * 0,005 = 2 931 Kč
Výsledné sazba daně třetí nemovitosti	358 207 * 0,005 = 1 791 Kč
Výsledné sazba daně čtvrté nemovitosti	276 796 * 0,005 = 1 384 Kč
Výsledné sazba daně páté nemovitosti	1 211 159 * 0,005 = 6 106 Kč
Výsledné sazba daně šesté nemovitosti	1 211 159 * 0,005 = 6 106 Kč
Výsledné sazba daně sedmé nemovitosti	814 106 * 0,005 = 4 071 Kč
Výsledné sazba daně osmé nemovitosti	846 670 * 0,005 = 4 233 Kč
Výsledné sazba daně deváté nemovitosti	1 628 212 * 0,005 = 8 141 Kč
Výsledné sazba daně desáté nemovitosti	781 542 * 0,005 = 3 908 Kč
Výsledné sazba daně jedenácté nemovitosti	651 285 * 0,005 = 3 256 Kč
Výsledné sazba daně dvanácté nemovitosti	162 821 * 0,005 = 814 Kč

Výsledné sazba daně třinácté nemovitosti	$2\,637\,704 * 0,005$ $= 13\,189 \text{ Kč}$
--	---

Výsledná daň z nemovitosti	60 000 Kč
----------------------------	-----------

European reality s.r.o. má povinnost zaplatit daň z nemovitosti ve výši 60 000 Kč za nemovitosti, nacházející se na území Portugalska.

4.4 Komparace daně z převodu nemovitosti

V lednu 2012 se společnost rozhodla prodat jednu ze svých nebytových jednotek. Nemovitost byla prodána za 800 000 Kč, odhad soudním znalcem byl stanoven na 920 000 Kč. Daňová povinnost v Portugalsku bude vycházet z ceny, odhadnuté soudním znalcem, jelikož je vyšší než prodejní cena nemovitosti. V případě nemovitosti v Portugalsku se musí připočítat ještě kolkovné, které je v Portugalsku považováno za daň. V České republice musí poplatník daně zaplatit také kolek, ten je ovšem oproti kolkovnému v Portugalsku nižší (1 000 Kč).

Výpočet daně v ČR

Základ daně	920 000 Kč
Sazba daně	4 %

Celková daňová povinnost	$920\,000 * 0,04 = 36\,800 \text{ Kč}$
--------------------------	--

Výpočtem daňové povinnosti bylo zjištěno, že výše silniční daň české společnosti činí 36 800 Kč.

Výpočet daně v Portugalsku

Základ daně	920 000 Kč
Sazba daně	6,5 %
Daňová povinnost	$920\,000 * 0,065 = 59\,800 \text{ Kč}$

Převod nemovitosti ještě podléhá kolkovnému

Základ daně	800.000 Kč
Sazba daně:	0,8 %
Daňová povinnost	$800\,000 * 0,008 = 6\,400$ Kč

Celková daňová povinnost $59\,800 + 6\,400 = 66\,200$ Kč

Daňový subjekt je povinen v Portugalsku uhradit daň z převodu nemovitosti společně s kolkovným ve výši 66 200 Kč.

4.5 Komparace daně a čisté mzdy zaměstnance

Společnost zaměstnává jednoho zaměstnance p. Karla Nováka. Pan Novák je zaměstnán ve firmě na plný úvazek se smlouvou na dobu neurčitou. Náplní práce pana Nováka je správa nemovitostí. Zaměstnanec má podepsané prohlášení k dani, je ženatý, má dvouletého syna a žije ve společné domácnosti v pronajatém bytě. Roční hrubá mzda pana Nováka je 540 000 Kč. Pro potřeby výpočtu daně z příjmů fyzických osob v Portugalsku je roční čistá mzda zaměstnance 434 700 Kč, Tato částka byla vypočítána dle portugalské legislativy s měsíční sazbou daně 8,5 %. Měsíční čistá mzda zaměstnance v Portugalsku byla snížena o sociální i zdravotní pojištění, proto se s ní v ročním zúčtování daně již nekalkuluje.

Výpočet mzdy v ČR

Hrubá mzda	540 000 Kč
Zdravotní pojištění zaměstnanec	$540\,000 * 4,5 \% = 24\,300$ Kč
Sociální pojištění zaměstnanec	$540\,000 * 6,5 \% = 35\,100$ Kč
Zdravotní pojištění zaměstnavatel	$540\,000 * 9 \% = 48\,600$ Kč
Sociální pojištění zaměstnavatel	$540\,000 * 25 \% = 135\,000$ Kč

Základ daně=	$540\,000 + 183\,600 = 723\,600$ Kč
Daň=	$723\,600 * 15\% = 108\,540$ Kč
Sleva na dani=	24 840 Kč/poplatníka 13 404 Kč/vyživované dítě 24 840 Kč/manželku
Výše daně po slevách=	45 456 Kč
<hr/>	
Čistá roční mzda zaměstnance=	$540\,000 - 48\,600 - 135\,000 - 45\,456 = 310\,944$ Kč

Zaměstnanci v České republice musí být vyplacena mzda od zaměstnavatele ve výši 310 994 Kč. Pan Karel Novák odvedu státu daň ve výši 45 456 Kč.

Výpočet mzdy v Portugalsku

Čistá roční mzda	434 700 Kč
<hr/>	
Základ daně	434 700 Kč
Daň	$434\,700 * 28,5\% = 123\,889$ Kč
Sleva na dani	10 747 Kč/poplatníka 10 747 Kč/vyživované dítě 12 620 Kč/pronajatý byt
Výše daně po slevách	89 775 Kč
<hr/>	
Čistá mzda zaměstnance	$434\,700 - 89\,775 = 344\,925$ Kč

Portugalský zaměstnavatel je povinen zaplatit svému zaměstnanci mzdu ve výši 344 925 Kč. Pan Novák zaplatí roční daň 89 775 Kč.

4.6 Komparace daňových odpisů majetku

Pro účely stanovení správného základu daně z příjmů právnických osob je potřeba spočítat daňové odpisy dlouhodobého majetku. European reality s.r.o. odepisuje od roku 2007 všechny své nemovitosti, které se v ČR budou odepisovat dle 5. skupiny, tj. 30 let, rovnoměrnými odpisy s koeficientem 1,4 v prvním roce a 3,4 v letech dalších. Výše účetních odpisů v České republice je 520 000 Kč. Nemovitosti v Portugalsku se budou odepisovat 50 let, rovnoměrnými odpisy s koeficientem 2. Dále společnost bude odepisovat nově zakoupený automobil Škoda Octavia. Automobil v ČR bude odepisován zrychlenou metodou a to 5 let, v Portugalsku 4 roky a koeficientem 25. Ostatní majetek společnosti byl již odepsán. Pro modelový příklad je vybrána jedna nemovitost s pořizovací cenou 814 106 Kč, na které jsou odpisy znázorněny.

Výpočet odpisů nemovitosti v ČR

Rovnoměrný odpis	Odpisy	Oprávkky
Rok 2007 = $\frac{814\,106}{100} * 1,4$	11 398	11 398 + 0 = 11 398
Zůstatková cena: 814 106 – 11 398 = 802 708 Kč		
Rok 2008 = $\frac{814\,106}{100} * 3,4$	27 680	27 680 + 11 398 = 39 078
Zůstatková cena: 802 708 – 27 680 = 775 028 Kč		
Rok 2009 = $\frac{814\,106}{100} * 3,4$	27 680	27 680 + 39 078 = 66 758
Zůstatková cena: 775 028 – 27 680 = 747 348 Kč		
Rok 2010 = $\frac{814\,106}{100} * 3,4$	27 680	27 680 + 66 758 = 94 438
Zůstatková cena: 747 348 – 27 680 = 719 668 Kč		

$$\text{Rok 2011} = \frac{814\,106}{100} * 3,4 \quad 27\,680 \quad 27\,680 + 94\,438 = 122\,118$$

Zůstatková cena: $719\,668 - 27\,680 = 691\,988$ Kč

$$\text{Rok 2012} = \frac{814\,106}{100} * 3,4 \quad 27\,680 \quad 27\,680 + 122\,118 = 149\,798$$

Zůstatková cena: $691\,988 - 27\,680 = 664\,308$ Kč

Součet všech odpisů nemovitostí společnosti European reality s.r.o. v České republice činí 407 998 Kč.

Výpočet odpisů nemovitosti v Portugalsku

Rovnoměrný odpis Odpisy Oprávky

$$\text{Rok 2007} = \frac{814\,106}{100} * 2 \quad 16\,282 \quad 16\,282 + 0 = 16\,282$$

Zůstatková cena: $814\,106 - 16\,282 = 797\,824$ Kč

$$\text{Rok 2008} = \frac{814\,106}{100} * 2 \quad 16\,282 \quad 16\,282 + 16\,282 = 32\,564$$

Zůstatková cena: $797\,824 - 16\,282 = 781\,542$ Kč

$$\text{Rok 2009} = \frac{814\,106}{100} * 2 \quad 16\,282 \quad 16\,282 + 32\,564 = 48\,846$$

Zůstatková cena: $781\,542 - 16\,282 = 765\,260$ Kč

$$\text{Rok 2010} = \frac{814\,106}{100} * 2 \quad 16\,282 \quad 16\,282 + 48\,846 = 65\,128$$

Zůstatková cena: $765\,260 - 16\,282 = 748\,978$ Kč

$$\text{Rok 2011} = \frac{814\,106}{100} * 2 \quad 16\,282 \quad 16\,282 + 65\,128 = 81\,410$$

Zůstatková cena: $748\,978 - 16\,282 = 732\,696$ Kč

$$\text{Rok 2012} = \frac{814\,106}{100} * 2 \quad 16\,282 \quad 16\,282 + 81\,410 = 97\,692$$

Zůstatková cena: $732\,696 - 16\,282 = 716\,414$ Kč

Celkový součet odpisů všech odepisovaných nemovitostí v Portugalsku činí 239 999 Kč.

Výpočet odpisů automobilu v ČR

Zrychlený odpis	Odpisy	Oprávky
$\text{Rok 2012} = ((500\,000 / 100) * 20) / 12 * 9$	75 000	$75\,000 + 0 = 75\,000$
Zůstatková cena = $500\,000 - 75\,000 = 425\,000$ Kč		

Odpis automobilu v ČR činí 75.000 Kč stejně tak jako oprávky. Zůstatková cena majetku je 425 000 Kč.

Výpočet odpisů automobilu v Portugalsku

Rovnoměrný odpis	Odpisy	Oprávky
$\text{rok 2012} = ((500\,000 / 100) * 25) / 12 * 9$	93 750	$75\,000 + 0 = 93\,750$
Zůstatková cena = $500\,000 - 93\,750 = 406\,250$ Kč		

Odpis automobilu v Portugalsku je ve výši 93 750 Kč stejně tak jako oprávky. Zůstatková cena majetku je 406 250 Kč.

Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v České republice

Daňové odpisy: 482 998 Kč

Účetní odpisy: 420 000 Kč

Rozdíl účetních a daňových odpisů: 62 998 Kč

V České republice si může společnost European Reality s.r.o. snížit základ daně z příjmů právnických osob o 62 998 Kč.

4.7 Komparace daně z příjmů právnický osob

Společnost European reality s.r.o. ve zdaňovacím období roku 2012 měla náklady ve výši 1 895 058 Kč. Výnosy společnosti byly 2 818 000 Kč. Zjištěný hospodářský výsledek před zdaněním činí 922 942 Kč za zdaňovací období roku 2012. Tento výsledek je v konečné rozvaze snížen o daň z příjmů právnických osob.

Základ daně bude upraven o daňově neuznatelné náklady. Pro českou republiku to jsou dary, náklady na reprezentaci, ostatní pokuty a penále a odpis pohledávek. Dar byl poskytnut dětskému domovu ve výši 30 000 Kč a splňuje základní legislativní podmínky pro možnost odpočtu od základu daně. Při transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně si česká společnost sníží základ daně o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Portugalská společnost si může snížit účetní výsledek hospodaření o 40 % z celkové výše daru. Dar, náklady na reprezentaci a nákup nového automobilu musí být v Portugalsku autonomně zdaněny.

Výpočet daně v České republice

Účetní hospodářský výsledek	2 818 000 – 1 895 058 = 922 942 Kč
Dary	30 000 Kč
Reprezentace	20 000 Kč
Ostatní pokuty a penále	3 020 Kč
Odpisy pohledávek	137 452 Kč
Rozdíl účetních a daňových odpisů	-62 998 Kč
Základ daně	912 964 Kč

Dary	-30 000 Kč
Snížený základ daně	882 964 Kč
Zaokrouhlení	882 000 Kč
<hr/>	
Sazba daně	* 19 %
Daňová povinnost	167 580 Kč

Výpočtem daňové povinnosti European reality s.r.o. byla zjištěna daň z příjmů právnických osob ve výši 167 580 Kč pro českou společnost.

Výpočet daně v Portugalsku

Účetní hospodářský výsledek	2 818 000 – 1 895 058 = 922 942 Kč
Dary	30 000 * 40 % = 12 000 Kč
Základ daně	910 942 Kč
Zaokrouhlení	910 000 Kč
<hr/>	
Sazba daně	* 25 %
Daňová povinnost	227 500 Kč
<hr/>	
Základ daně	910 942 Kč
Místní sazba daně	* 1,5 %
Daňová povinnost	13 664 Kč
<hr/>	
Základ daně autonomního zdanění nákladů na reprezentaci	20 000 Kč
Sazba daně	* 10 %
Daňová povinnost	2 000 Kč
<hr/>	
Základ daně autonomního zdanění nákladů na automobil	500 000 Kč
Sazba daně	* 10 %
Daňová povinnost	50 000 Kč

Celková daňová povinnost podniku= $227\,500 + 13\,664 + 2\,000$
 $+ 50\,000 = 293\,164$ Kč

Portugalská společnost má povinnost zaplatit daň z příjmů právnických osob ve výši 293 164 Kč.

Výsledek hospodaření po zdanění činí v České republice 755.362 Kč a v Portugalsku činí 629 778 Kč.

4.8 Závěrečná komparace daňové zátěže podniku

Na modelovém příkladu byla aplikována daňová legislativa obou komparovaných států a tím bylo zjištěno daňové zatížení společnosti European reality s.r.o. Jak ukazuje tabulka 16, daňové zatížení je podstatně vyšší v Portugalsku než v České republice.

Tabulka 16: Daňové zatížení podnikatelského subjektu

	Česká republika	Portugalsko
Zisk společnosti po zdanění	755 362 Kč	629 778 Kč
Silniční daň	2 420 Kč	7 120 Kč
Daň z nemovitosti	53 072 Kč	60 000 Kč
Daň z převodu nemovitostí	36 800 Kč	66 200 Kč
Daň z příjmů PO	167 580 Kč	293 164 Kč
Daňová povinnost	259 872 Kč	426 484 Kč
Daňové zatížení	28,16 %	46,21 %

Zdroj: vlastní konstrukce

První porovnávaná výše daně a to silniční je v Portugalsku oproti České republice skoro čtyřikrát větší. Tento fakt je způsobem možností slev na silniční dani v České republice a zároveň platby daně pouze za jednotlivé měsíce, kdy je automobil k podnikání užíván. V obou komparovaných státech je snaha místních vlád o co nejmenší znečišťování

životního prostředí, právě to ovlivňuje základ daně. V České republice působí snížení daní při splnění emisních limitů tzv. EURO 3-5, Portugalsko tuto možnost slev na silniční dani neumožňuje. V Portugalsku také nelze platit daň na základě užívání automobilu jen v měsících, kdy byl automobil užíván pro podnikatelskou činnost. Daň se platí vždy pro celý rok bez ohledu na dobu užívání automobilu. V případě, že by Portugalsko i Česká republika měli stejné podmínky pro stanovení základu daně a určení doby užívání, byl by rozdíl v celkové daňové povinnosti nižší.

Výpočet druhé daňové povinnosti - daně z nemovitosti ukázal, že na nemovitosti nacházející se na území Portugalska je uvalena daň z nemovitosti o 6 930 Kč vyšší než na nemovitosti v České republice. Konečné daňové povinnosti jsou velmi podobné, přestože struktura výpočtu daně v České republice je výrazně složitější. Specifickým znakem portugalské daňové soustavy je určování sazby daně dle umístění (na venkově či ve městě) nemovitosti. Jediným evropským státem, který má podobný princip výpočtu je Rumunsko.

Výše daně z převodu nemovitosti je v Portugalsku vyšší o necelých 80 % než v České republice. Tento stav je ovlivněn především přílivem zahraničních investic do Portugalska. V České republice se daň z převodu nemovitosti zvýšila o jeden procentní bod, kdežto v Portugalsku je tendence opačná. Přesto v Portugalsku daň z převodu nemovitostí tvoří až 5% poměru odvedených daní do státního rozpočtu. To je způsobeno právě přílivem zahraničních investic díky modernímu trendu v nákupu nemovitostí v lukrativním prostředí jako je blízkost moře či hor.

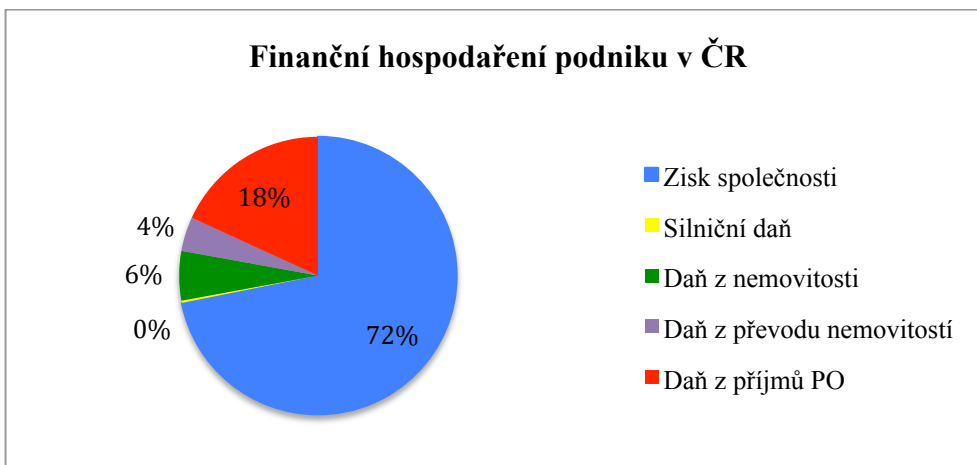
Výpočet daně z příjmů fyzických osob, následně i čisté mzdy, se v České republice odvíjel z tzv. superhrubé mzdy, kdy byla hrubá mzda navýšená ještě o zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance. V Portugalsku se tyto náklady zaměstnavatele neodrazili v dani z příjmů fyzických osob. Specifickým znakem portugalské daňové soustavy je dvojitá zdanění. Fyzická osoba daní své zisky měsíčně bez možnosti uplatnění slev a poté na konci roku, kdy daní svou roční čistou mzdu, si může uplatnit i slevy na dani. Přestože se samotná roční daňová povinnost liší o 44 319 Kč (vyšší daň je v Portugalsku), čistá mzda je v Portugalsku nižší o 33 391, to je způsobeno právě nezapočítáváním odvodů pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance do základu daně. V případě, že vznikne tzv. daňový bonus, kde v ČR může být použit

pouze v případě slevy na dítě, v Portugalsku v případě, že je daň záporná je vždy celá vyplacena státem nazpět.

Celková vypočtená výše odpisů nemovitosti je v Portugalsku o 167 999 Kč nižší než v České republice. U výše odpisů automobilů není tak výrazný rozdíl, jako u nemovitostí. Struktura výpočtu je shodná v obou státech, pouze se liší odespisovacím koeficientem a délkou odepisování. U nemovitostí je doba odepisování i koeficient menší v Portugalsku, u automobilu to je naopak. Portugalský daňový systém je v oblasti odepisování majetku oproti českému značně jednodušší. Účetní jednotka má možnost uplatnění pouze jednoho způsobu daňových odpisů a to lineární, kdy se každý rok odpisuje stejná částka.

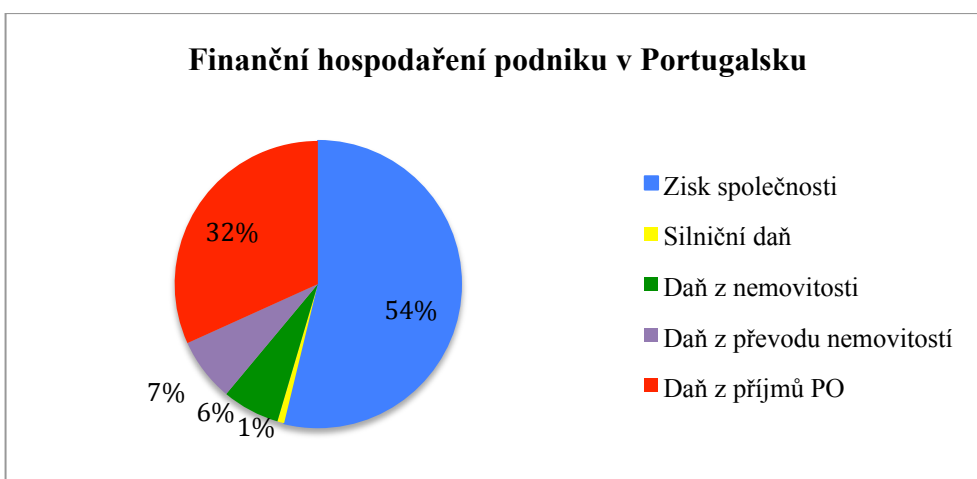
Komparace daně z příjmů právnických osob vykazala vyšší daňovou povinnost v Portugalsku, kde je sazba daně vyšší o šest procentních bodů než v ČR a zároveň je zde zavedeno autonomní zdanění vybraných nákladů. Přestože celková daňová povinnost je v Portugalsku o 125.584 Kč vyšší, samotný výpočet daně z příjmů právnických osob je jednodušší. Největší rozdíl je ve stanovení samotného základu daně. V České republice je účetní výsledek hospodaření rozdílný oproti základu daně, v Portugalsku se defakto účetní výsledek hospodaření rovná základu daně.

Na obrázku 19 lze vidět, kolik procent ze svého čistého zisku odvede společnost v České republice a Portugalsku na daních státu. European reality s.r.o. se sídlem v Portugalsku odvede až 46 % ze svého zisku státu. V České republice společnost musí zaplatit daně ve výši 28 % ze zisku. Rozdíl mezi zisky jednotlivých společností činí 18 %. Větší zisk bude mít společnost v České republice.



Obrázek 17: Finanční hospodaření podniku v ČR

Zdroj: vlastní konstrukce



Obrázek 18: Finanční hospodaření podniku v Portugalsku

Zdroj: vlastní konstrukce

Portugalská společnost musí odvést skoro polovinu ze svého zisku státu v podobě daní. Tato situace je způsobena zejména sazbou daně z převodu nemovitosti, která je o 83 % vyšší než v České republice. Druhým důvodem je vyšší sazba daně z příjmů právnických osob, spojená s autonomním zdaněním jednotlivých nákladů a místním poplatkem.

Závěr

Cílem diplomové práce byla komparace daňového zatížení fiktivně založené společnosti s ručením omezeným, působící na území České republiky nebo Portugalska.

V první kapitole jsem se zabývala teoretickými východisky daně. V této části byla pozornost věnována fiskální funkci daní a struktuře vybraných obchodních společností. Druhá kapitola byla zaměřena na porovnání daňových systémů a jednotlivých daní ve vybraných zemích. V rámci této kapitoly byly komparovány základní konstrukční prvky daní. Třetí kapitola detailně analyzovala jednotlivé daně, které působí na podnik a to s ohledem na čtvrtou kapitolu, kde byly v modelovém příkladě počítány daně dopadající na společnost s ručením omezeným.

Daňová soustava Portugalska je rozdílná především z hlediska rozdělení daní na komunální a státní, obdobnou strukturu v ČR nenajdeme. Samotná soustava státních daní Portugalska a ČR, kterou se v práci zabývám má již shodné prvky. Jednou z posledních změn portugalské vlády bylo zrušení daně darovací a daně dědické, v ČR budou tyto daně taktéž zrušeny a to v roce 2014. Všeobecně lze říci, že je v obou komparovaných státech velká proměnlivost daní v čase, jelikož zákony jsou často novelizovány a daňové systémy nejsou zcela stabilní. Ukázkovým příkladem je změna sazby daně z příjmů právnických osob v ČR a to jedenáctkrát od roku 1993. Trendem v celé Evropské unii je odklon od daní přímých k daním nepřímým. Daň z příjmů právnických osob ve většině evropských zemí klesá, důvodem je snaha o příliv zahraničních investorů. Naopak nepřímé daně se zvyšují a to jak DPH, tak daně spotřební. I přes snahu Evropské unie o harmonizaci daňových systémů mají komparované státy vlastní pravidla pro určování i výběr daní a tím si zachovávají svou jedinečnost a samostatnost. Z důvodu nedosažení absolutní harmonizace se spolupráce mezi evropskými státy uskutečňuje v podobě bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Nepřímé daně jsou uvaleny na stejné druhy spotřeby a díky Evropské unii dosahují vysokého stupně harmonizace. Základy daní v evropských státech jsou tvořeny stejným principem. V Portugalsku jsou sazby daní vyšší v řádu maximálně dvou procentních bodů. Daň z příjmů fyzických osob je rozdílná v samotné sazbě daně. V Portugalsku je sazba daně progresivní, kdežto v ČR je jednotná bez ohledu na výši příjmů. Nabízí se otázka, zda

je progresivní zdanění plně solidární. V případě daně z příjmů fyzických osob bych uvítala jednotnou sazbu daně spojenou s určitou daní z luxusu. Portugalský daňový systém umožňuje vyšší snížení daňové povinnosti a to v podobě slev na dani, což považuji za vlídný krok vlády k samotným daňovým poplatníkům.

V obou státech funguje systém vnitrostátního dvojího zdanění (v Portugalsku i z příjmů fyzických osob), kdy zisky právnických osob jsou zdaněny na úrovni společností a zároveň dani podléhají také dividendy akcionářů. Výpočet hospodářského výsledku a samotný základ daně u daně z příjmů právnických osob není natolik odlišný a to z důvodu tendence Evropské unie o harmonizaci tzv. konsolidovaného daňového základu společností podnikajících v rámci EU. Vyšší sazba daně a autonomní zdanění vybraných položek skoro zdvojnásobilo daň v Portugalsku oproti České republice. Rozdíl spatřuji zejména v místním poplatku jednotlivým distriktům. Jsem přesvědčena, že společnosti by to výrazně nezatížilo, ale jednotlivým krajům by to zřetelně usnadnilo jejich finanční plánování.

Doporučila bych strukturu výpočtu daní zjednodušit tak, aby si každý daňový poplatník mohl spočítat svou daňovou povinnost a to i s možnostmi minimalizace daně. Výpočet daní v Portugalsku se jevil jednodušší a přehlednější. Další možností usnadnění v daňovém sektoru a to jak pro poplatníky, tak pro samotné finanční úřady, spatřuji v digitalizaci daňových podání. Česká republika ani Portugalsko zatím nemá povinnost předkládat daňová přiznání v elektronické podobě. Zavedení online podání daňových přiznání považuji za mnohem dynamičtější způsob, kde je celý systém výpočtu daně automatizován.

Z pohledu studenta završujícího vysokoškolské vzdělání, který by chtěl po ukončení vysoké školy podnikat, bych si pro místo svého podnikání vybrala Českou republiku. A to především z důvodu větší znalosti zákonů, jazyka apod. V případě dvojího občanství a stejné znalosti obou komparovaných zemí, bych se rozhodla pro Portugalsko. Daňové rozdíly nejsou zásadní do té míry, aby ovlivnily mé rozhodování. Přikláním se k tomu, že Portugalsko přináší větší možnosti pro podnikání. To je dle mého názoru ovlivněno geografickou polohou země a samotnou mentalitou občanů, kterou jsem během svého pobytu v Lisabonu poznala.

Seznam použité literatury

1. BRONCHI, CH., J. GOMES. *Reforming the tax system in Portugal*. Economics Department Working Papers, 2001.
2. BŘEHOVSKÁ, T. Dům a daně středověku. *Historieweb.cz* [online]. 24. 4. 2012. [cit. 2013-08-28]. Dostupné z: <<http://www.historieweb.cz/dum-dane-stredoveku>>
3. Decreto-Lei no 394-B/84, imposto sobre o valor acrescentado.
4. Decreto-Lei no 566/99, impostos especiais de consume.
5. Decreto-Lei no 287/2003, imposto de transferência de imposto sobre a propriedade e imobiliário.
6. Decreto-Lei no 442-A/88, imposto sobre o rendimento pessoal.
7. Decreto-Lei no 442-B/88 právnická osoba, imposto sobre o rendimento das empresas.
8. Decreto - Lei no 22-A/2007, imposto de circulação.
9. *Diário da República 2009* [online]. Lisabon. Dostupný z: <http://www.dre.pt/pdf1sdip/2009/09/17800/0627006285.pdf>
10. FOJTÍKOVÁ, L. *Zahraničně obchodní politika ČR. Historie a součastnost (1945-2008)*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-128-4.
11. GOLA, P. OECD: Kde je daňové zatížení nejvyšší. *www.finance.cz* [online]. 28.12.2009. [cit. 2013-08-25]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/246353-oecd-kde-je-danove-zatizeni-nejvyssi/>>
12. HOLMAN, R. *Makroekonomie*. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 9788071798613.
13. JAMES S., CH. Nobes, *The economics of taxation*. Harlow: Prentice Hall, 2007. ISBN 978-0-27364630-3.
14. JÍLEK, J., J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví bank a finančních institucí*. 6. vyd. Praha: Grada, 2008. ISBN 9788024725758.
15. KOTLÁN, I. *Daňové zatížení v ČR se zaměřením na daň z příjmů právnických osob*. Praha: Sokrates, 2008. ISBN 978-80-86572-47-5.
16. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2005. ISBN 80-86395-84-7.

17. LAVARDA, Carlos E. F. *The Portuguese tax system: complexity and enforceability*. Revista universoo contábil. Blumenau, 2012, vol. 8, No. 4. ISSN 1809-3337.
18. LAMMERSEN, H. *The effective tax burden of companies in European region*. New York: Physica-Vergal Heidelberg, 2005. ISBN 3-7908-1562-4.
19. MACH, M.: *Makroekonomie II. Pro magisterské (inženýrské) studium*. Slaný, Melandrium 2001. 367 stran. ISBN 80-86175-18-9.
20. MCGEE, W. *Taxation and public finance in transition and developing economies*. Miami: Springer, 2008. ISBN 978-0-387-25711-2.
21. NABAIS, C. *Direito Fiscal*. 2. ed. Almedina, 2012. ISBN 9789724050430.
22. NORMEY, R. *A brief history of taxation*. Law Now. 2001. ISSN 08412626. [Elektronická databáze článků ProQuest]
23. NOVOTNÝ, O., K. SCHELLE, J. TOMANCOVÁ. *Právní nauka pro školy a praxi*. Brno: Masarykova univerzita, 2002. ISBN: 80-210-1118-1
24. Portuguese tax system. AICEP PORTUGAL GLOBAL. *Invest in Portugal* [online]. 2012 [cit. 2013-09-15]. Dostupné z: <http://www.revista.portugalglobal.pt/AICEP/informacao_portugal/SistemaFiscalING/>
25. *Registr ekonomických subjektů 2013* [online]. Praha: Český statistický úřad, 2013. 13.08.2013. [cit. 2013-09-25]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/registr_ekonomickyh_subjektu>
26. SAMUELSON, P. A., NORDHAUS, W. D. *Ekonomie*. Praha: Nakladatelství Svoboda, 1995. ISBN 80-205-0494-X.
27. SARAQ, D. *Tributação e desenvolvimento*. Revista Estudos Jurídicos UNESP, Franca, 2010.
28. Segurança Social. *Objectivos é pricipios* [online]. 2013 [cit. 2013-09-11]. Dostupné z: <<http://www4.seg-social.pt/objectivos-e-principios>>
29. SIBLÍK, J. *Dějiny finančních teorií*. Praha : VŠE, 1984.
30. Sociální a zdravotní pojištění. *Finance.cz: Daně a mzdy* [online]. 2013 [cit. 2013-09-11]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/odvody-socialniho-a-zdravotniho-pojisteni/>>
31. SOUKUPOVÁ, J. aj., *Mikroekonomie*. 5. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-218-5.
32. STRECKOVÁ, Y. aj. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. 1. vydání. Praha: Computer Press, 1998. ISBN 80-7226112-6.

33. SZAROWSKÁ, I. *Tax quota development in the Czech Republic and in the European Union*. [Disertační práce]. Opava: Slezská univerzita v Opavě, 2010.
34. SZAROWSKÁ, I. *Praktické aspekty daňové konkurence v oblasti daně z příjmů právnických osob v Evropské unii*. Acta Academica Karviniensia. Opava: Slezská univerzita v Opavě, 2008, č. 2, s. 202-215. ISSN 1212-415X.
35. ŠIROKÝ J. aj. *Daňová teorie: s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
36. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2010. ISBN 978-80-7201-799-7.
37. ŠULCOVÁ – SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2004. ISBN 8021312041.
38. ŠTĚPÁNOVÁ, P. Loni vzniklo nejméně firem za posledních pět let. BISNOBE AB, *Čekia* [online]. 17. 1. 2012. [cit. 2013-08-03]. Dostupné z: <<http://www.cekia.cz/cz/tiskove-zpravy/315-tz120116>>
39. Tax credits. PWC PORTUGAL. *IRS: Personal allowances and tax benefits* [online]. 2013 [cit. 2013-09-22]. Dostupné z: <<http://www.pwc.pt/en/guia-fiscal/2013/irs/deducoes-coleta.jhtml>>
40. Třídění daní. NAKLADATELSTVÍ SAGIT, a.s. *Daňový poradce: Daňové pojmy* [online]. 2004 [cit. 2013-04-15]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_490.htm>
41. VANČUROVÁ, A., a V.BONĚK. *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8.
42. VANČUROVÁ, A., L. LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*, 10. vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2010. ISBN 978-80-86324-86-9.
43. VANČUROVÁ, A., L. LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, 12. vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2012. ISBN 978-80-87480-05-2.
44. VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob*. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3426-2.
45. Výsledky hospodaření státního rozpočtu. *Poměr daní odvedených do státního rozpočtu* [online]. 2013 [cit. 2013-09-20]. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpocetu/2012>>
46. YOUNG, W., Z. BENZION. *Is-Lm and Modern Macroeconomics*. Springer, 2000. ISBN 0792379667.

47. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
48. Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.
49. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.
50. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.
51. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.
52. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
53. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
54. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizace veřejných rozpočtů.
55. ŽÁK, M. aj. *Vybrané kapitoly z hospodářské politiky*. Praha: VŠE, 2002. ISBN 80-245-0297-6.

Seznam příloh

Příloha A: Klasifikace daní dle OECD	89
Příloha B: Sazby daně z pozemků v ČR.....	91
Příloha B: Korekční koeficienty daně z nemovitosti v ČR	92

Příloha A **Klasifikace daní dle OECD**

- 1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
 - 1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců
 - 1110 Z příjmů a ze zisků
 - 1120 Z kapitálových výnosů
- 1200 Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností
 - 1210 Z příjmů a zisků
 - 1220 Z kapitálových výnosů
- 1300 Nezařazené položky mezi 1100 a 1200
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení
 - 2100 Zaměstnanci
 - 2200 Zaměstnavatelé
- 2300 Samostatně výdělečné osoby nebo nezaměstnaní
- 2400 Nezařazené položky mezi 2100, 2200 a 2300
- 3000 Daně z mezd a pracovních sil
- 4000 Majetkové daně
- 4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku
 - 4110 Domácností
 - 4120 Ostatní
- 4200 Pravidelné daně z čistého jmění
 - 4210 Jednotlivci
 - 4220 Společnosti
- 4300 Daň z pozůstalosti, dědická a darovací
 - 4310 Daň z pozůstalosti a dědická
 - 4320 Daň darovací
- 4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí
- 4500 Ostatní nepravidelné majetkové daně
 - 4510 Z čistého jmění
 - 4520 Ostatní nepravidelné
- 4600 Ostatní pravidelné majetkové daně
- 5000 Daně ze zboží a služeb

- 5100 Daně z výroby, prodeje, převodu, leasingu, dodávek zboží a poskytování služeb
 - 5110 Daně všeobecné
 - 5111 Daň z přidané hodnoty
 - 5112 Daň z obratu
 - 5113 Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb
 - 5120 Daně na specifické zboží a služby
 - 5121 Spotřební daně
 - 5122 Zisky z fiskálních monopolů
 - 5123 Cla a dovozní daně
 - 5124 Vývozní daně
 - 5125 Daně z investičního zboží
 - 5126 Daně ze specifických služeb
 - 5127 Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí
 - 5128 Ostatní daně ze specifického zboží a služeb
 - 5130 Položky nezařaditelné mezi 5110 a 5120
- 5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykovávání určitých činností
 - 5210 Pravidelné daně
 - 5211 Placené domácnostmi z motorových vozidel
 - 5212 Placené ostatními z motorových vozidel
 - 5213 Ostatní pravidelné daně
 - 5220 Nepravidelné daně
- 5300 Nezařaditelné mezi 5100 a 5200
- 6000 Ostatní daně
 - 6100 Placené výhradně podniky
 - 6200 Placené jinými subjekty než podniky nebo neidentifikovatelné

Příloha B Sazby daně z pozemků v ČR

- A – Orná půda, chmelnice, vinice, zahrada, ovocný sad – 0,75 %
- B – Trvalý travní porost – 0,25 %
- C – Hospodářský les – 0,25 %
- D – Rybník s intenzivním a průmyslovým chovem ryb – 0,25 %
- E – Zastavěná plocha a nádvoří – 0,2 Kč/m²
- F – Stavební pozemek – 2 Kč/m²
- G – Ostatní plocha – 0,2 Kč/m²
- X – Zpevněné plochy pozemků, užívané k následující podnikatelské činnosti: zemědělské prvovýroby, lesní a vodní hospodářství – 1 Kč/m²
- Y – Zpevněné plochy pozemků, užívané k následující podnikatelské činnosti: průmysl, stavebnictví, doprava, energetika, ostatní zemědělská výroba, ostatní podnikatelská činnost – 5 Kč/m²

Příloha C Korekční koeficienty daně z nemovitosti v ČR

Obce do 1000 obyvatel – 1,0.

Obce od 1000 do 6000 obyvatel – 1,4.

Obce od 6000 do 10000 obyvatel – 1,6.

Obce od 10000 do 25000 obyvatel – 2,0.

Obce od 25000 do 50000 obyvatel – 2,5.

Obce nad 50000 obyvatel a ve statutárních městech.

Františkovy Lázně, Luhačovice, Mariánské Lázně a Poděbrady – 3,5.

Praha – 4,5.