

**UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO - SPRÁVNÍ
ÚSTAV EKONOMIKY A MANAGEMENTU**

**KOMPARACE DAŇOVÉ SOUSTAVY ČESKÉ
REPUBLIKY A FINSKÉ REPUBLIKY**

DIPLOMOVÁ PRÁCE

**AUTOR PRÁCE: Bc. Hana Kiesswetterová
VEDOUCÍ PRÁCE: Ing. Libuše Čekanová, Ph.D.**

2006

**UNIVERSITY OF PARDUBICE
FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATION
INSTITUTE OF ECONOMY AND MANAGEMENT**

**COMPARISON OF TAX SYSTEM IN
THE CZECH REPUBLIC AND FINLAND**

THESIS

**AUTHOR: Bc. Hana Kiesswetterová
SUPERVISOR: Ing. Libuše Čekanová, Ph.D.**

2006

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Hana KIESSWETTEROVÁ**

Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**

Studijní obor: **Ekonomika veřejného sektoru**

Název tématu: **Komparace daňové soustavy České republiky a Finské republiky**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Úvod

1. Metodika
2. Daňová politika a daňové soustavy
3. Komparace přímých daní
4. Komparace nepřímých daní
5. Závěr
6. Použitá literatura
7. Přílohy

Rozsah práce:

Rozsah příloh:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- 1 Kubátová, K. Daňová teorie a politika, Praha: Eurolex Bohemia, 2003, ISBN 80-86395-84-7
- 2 Peková, J. Veřejné finance - Úvod do problematiky, Praha, ASPI, 2005. ISBN 80-7357-049-1
- 3 Svátková, S. Bakalářské minimum z daní. Praha: TRIZONIA, 1994. ISBN 80 85573-24-5
- 4 Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha: C.H.BECK, 2003. ISBN 80 7179-413-9
- 5 Vančurová, A. a kol. Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva, Praha, VOX, 2004. ISBN 80-86324-42-7
- 6 European Commision: Structures of the taxation system in the European Union, Luxemburg, 2005. ISBN 92-79-00337-2 [on-line] Dostupné z http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2005.pdf
- 7 Musgrave, R. A. Public finance in Theory and practise, New York, McGRAW HILL, 1989. ISBN 0-07-044127-8
- 8 Ministerstvo Financí: <http://www.mfcr.cz>
- 9 Finnish Ministry of Finance: <http://www.vm.fi/>
- 10 Finnish Tax Office: <http://www.vero.fi>
- 11 Česká daňová správa: <http://cds.mfcr.cz>
- 12 Zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí
- 13 Zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti
- 14 Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů
- 15 Zákon č. 587/1992 Sb. o spotřebních daních
- 16 Zákon č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty

Vedoucí diplomové práce:


Ing. Libuše Zákřavská, Ph.D.
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce:


30. října 2005

Termín odevzdání diplomové práce:

26. května 2006


prof. Ing. Jan Čapek, CSc.
děkan

L.S.


Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
vedoucí ústavu

dne

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 22. května 2006

Bc. Hana Kiesswetterová

Souhrn

Cílem této diplomové práce je analyzovat daňové soustavy a daňové politiky České republiky a Finska. Vzájemnou komparací zjistit, který ze systémů je výhodnější. První kapitola práce popisuje použité metodické postupy v práci. Druhá kapitola se zabývá stručnou charakteristikou daňových soustav, vývojem daňové politiky v České republice a ve Finsku a analyzuje z makroekonomického hlediska obě daňové politiky včetně porovnání s vývojem Evropské unie. Třetí kapitola je věnována přímým daním, především dani z příjmů fyzických osob a dani z příjmů právnických osob z hlediska harmonizace v rámci Evropské unie a z hlediska současného stavu daní v obou zemích. V této kapitole autorka zjišťuje daňovou povinnost fyzických osob - rezidentů České republiky i Finska a charakterizuje způsoby zdanění jednotlivých forem právnických osob. Poslední kapitola se zabývá nepřímými daněmi, především daní z přidané hodnoty a spotřebními daněmi.

Summary

The aim of this thesis is analysis of tax systems and tax policies of the Czech Republic and Finland. The thesis will find out with mutual comparison which one of these systems is more advantageous. In the first chapter there are described methods used in the thesis. Second chapter deals with brief characteristics of tax systems, development of the czech and finnish tax policies and analyses both tax policies from macroeconomic point of view including comparison with development of European Union. The third chapter is engaged to direct taxes especially to income tax of natural persons and income tax of corporations. There is described harmonization in European union and current tax situation in both countries. Author finds out tax liability of natural persons – residents of the Czech Republic and residents of Finland. In this chapter is also described characteristics of taxation methods of corporations. The last chapter finds out indirect taxes especially value-added tax and excise duties.

Poděkování

Touto cestou děkuji vedoucí práce Ing. Libuši Čekanové, Ph.D. za její vstřícnost, podnětné připomínky a cenné rady, které mi poskytla během konzultací k této diplomové práci.

Zároveň bych chtěla velmi poděkovat své rodině za podporu během studia i při tvorbě této práce.

Motto:

„Nothing is sure but death and taxes.“

Benjamin Franklin

Obsah

Seznam obrázků a tabulek	12
Seznam zkratek	13
Úvod	14
1 Metodika	15
1.1 Metodický postup	15
1.1.1 Použité metody	15
2 Daňová politika a daňová soustava České a Finské republiky	16
2.1 Daňová politika a daňová soustava ČR	16
2.2 Daňová politika a daňová soustava Finska	20
2.3 Makroekonomické srovnání ČR a Finska z hlediska daní	25
2.3.1 Daňová kvóta	25
2.3.2 Implicitní sazba daně	27
3 Komparace přímých daní	30
3.1 Harmonizace přímých daní v rámci EU	30
3.2 Daň z příjmů fyzických osob	31
3.2.1 Stanovení základu daně	33
3.2.2 Postup při výpočtu měsíčních záloh daně z příjmů ze mzdy	35
3.2.3 Nezdánitelné části daně, odčitatelné položky a daňové bonusy	36
3.2.4 Daňové sazby	39
3.2.5 Společné zdanění manželů	41
3.2.6 Zdaňovací období	42
3.3 Výpočet daně z příjmů fyzických osob	42
3.3.1 Český rezident	43
3.3.1.1 Příjmy ze závislé činnosti a jiných funkčních požitků	43
3.3.1.2 Příjmy z podnikání a ze samostatně výdělečné činnosti	44
3.3.1.3 Příjmy z kapitálového majetku	45
3.3.1.4 Příjmy z pronájmu	45
3.3.1.5 Ostatní příjmy	45
3.3.1.6 Výpočet pojištění na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	47
3.3.2 Finský rezident	47
3.3.2.1 Příjmy z výdělečné činnosti	47
3.3.2.2 Příjmy z investovaného kapitálu	50

3.3.3	Shrnutí výpočtů.....	51
3.4	Daň z příjmů právnických osob.....	53
3.4.1	Typy obchodních společností.....	54
3.4.1.1	Finské obchodní společnosti.....	54
3.4.1.2	České obchodní společnosti.....	56
3.4.2	Zdanění obchodních společností.....	59
3.4.3	Zdaňovací období a daňová přiznání.....	62
3.5	Dividendy.....	63
3.5.1	Dividenda vyplácená fyzické osobě (rezidentovi Finska).....	64
3.5.2	Dividenda vyplácená finské obchodní společnosti.....	67
4	Komparace nepřímých daní.....	70
4.1	Harmonizace nepřímých daní.....	70
4.2	Současný stav DPH, spotřebních daní a ekologických daní.....	71
4.3	Daň z přidané hodnoty.....	72
4.3.1	Předmět daně.....	73
4.3.2	Osoby povinné k dani a plátcí DPH.....	73
4.3.3	Sazby DPH.....	74
4.3.4	Osvobození od daně.....	76
4.3.5	Zdaňovací období a daňové přiznání.....	76
4.3.6	Přechodná období pro ČR.....	77
4.4	Spotřební daně.....	77
4.4.1	Předmět daně.....	79
4.4.2	Plátcí daně.....	80
4.4.3	Vznik daňové povinnosti a zdaňovací období.....	80
4.4.4	Daň z minerálních olejů a tekutých pohonných hmot.....	81
4.4.5	Daň z alkoholu a alkoholických nápojů.....	83
4.4.6	Daň z tabákových výrobků.....	85
4.4.7	Spotřební daně z nealkoholických nápojů.....	86
4.4.8	Spotřební daň z nápojových obalů.....	86
4.4.9	Spotřební daně z elektřiny a určitých paliv.....	87
5	Závěr.....	88
	Seznam použité literatury.....	92
	Seznam příloh.....	97

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obrázek 1: Daňová kvóta zemí Evropské unie v letech 1995, 2000 a 2003	26
Obrázek 2: Struktura zdanění podle ekonomických funkcí vůči HDP	27
Obrázek 3: Struktura daní zaplacených českým rezidentem	52
Obrázek 4: Struktura daní zaplacených finským rezidentem	52
Obrázek 5: Podíl jednotlivých spotřebních daní na celkově vybraných spotřebních daních ..	79

Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazba daně z příjmů fyzické osoby v ČR	40
Tabulka 2: Sazba daně z příjmů z výdělečné činnosti ve Finsku	41
Tabulka 3: Veškeré příjmy dosažené p. Novákem a p. Tikkallou v roce 2006.....	43
Tabulka 4: Výpočet povinných odvodů z měsíční mzdy pana Nováka	44
Tabulka 5: Daňová evidence pana Nováka	44
Tabulka 6: Souhrn dílčích základů daně českého rezidenta.....	46
Tabulka 7: Výpočet zálohy na dani a povinných odvodů z měsíční mzdy finského rezidenta	48
Tabulka 8: Výpočet čistých aktiv z podnikání pana Tikkally	48
Tabulka 9: Výpočet dividendy zdanitelné pomocí progresivní sazby daně	49
Tabulka 10: Příjmy z výdělečné činnosti finského rezidenta	49
Tabulka 11: Příjmy z investovaného kapitálu finského rezidenta	50
Tabulka 12: Celková daň finského rezidenta	51
Tabulka 13: Vývoj sazeb DPH v ČR a ve Finsku od roku 1992	74
Tabulka 14: Sazby daně z minerálních olejů a tekutých paliv	81
Tabulka 15: Sazby spotřební daně z piva.....	83
Tabulka 16: Sazby spotřební daně z vína.....	84
Tabulka 17: Sazby spotřební daně z meziproduktů	84
Tabulka 18: Sazby spotřební daně z lihu.....	85
Tabulka 19: Sazby spotřební daně z tabákových výrobků	85

Seznam zkratek

a. s.	Akciová společnost
ČR	Česká republika
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
EU-25	EU s 25 členskými státy
EU-15	EU se původními 15 členskými státy
FI	Finsko
FO	Fyzická osoba
HDP	Hrubý domácí produkt
ITR	Implicit tax rate (Implicitní sazba daně)
Kč	Koruna česká
k. s.	Komanditní společnost
MJ	Měrná jednotka
NMS	New member states (Nové členské státy v EU)
OECD	Organisation for economic co-operation and development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnická osoba
SP	Sociální pojištění
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
v. o. s.	Veřejná obchodní společnost
ZP	Zdravotní pojištění

Úvod

V současné době většina politiků působí na své voliče pomocí volebních programů, kdy slibují mimo jiné i změny v daňové politice České republiky. V České republice se velice rychle rozšířil názor, že český daňový systém je velmi tvrdý a na daňového poplatníka doléhá vysoké daňové břemeno, ať již ve viditelné formě přímých daní, nebo ve formě neviditelné – v nepřímých daních, které platíme den co den. Politika současné vlády je především snaha přesunout daňové břemeno z přímých daní na daně nepřímé.

O Finsku se mluví jako o zemi, která má v rámci Evropské unie i v rámci zemí OECD největší daňové břemeno, především při zdanění práce. Avšak lidé jsou zde spokojeni, jelikož zase získávají velké sociální výhody v případě nezaměstnanosti, nemoci či v důchodovém věku. Samozřejmě se Finsko snaží snižovat své daně a to především proto, aby si vytvořilo konkurenceschopnost vůči nově přistoupivším zemím, které mají nízké zdanění příjmů fyzických osob i korporací. Finsko je počtem obyvatel poloviční oproti ČR, avšak má obrovský potenciál a je schopné pomocí své daňové politiky a hospodářské politiky neustále zvyšovat hodnotu hrubého domácího produktu.

V rámci této práce chce autorka srovnat český a finský daňový systém a analyzovat, zda by bylo možné některé části finského daňového systému použít i v rámci ČR. Český daňový systém se vyznačuje přílišnou složitostí jednotlivých zákonů a velkým množstvím různých výjimek, proto v rámci této práce chce zjistit, zda finský systém je také tak složitý a zda je možné z jejich systému čerpat inspiraci a příslušná opatření. Je však také nutné, kvůli členství v Evropské unii, brát v úvahu směrnice a nařízení Evropské komise v oblasti daní a daňové politiky. Obě země jsou také součástí OECD. V některých analýzách se práce zaměří i na srovnání a vývoj jednotlivých ukazatelů daňových systémů obou zemí s Evropskou unií.

1 Metodika

1.1 Metodický postup¹

Základem mé diplomové práce je literární rešerše odborné literatury a základních pramenů, které se vztahují k danému tématu.

1.1.1 Použité metody

Ve své práci využiji soustavu metod, která je složena z metody analýzy, syntézy, indukce a dedukce.

Analýza (rozkládání)

Pomocí analýzy se rozčleňují skutečnosti na jednotlivé části, elementy, vlastnosti a procesy. Dává možnost poznat jednotlivé stránky zkoumaného jevu a tím poznat jev jako celek.

Syntéza (skládání)

Umožňuje odhalit vnitřní zákonitosti fungování a vývoje jevu, jeho strukturu, vzájemné procesy, vztahy a tím i celkovou povahu jevu. Syntéza a analýza tvoří nedílnou součást, oba tyto postupy se prolínají a navzájem doplňují. Někdy se hovoří o analyticko-syntetických poznávacích postupech.

Indukce a dedukce

Indukcí rozumíme vyvozování obecného závěru na základě mnoha poznatků o jednotlivostech. Induktivní úsudky umožňují dojít k podstatě jevů a stanovit jejich zákonitosti. Indukce je postup od zvláštního k obecnému.

Dedukce je způsob myšlení, při němž od určitých výroků, které jsou považovány za pravdivé, deduktivní posuzování logicky vyvodí pravdivý závěr. Hovoříme o postupu od obecného ke zvláštnímu.

Indukce a dedukce spolu úzce souvisí. Indukcí dospíváme na základě zkoumání jednotlivých jevů praxe k teoretickým zobecněním, naopak teoretické závěry si dedukcí ověřujeme v praxi.

¹ Synek, M., Sedláčková, H., Vávrová, H. *Jak psát diplomové a jiné písemné práce*. Praha: VŠE, Fakulta podnikohospodářská, 2002. [cit. 2006-02-15]. Dostupné z: <http://fph.vse.cz/multimedia/dokumenty/skripta/dp/dp.zip>

2 Daňová politika a daňová soustava České a Finské republiky

Daňové politiky obou zemí se opírají o různé tradice, jiné uspořádání státu a hlavně o rozdílnou politiku svých vlád. V dnešní době jsou již obě země členem Evropské unie, proto určitá legislativní opatření Evropského společenství ovlivňují obě země stejnou měrou. Avšak každá republika se snaží udržet vlastní suverenitu v ovlivňování svých daňových příjmů. V oblasti nepřímých daní tuto suverenitu už téměř ztratily, jelikož se musí držet rámce legislativních mezí stanoveného EU. Co se týče přímých daní, v této oblasti jim soběstačnost není téměř odepírána. Tato kapitola shrne daňové politiky obou zemí a zmíní se také o soustavách daní.

V každé ekonomice plní daňový systém celou řadu funkcí a cílů. Fiskální funkci můžeme považovat za základní. Za další tři hlavní funkce jsou uznávány funkce alokační, nedistribuční a stabilizační. Daně by měly spotřebiteli pomáhat v rozhodnutí, které zboží má (resp. nemá) nakupovat (např. alkohol a tabákové výrobky). Daně pomáhají redistribuovat bohatství ve společnosti a v neposlední řadě ve formě vestavěných stabilizátorů usměrňují ekonomický cyklus. Pro zdravý rozvoj společnosti a ekonomiky je velmi důležité, aby výše uvedené funkce byly ve vzájemné rovnováze.²

2.1 Daňová politika a daňová soustava ČR

Daňová politika České republiky byla určena generální reformou daňového systému, která byla provedena v roce 1992. Daňová reforma se týkala všech stávajících daní a představovala rozsáhlý zásah do ekonomiky, především v oblasti daňového práva. Zavedla systém založený na třech hlavních příjmových kanálech – daň z příjmů, daně plynoucí ze zdanění spotřeby a příspěvky sociálního pojištění (ty vznikly nahrazení odvodů z objemu mezd a příspěvku zaměstnanců na nemocenské a zdravotní pojištění zahrnutého do daně ze mzdy³). Daňová reforma sledovala tendence v zemích Evropské unie, jež byly přesunuty od přímého k nepřímému zdanění.

Zavedením nové daňové soustavy k 1. lednu 1993 byly vytvořeny základní předpoklady pro kompatibilitu s předpisy EU. Postupnou novelizací, zejména zákonů o DPH

² Jahoda, R. *Srovnávací analýza českého daňového systému s důrazem na trh práce* [online], str. 3. [cit. 2006-03-25]. Dostupné z: <http://www.vupsv.cz/Jahoda_Komparace_dan_systemu.pdf>

³ Šíroký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C.H.BECK, 2003

a o spotřebních daních, se proces harmonizace legislativy v oblasti nepřímých daní s právem EU značně urychlil.

S daňovou kvótou 36,2 % (rok 2003) patří Česká republika pod průměr (o 2 %) všech členů Společenství, nicméně mezi nově přistoupivšími zeměmi patří na třetí nejvyšší místo za Maďarskem a Slovenskem. V letech 1995 – 2002 byla daňová zátěž snížena o více než čtyři procentní body. Hlavním zdrojem příjmů jsou příspěvky na sociální zabezpečení, které dosahují 41,5 % z celkově vybraných daní, což je o 10 % bodů nad průměrem EU-25. V tomto směru patří ČR s vyšší příspěvků sociálního zabezpečení na druhé nejvyšší místo v EU, hned po Německu.. Téměř tři čtvrtiny nesou zaměstnavatelé. Podíl přímých daní na celkových příjmech z daní odpovídá zhruba 10 %, což je pod průměrem Evropské unie, oproti tomu nepřímé daně odpovídají průměru EU.

Daň z příjmů fyzických osob je uplatňována pouze na centrální úrovni, příjmy z ní dosažené plynoucí do státního rozpočtu dosahují pouze 4,8 % HDP. Sazby daně z příjmů fyzických osob patří mezi jedny z nejnižších v Evropské unii. Daňové příjmy ze zdanění právnických osob dosahovaly v roce 2002 zhruba 4 % HDP. Sazba daně v roce 1993 činila 45 % a v průběhu let byla snížena až na dnešních 24 %.

Do konce roku 2006 je daňová politika určena především vstupem České republiky do Evropské unie a také převážně politikou nynější vládnoucí strany. Vývoj vnitřních potřeb naší ekonomiky a integrace ČR do evropských struktur volají po adekvátních reakcích i v daňové politice. V rámci daňové reformy jsou dle Votavové za prioritní cíle označovány⁴:

1. Harmonizace českého daňového práva s právem Evropské unie
2. Celkové zjednodušení a zkvalitnění daňové soustavy
3. Vyšší efektivnost daňové správy
4. Posílení role nižších článků státní správy a samosprávy
5. Prorůstová opáření v oblasti daňové soustavy
6. Ochrana životního prostředí

Stávající daňový systém, jak již bylo řečeno, je v platnosti od 1. ledna 1993. Soustava daní byla určena zákonem 212/1992 Sb., o soustavě daní, který v § 1 upravoval složení daní v ČR. Tento zákon byl však zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

⁴ Votavová, A. *Tendence daňové politiky v České republice* [online]. Mezinárodní konference posluchačů doktorského studia MendelNet `99, dne 26. listopadu 1999. Mendlova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta MZLU v Brně, 1999. [cit. 2006-02-15]. Dostupné z: http://old.mendelu.cz/veda/mendelnet/pef/mendelnet1999/VOTAVOVA_ANDREA/

V nynější době není soustava daní upravena žádným souhrnným zákonem. Daňovou soustavu lze tedy popsat jen na základě platných norem. Široký a Česká daňová správa charakterizují jednotlivé daně takto⁵:

1. Daň z příjmů

Tuto daň upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zákon rozlišuje daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Daň z příjmů fyzických osob je vybírána pomocí progresivních sazeb, které jsou stanoveny ve čtyřech daňových pásmech od 12 % do 32 %. Daní z příjmů FO jsou zatíženy příjmy zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných. Zákon o dani z příjmů se také zabývá zdaněním dividend a úrokových příjmů pomocí srážkové daně. Daň z příjmů právnických osob je stanovena pevnou sazbou 24 %, která od roku 2003 klesla o sedm procentních bodů.

2. Daň z nemovitostí

Touto daní se zabývá zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Daň se dělí na daň z pozemků a daň ze staveb. V případě pozemků je základem daně výměra pozemku nebo cena pozemku. V případě staveb je základem daně zastavěná plocha. S určením sazby souvisí lokalita pozemku a způsob využití stavby. Poplatníkem je vlastník pozemku či stavby nebo nositelé práva hospodaření, trvalého užívání či nájemce.

3. Daň dědická

Poplatníkem této daně je dědic ze zákona nebo ze závěti, předmětem jsou movité a nemovité věci, cenné papíry apod.

4. Daň darovací

Předmětem této daně jsou věci movité či nemovité, které jsou získané úplným či částečným bezúplatným darováním.

5. Daň z převodu nemovitostí

Poplatníkem ze zákona je převodce nemovitosti, předmětem daně je hodnota úplatného převodu vlastnictví k nemovitosti. Sazba daně je stanovena ve výši 3 %. Daňovým základem je cena nemovitosti zjištěná z posudku nebo skutečná prodejní cena, základem je cena vyšší z těchto dvou cen.

⁵ Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C.H.BECK, 2003 str. 15, a ČDS: *Daňový systém České republiky* [online]. [cit. 2006-02-27]. Dostupné z: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html>>

Toto trojdaní (bod 3 – 5) je upraveno jediným zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Sazby daně dědické a darovací se pohybují od 0,5 % po 40 % v závislosti na vztahu mezi zůstavitelem resp. dárce a nabyvatelem (dědicem resp. obdarovaným).

6. Daň silniční

Této dani náleží zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Předmětem daně jsou motorová vozidla, která mají přidělenou státní poznávací značku a jsou používána k podnikatelské činnosti. Vozidla používaná výlučně pro osobní potřeby jsou od daně osvobozena. Sazby daně jsou stanoveny jako pevně dané roční částky. U osobních vozidel závisí daň na zdvihovém objemu motoru vozidla. U nákladních vozidel závisí daň na počtu náprav a celkové hmotnosti.

7. Spotřební daně

Spotřební daně jsou uvaleny na vybrané zboží zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Zákon stanovuje spotřební daně jako daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků. Daně jsou stanoveny pevnými sazbami (s výjimkou cigaret, kde jsou tvořeny kombinací pevné sazby a procentuální částky z konečné maloobchodní ceny). Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.

8. Daň z přidané hodnoty

Touto daní se zabývá zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Podléhá jí naprostá většina zdanitelného plnění v České republice i zboží z dovozu. Základní sazba daně je stanovena ve výši 19 % a snížená sazba je stanovena ve výši 5 %. Převážná většina zboží a služeb podléhá základní sazbě daně. Do snížené sazby jsou zařazeny např. potraviny, léky, tiskoviny, dodávky tepla či stavební práce pro účely bydlení a pro sociální výstavbu. Daň je placena měsíčně nebo čtvrtletně v závislosti na obratu plátce daně.

Tato daňová soustava nerozlišuje mezi sektory nebo odvětvími, jak tomu bylo před rokem 1993, především se změnil poměr mezi přímými a nepřímými daněmi. Všem fyzickým i právnickým osobám vytváří stejné podmínky hospodaření. Celá soustava je svou strukturou porovnatelná s většinou členských zemí OECD.

Pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

V České republice nelze platby pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění považovat za přímé daně. Tyto platby však jistou formou daně jsou, jelikož je povinnost toto pojistné odvádět a to v určitých časových intervalech.

Sociální zabezpečení zahrnuje pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Toto pojistné se odvádí České správě sociálního zabezpečení. Sazby pojistného se liší podle subjektu platby: Osoba samostatně výdělečně činná (OSVČ) je povinna platit 29,6 % z vyměřovacího základu (z toho 28 % tvoří důchodové pojištění a 1,6 % státní politika zaměstnanosti), OSVČ si může dobrovolně platit i 4,4 % na nemocenské pojištění. Zaměstnavatel za zaměstnance platí 26 % z vyměřovacího základu (z toho 3,3 % činí nemocenské pojištění, 21,5 % důchodové pojištění a 1,2 % příspěvky na státní politiku zaměstnanosti). Zaměstnanec platí 8 % z vyměřovacího základu (z toho 1,1 % nemocenské pojištění, 6,5 % důchodové pojištění a 0,4 % státní politika zaměstnanosti). Vyměřovacím základem od roku 2006 u OSVČ je 50 % příjmů ze samostatně výdělečné činnosti. U zaměstnance je vyměřovacím základem jeho hrubá mzda.

Zdravotní pojištění je určeno k úhradě nákladů zdravotní péče. Plně jsou hrazeny nezbytné lékařské úkony, léky a zdravotnický materiál. Výše pojistného zdravotního pojištění je 13,5 % z vyměřovacího základu. Pro zaměstnance je vyměřovacím základem hrubá mzda, z níž zaměstnavatel strhává 4,5 %, dalších 8 % připlácí jako vedlejší náklad práce k hrubé mzdě. OSVČ platí pojistné z vyměřovacího základu, který se vypočítá jako 50 % příjmů ze samostatně výdělečné činnosti. Pojistné se odvádí té zdravotní pojišťovně, u které je poplatník zaregistrován.

2.2 Daňová politika⁶ a daňová soustava Finska

V polovině 90. let 20. století se finská ekonomika téměř zotavila z hluboké ekonomické recese, která ji zasáhla počátkem 90. let. V letech 1994 – 2000 finská ekonomika rostla v průměru o 4,6 % ročně. Díky tomu rostly i celkové daňové příjmy. Celkové daňové břemeno je nejvyšší v Evropské unii. Co se týče srovnání se zeměmi OECD, pak výše celkového zdanění je mírně nad průměrem členských zemí OECD. V letech 1995 – 2000 daňová kvóta oscilovala mezi 47 % až 48 %, přestože byla přijata opatření ke zmírnění

⁶ European Commission – Taxation and Customs Union, *Structures of the taxation systems in the European Union* [online]. Luxembourg, 2004. [cit. 2005-12-02]. Dostupné z: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/structures_2004_final.pdf

přímého zdanění, a to především u zdanění příjmů ze závislé činnosti. Daňová kvóta byla v roce 1998 třetí nejvyšší v rámci OECD.

Finsko, stejně jako ostatní severské státy, vyčnívá v Evropské unii díky relativně vysokému podílu přímých daní na celkových daních. Což můžeme vyložit jako vysoké daňové břemeno u příjmů z výdělečné činnosti.

Od roku 1993 je zdanění osobních příjmů založeno na duálním systému. Osobní příjem je rozdělen na dvě části – příjem ze závislé činnosti a kapitálový příjem. Tyto příjmy jsou zdaněny různými sazbami i různými principy. Centrální vládní zdanění příjmů ze závislé činnosti (Státní daň z příjmů) je progresivní, kdežto municipální daň (Obecní daň) je vybírána proporcionalní sazbou, avšak díky systému úlev a různých srážek se tato daň u osob s nízkými příjmy velmi snižuje. V roce 2003 byla průměrná obecní daň ve výši 18,03 %. Příspěvky na sociální zabezpečení jsou také vybírány pomocí proporcionalní sazby.

Ve volebním období 1999 – 2003 bylo cílem vládní politiky snížit daňové břemeno pracovních sil o 2 % HDP. Opatření obsahovalo především snížení daňových sazeb napříč všemi příjmovými skupinami, zvýšení minima pro zdanění příjmu u státní daně z příjmu a zvýšení srážek a úlev souvisejících s prací u obecní daně.

Další opatření bylo zaměřeno na osoby výdělečně činné se středními a nízkými příjmy. Snížení zdanění pracovních činností bylo zčásti kompenzováno zvýšením zdanění kapitálových příjmů a zčásti zvýšením zdanění korporací. V roce 2000 vláda zvýšila daňovou sazbu u kapitálových příjmů a příjmů korporací z 28 % na 29 %, důsledkem toho byla ztráta 0,1 % HDP. Těmito opatřeními byl vládní cíl dosažen už před koncem volebního období. Průměrná daňová sazba u příjmů z výdělečné činnosti byla snížena o čtyři procentní body u nízkých a středních ročních příjmů. Také nynější vláda pokračuje v politice postupného snižování daňového břemene pracovních sil skrze roční snižování daní.

Poměr výnosů z daní právnických osob vůči HDP je relativně vysoký v porovnání s ostatními členskými státy. Tento vysoký poměr souvisí s poměrně širokým daňovým základem, avšak může být také částečně vysvětlen zlepšením ziskovosti společností. Ačkoliv sazba daně právnických osob 29 % byla jednou z nejnižších mezi patnácti původními členskými státy EU, byla v roce 2005 provedena daňová reforma, která snížila zdanění korporací o tři procentní body na 26 % a zdanění kapitálových příjmů bylo sníženo o jeden procentní bod na 28 %. Hlavní motivací pro vytvoření reformy bylo zajištění konkurenceschopnosti finského daňového systému, zvláště z pohledu rozšiřování EU o nové

členské státy, které mají mnohem nižší zdanění korporací (právnických osob) oproti původním zemím Evropského společenství.

Reforma roku 2005 také změnila zdanění dobrovolných vkladů na penzijní pojištění. Ve Finsku se od té doby využívá EET-systém, ve kterém příspěvky na pojištění a výnosy z vkladů jsou osvobozeny od daně, ale s vyplácenými penzemi se nakládá jako při zdanění příjmů z výdělečné činnosti. V tomto systému jsou příjmy ze smluv o dobrovolných penzích zdaněny jako kapitálový příjem, přičemž podíl příspěvků na pojištění odčitatelných při zdanění je odvozen od sazby daně kapitálových příjmů. V praxi to vypadá tak, že příspěvky jsou daňově odečitatelnou položkou, investiční výnosy se v okamžiku připsání na účet nedaní, ale celá vyplácená penze podléhá dani z příjmu.

Dalším znakem finského daňového systému je relativně vysoká výše určitých spotřebních daní. Výše spotřební daně na alkoholické nápoje významně překonává minimum Evropské unie i sazby mnoha členských zemí EU. Nicméně k 1. květnu 2004 byl snížena daň na alkohol v průměru o 33 %. Důvodem byl pokus zabránit narušení daňového základu, protože se Finsko muselo vzdát svých přechodných omezení k 1. lednu 2004 a protože sousedící země Estonsko má o mnoho nižší zdanění alkoholických výrobků.

Ekologické daně (zahrnující energii, dopravu a daně ze zdrojů) představují okolo 6,8 % z celkových daňových příjmů; v r. 2002 jsou nepatrně nad průměrem Evropské unie. Daňový základ zdanění energií je poměrně široký a zahrnuje určité energetické produkty, které nejsou zdaněny v mnoha členských státech (uhlí, rašelina). Daňové sazby jsou poměrně vysoko od Evropských standardů, konkrétně při užití průmyslové energie. V roce 2003 poprvé od roku 1998 vzrostly daně z fosilních paliv a elektřiny v průměru o 5,2 %.

Daňová soustava ve Finsku je představována následujícími daněmi:⁷

1. Daň z příjmů (Income tax)

Daň z příjmů je placena jak obcím (obecní daň), tak státu (státní daň z příjmů). Tato daň je upravena zákonem o dani z příjmů z roku 1992, který je souhrnným dokumentem zahrnující všechny druhy příjmů. Nicméně určité činnosti upravuje *zákon o zdanění příjmů ze zemědělské činnosti* (1967) nebo *zákon o obchodních ziscích a příjmech z odborných činností* (1968).

⁷ National Board of Taxes, *The Finnish tax administration* [online]. [cit. 2006-03-01]. Dostupné z: <<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=2442;334211>>

Ministry of Finance, *Taxation in Finland* [online]. [cit. 2006-03-01]. Dostupné z: <http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/08_other_publications/20010615Taxati/15626.pdf>

- **Obecní daň (Municipal tax)**

Obecní daň je daň placená obci z příjmu z výdělečné činnosti a z majetku po zesnulé osobě. Daňová sazba je stanovena každoročně předem na další rok v jednotlivých obcích na základě rozhodnutí Obecní rady dle místního rozpočtu. Nejnižší sazba je 15 % a nejvyšší 20 %.

- **Státní daň z příjmů (State Income tax)**

Státní daň z příjmů je daň placená státu z příjmu z výdělečné činnosti, z investičních příjmů jednotlivců a z majetku po zesnulé osobě. Daň z vydělaných příjmů je vybírána podle progresivní daňové škály, o které každoročně rozhoduje Parlament. Rozpětí je 9 % (nejnižší sazba) až 32,5 % pro skupinu s nejvyšším příjmem.

2. Národní penzijní příspěvky (National pension contributions)

Národní penzijní příspěvky jsou vybírány z příjmů z výdělečné činnosti ve stejné době jako daň z příjmů. Daňová správa převádí příspěvky Instituci sociálního pojištění (KELA).

3. Národní příspěvky na zdravotní pojištění (National health insurance contributions)

Národní příspěvky na zdravotní pojištění jsou vybírány z příjmů z výdělečné činnosti ve stejné době jako daň z příjmů. Daňová správa převádí příspěvky Instituci sociálního pojištění (KELA).

4. Církevní daň (Church tax)

Církevní daň je vybírána z příjmů a z majetku po zesnulé osobě členů Evangelicko-Luteránské církve a Ortodoxní církve. Daňová správa převádí příspěvky jednotlivým farnostem. Církevní daň je uvalena jednotnou sazbou, která je stanovena každoročně předem na následující rok v každé farnosti místní církevní radou a pohybuje se mezi 1 – 2 %. Církevní daň je vybírána ze stejného daňového základu jako pro účely místní daně.

5. Daň z kapitálového příjmu (Capital income Tax)

Daň z kapitálového příjmu je daň placená státu. Sazba daně je 28 %.

6. Daň sražená u zdroje (Tax withheld at source)

Cizinci pracující ve Finsku méně než šest měsíců jsou zdaněni sazbou 35 % z jejich vydělaného příjmu (z pracovního příjmu – z příjmů ze závislé činnosti). Tuto daň odvádí státu zaměstnavatel.

Daň sražená u zdroje je také vybírána z veškerých úrokových příjmů, a to ve výši 28 %. Daň je vybírána plátcem úroků a ten je posléze převádí státu. Daň sražená u zdroje z úroků je konečnou daní vybíranou z úroků přijímaných rezidenty a z majetku zesnulých, které měly vklady u domácích bank a z upsaných dluhopisů nabídnutých veřejnosti.

7. Daň z přidané hodnoty (Value Added Tax)

DPH je spotřební daň, která je placená z přírůstků obchodování a služeb. Podnikatelé vybírají DPH podle jejich odbytu a platí ji státu jednou měsíčně. Evropská unie má jednotný systém DPH. Hlavní sazbou DPH ve Finsku je 22 %. Daň je upravena *zákonem o dani z přidané hodnoty*.

8. Spotřební daně (Excise duties)

Tyto daně jsou vybírány v tom členském státě, kde byl produkt, předmět daně, uvolněn do spotřeby. Ve Finsku je upravuje zákon o spotřebních daních, který platí od 1. ledna 1995 a je ovlivněn Směrnicí 92/12/EEC.

9. Daň z příjmů společností (Income tax of Corporations)

Procento daně z příjmů společností je 26 %. Daňová správa vybírá tuto daň pro stát, obce a farnosti podle podílů jednotlivých příjemců daně.

10. Poplatek za péči o les (Forrest management fees)

Poplatek za péči o les je platbou podobnou dani, která je vybírána od majitelů lesů na základě plochy lesa. Daňová správa převádí vybranou daň lesním společenstvím.

11. Daň z nemovitosti (Real estate tax)

Daň z nemovitosti je placena ročně obci podle hodnoty nemovitosti. Procento daně je určeno zastupitelstvem obce.

12. Dědická daň (Inheritance tax)

Dědická daň je placená státu z dědictví převyšující 3400 Eur. Dědická daň je určena hodnotou dědictví a příbuzenským vztahem k pozůstalému.

13. Darovací daň (Gift tax)

Darovací daň je placená státu z daru o hodnotě min. 3400 Eur nebo z předem darovaného dědictví. Tyto dvě daně (č. 11 a 12) upravuje jediný zákon o dani dědické a darovací z roku 1940.

14. Daň z převodu (Transfer tax)

Daň z převodu je placena státu z převodu nemovitostí nebo cenných papírů.

15. Daň z čistého bohatství (Net wealth tax)

Daň z majetku je vybírána ve výši 0,8 % z majetku jehož daňová hodnota je 250 000 Eur a více. Daň je placená státu.

2.3 Makroekonomické srovnání ČR a Finska z hlediska daní⁸

2.3.1 Daňová kvóta

Daňovou kvótu je možné definovat jako podíl vybraných daní příslušného státu na jeho hrubém domácím produktu. Daňovou kvótu používáme pro srovnání velikosti daňového zatížení.

Obecně nelze říci, jaký podíl by měly daně dosahovat na národním hospodářství v určitém státě a určité době. V posledních letech se podíl u vyspělých států pohybuje asi od 30 % HDP (liberální státy – USA) až přes hodnotu 50 % HDP (u skandinávských států). Konkrétní velikost daní je vždy dána mnoha faktory jako například historickým vývojem, sociálně-politickým vývojem, administrativním uspořádáním státu a v neposlední řadě efektivností veřejného a soukromého sektoru.⁹

V ČR je rozlišována daňová kvóta „úzká“ a „široká“, a to z důvodu, že příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění nebývají v některých případech považovány za daně. V hlediska mezinárodního srovnávání však tyto příspěvky za daně považovat budeme.¹⁰

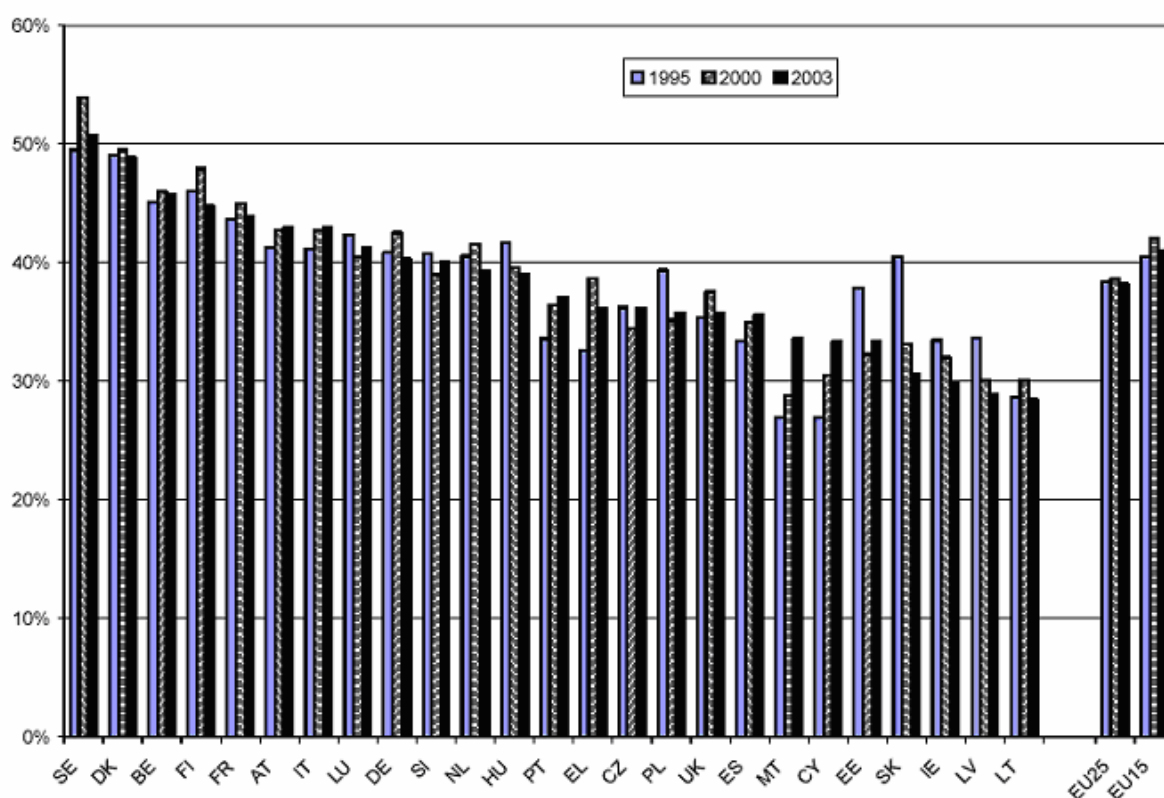
⁸ European Commission – Taxation and Customs Union, *Structures of the taxation systems in the European Union* [online]. Luxemburg, 2005. [cit. 2006-03-20]. Dostupné z: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2005.pdf,

⁹ Jahoda, R.: *Srovnávací analýza českého daňového systému s důrazem na trh práce* [online]. Str. 3. [cit. 2006-03-25]. Dostupné z: http://www.vupsv.cz/Jahoda_Komparace_dan_systemu.pdf

¹⁰ Jahoda, R.: *Srovnávací analýza českého daňového systému s důrazem na trh práce* [online]. Str. 8. [cit. 2006-03-25]. Dostupné z: http://www.vupsv.cz/Jahoda_Komparace_dan_systemu.pdf

Daňová kvóta v ČR v roce 2003 dosáhla úrovně 36,2 % HDP, což je o dva procentní body méně než činí průměr EU-25 (38,2 %). Oproti tomu Finsko patří mezi země s nejvyšší daňovou kvótou, se svými 44,8 % se řadí na čtvrté nejvyšší místo v EU-25. Finsko bylo překonáno pouze Švédskem, Dánskem a Belgií.

Obrázek 1: Daňová kvóta zemí Evropské unie v letech 1995, 2000 a 2003 (řazeno podle roku 2003)

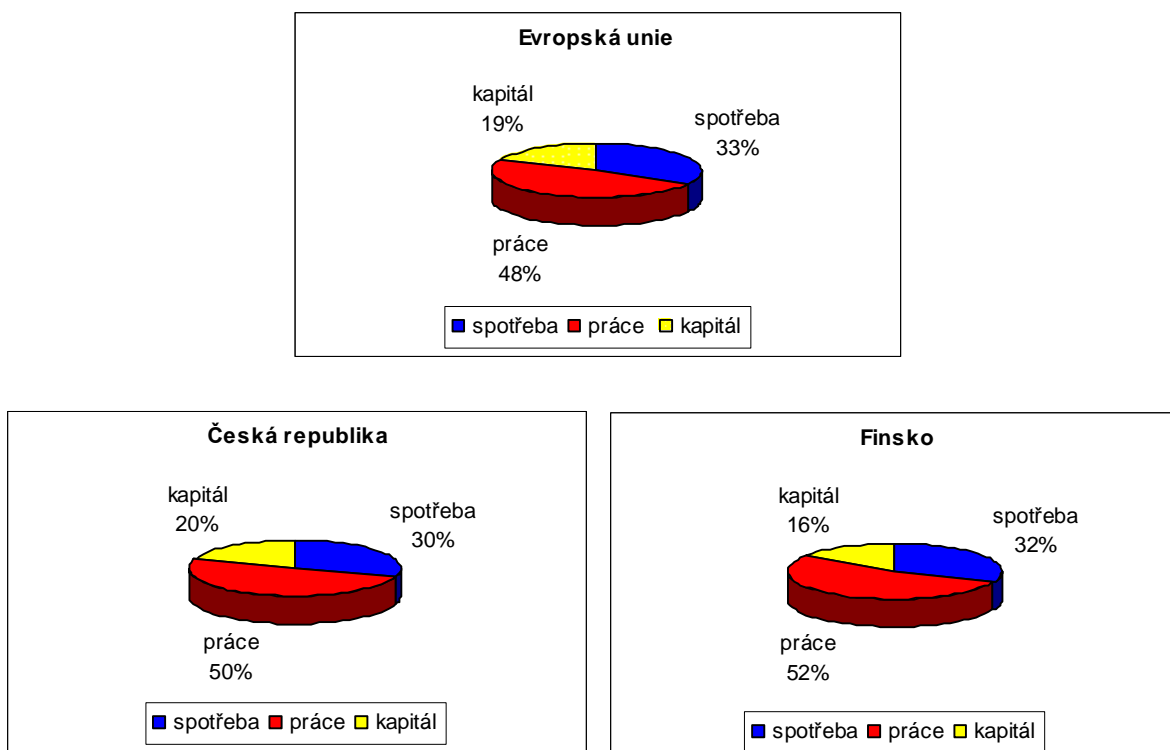


Zdroj: Commission Services for EU Countries¹¹

Daňová struktura podle ekonomických funkcí, což znamená vyjádření podílu zdanění jednotlivých ekonomických činností (jako je práce, spotřeba a kapitál) na celkově vybraných daních, je v obou zemích podobná a neliší se od průměru EU-25. Na následujících grafech je vidět, že největší podíl zaujímá zdanění práce (Finsko 52 %, ČR – 50 %), následováno zdaněním spotřeby (Finsko 32 %, ČR 30 %) a zdaněním kapitálu (FI 16 %, ČR 20 %). Průměr Evropské unie vychází obdobně, spotřeba 33 %, práce 48 % a kapitál 19 %.

¹¹ European Commission – Taxation and Customs Union, *Structures of the taxation systems in the European Union* [online]. Luxembourg, 2005. [cit. 2006-03-20]. Dostupné z: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2005.pdf

Obrázek 2: Struktura zdanění podle ekonomických funkcí vůči HDP (v %)



Zdroj: European Commission – Taxation and Customs Union, Structures of the taxation systems of European Union. Luxemburg: 2005.

2.3.2 Implicitní sazba daně

Pokud ve statistikách neustále klesají statutární sazby, nelze z toho okamžitě vyvodit, že dochází i k menším daňovým platbám od poplatníků. Je důležité mít stále na paměti omezenou vypovídací schopnost tohoto ukazatele. Podle analýzy firmy NEWTON holding, a. s. pokles sazeb ještě nemusí znamenat pokles daňových plateb, protože změnami sazeb státy mění i vymezení daňového základu. Ke zjištění skutečné změny v zatížení podniků se používají např. implicitní daně.¹²

Podle Jahody vyjadřuje implicitní sazba daně (ITR) podíl všech daní uvalených na práci (spotřebu, kapitál) ku celkovým nákladům práce (spotřeby, kapitálu).¹³ Implicitní sazba daně měří efektivní průměrné daňové zatížení u různých typů ekonomických příjmů nebo aktivit, tzn. u práce, spotřeby a kapitálu. ITR vyjadřuje agregátní daňové příjmy jako procento potenciálního daňového základu v každé oblasti. Průměrná implicitní sazba daně je

¹² Newton holding, a.s. *Konkurence ve zdanění podniků: Prospěšná válka nebo je třeba koordinace?* [online]. 2003. [cit. 2006-03-26]. Dostupné z:

<<http://www.newton.cz/redsyst/docs/analyzy/makroanalyzy/5e5bc076bfa291328ad33b0d3785bf13.pdf>>

¹³ Jahoda, R. *Interakce sociálního a daňového systému a pracovní pobídky* [online]. Str. 3. [cit. 2006-03-26]. Dostupné z: <http://www.vupsv.cz/Jahoda-Interakce_soc-danoveho_systemu.pdf>

pojata jako poměr daňových plateb na zisku či na daňovém základu, a to na úrovni jak firemních, tak i agregátních dat.¹⁴ Dle Eurostatu bývá implicitní sazba daně označována za průměrnou nebo efektivní sazbu daně. Kalkulace implicitní sazby daně je relativně nekomplikovaná a vyžaduje méně statistických vstupů než např. mikroekonomické nebo mezní sazby daně.¹⁵ V současné době je implicitní sazba daně definována jako ITR spotřeby, ITR práce a ITR kapitálu:¹⁶

ITR z práce považuje za daňové příjmy z práce veškeré osobní příjmové daně, daně ze mzdy a povinné příspěvky sociálního a zdravotního pojištění. Za daňový základ bere v úvahu celkovou částku zaměstnaneckých náhrad v dané ekonomice. Průměr může zakrýt důležitou odchylku daňového zatížení v rámci distribuce příjmů.

ITR ze spotřeby bere v úvahu daně vybírané z transakcí mezi (finálním) spotřebitelem a producentem (výrobcem) a vybírané daně z celkové spotřeby zboží. Daňový základ je definován jako finální spotřební výdaje domácnosti na daném ekonomickém území.

ITR z kapitálu zahrnuje daně vybírané z vydělaných příjmů z vkladů a investic domácností a korporací a také daně související s akciovým kapitálem vycházejícím z úspor a investic v předchozím období. Jmenovatel ITR kapitálu má za cíl, aby se rezidenti členských států pro účely domácích daní přiblížili celosvětovému kapitálu a obchodním příjmům. Trendy v ITR kapitálu odrážejí široký okruh faktorů a měla by být interpretována s největší opatrností.

Finská implicitní sazba daně práce 42,1 % (v roce 2003) představuje spolu se Švédskem, Francií a Belgií nejvyšší sazbu v rámci EU-25 (35,9 %). Příjem z výdělečné činnosti je velmi výrazně zdaněn. Finsko se snaží pomocí daňových opatření snižovat daňové břemeno u pracovních činností, a to jak na centrální úrovni tak na úrovni municipální, ale i snižováním příspěvků na sociální zabezpečení. Nicméně implicitní sazba daně z práce se v letech 1995 – 2002 pohybovala okolo 44 %. V ČR implicitní sazba daně práce zůstává stabilně na hodnotě okolo 40 % (40,1 % v roce 2003), což také přesahuje významně průměr EU-25.

Implicitní sazba daně z kapitálu se ve Finsku zvýšila markantně v letech 1995 – 2000. V roce 1995 dosahovala 27,9 % a v roce 2000 se vyšplhala až na 36,6 %, přičemž do roku

¹⁴ Plojhar, M. *Konkurence ve zdanění podniků v rozšířené EU* [online]. [cit. 2006-03-26]. Dostupné z: <<http://cepin.cz/CZE/prednaska.php?ID=467>>

¹⁵ CODED, The Eurostat Concepts and Definitions database: *Glossary: Implicit tax rate* [online]. [cit. 2006-03-27]. Dostupné z: <<http://forum.europa.eu.int/irc/dsis/coded/info/data/coded/en/g1008798.htm>>

¹⁶ Finfacts.ie, *Taxation in the EU from 1995 to 2002* [online]. [cit. 2006-03-27]. Dostupné z: <<http://www.finfacts.ie/Private/tax/taxationeuropeanunion25.htm>>

2003 klesala až pod úroveň roku 1995 na 27,2 %. Je nutné zmínit, že implicitní sazba daně byla do jisté míry zkreslená, jelikož kapitálové zisky (zvláště silné v roce 2000) nejsou zahrnovány do základu. Významný pokles implicitní sazby může být také přisuzován ekonomickému poklesu a zvýšeným kapitálovým ztrátám, které byly částečně způsobené padajícími cenami na burze. Implicitní sazba daně z kapitálu v ČR se výrazně mění od roku 2000, což bylo způsobeno především změnami sazeb daní z příjmů právnických osob. Po zvýšení sazeb dosáhla ITR z kapitálu úrovně 27 % (r. 2003), což převyšuje průměr EU. Implicitní sazba daně z kapitálu v obou zemích v roce 2003 dosáhla stejné úrovně. Ve Finsku byl předchozí trend klesající, kdežto v ČR byl trend přesně opačný.

Implicitní sazba daně ze spotřeby se v ČR během let 1995 – 2003 snížila o dva procentní body (na 20,5 % v roce 2003). Ve Finsku se ITR ze spotřeby v letech 1995 – 2003 pohybovala v rozsahu od 28,8 % až po 29,8 %. Nejvyšší implicitní sazba ze spotřeby byla dosažena v roce 1999 (29,8 %), poté do roku 2001 klesala až na hodnotu 27,6 %, aby mohla následně do roku 2003 zase stoupnout na hodnotu 28,3 % (téměř shodná s rokem 1995). Finská ITR ze spotřeby patří mezi nejvyšší v Unii, zvláště díky vysokým spotřebním daním a DPH.

3 Komparace přímých daní

Na počátku této kapitoly je nutné definovat podstatu přímých daní. Daně přímé představují důchodové daně a daně majetkové. V případě důchodových daní mluvíme o osobní důchodové dani (v ČR daň z příjmů fyzických osob) a o dani korporací (v ČR daň z příjmů právnických osob). Tyto dvě daně patří mezi nejdůležitější daňové příjmy státního rozpočtu. Dalšími daněmi zahrnovanými do přímých daní jsou daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, daň z nemovitostí a daň silniční.

Jelikož problematika přímých daní je velmi rozsáhlá, bude se tato kapitola zabývat pouze daní z příjmů fyzických osob a daní z příjmů právnických osob, které jsou v rámci přímých daní nejvýznamnější. Charakteristiky ostatních přímých daní byly uvedeny v druhé kapitole.

3.1 Harmonizace přímých daní v rámci EU

Přetrvávající rozdíly mezi národními daňovými systémy jsou z hlediska daňové politiky považovány za překážku plynulého fungování jednotného trhu a jsou označovány za příčinu růstu nezaměstnanosti. Evropská unie si je vědoma toho, že politické zájmy jsou ve zdanění velmi silné, a tudíž je harmonizace obtížná. V přímých daní nedošlo za celá desetiletí prakticky k žádnému pokroku v harmonizaci základů či sazeb.¹⁷ (V poslední době jsou však viditelné snahy o jednotné sazby u DPPO, které EU stanovuje na min. výši 25 %.)

V počátku snah o harmonizaci v EU se zdálo, že bude jednodušší harmonizovat přímé daně než nepřímé. S postupem času se zjistilo, že ač si jsou národní daňové systémy v oblasti přímého zdanění velmi podobné, v rámci samotných daní dochází k vysoké diferenciaci a to především v definici poplatníků, předmětu daně, forem zdanění, v metodě stanovení daňových základů, v nezdanitelných částkách apod. Nicméně EU se začala věnovat harmonizaci pouze u specifických přímých daní, u nichž je harmonizace nezbytnou podmínkou pro hladké fungování trhu (snaha o odstranění bariér obchodu). Daň z příjmů korporací výrazně ovlivňuje podnikání na jednotném trhu, neboť kapitál (oproti práci) je vysoce mobilním faktorem, který se může operativně přesunout do země s výhodnějšími daňovými podmínkami. Pro harmonizaci daně z příjmů korporací byla zvolena strategie, kdy nejprve proběhne strukturální harmonizace a poté harmonizace sazeb. Členské státy však

¹⁷ Kubátová, K. *Daně – Konkurence nebo harmonizace?* [online]. Seminář Daňová harmonizace vs. Daňová konkurence. 2005. [cit. 2006-03-31]. Dostupné z: <<http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466>>.

harmonizaci považují za pokusy o omezení fiskální suverenity, proto dosud nebyl zaznamenán významnější posun v této oblasti. Důvodem, dle Nerudové, je také to, že „*harmonizační opatření Evropské komise musí být prosazeno ve formě směrnice, aby bylo závazné pro všechny členské státy. Přijetí směrnice ‚ale‘ vyžaduje jednomyslnost všech členských států.*“¹⁸

3.2 Daň z příjmů fyzických osob

Podle Kubátové jsou osobní důchodové daně (neboli daň z příjmů fyzických osob DPFO) považovány ve většině zemí za nejdůležitější. Je jim přisuzována největší míra komplexnosti, spravedlnosti i ekonomické efektivnosti. V rámci této daně je možné uplatňovat různé sociální úlevy, což např. u spotřebních daní není možné. Osobní důchodová daň bývá kritizována pro svou progresivitu, díky níž jsou nejvíce zdaněny vyšší důchody, což je dle hlasů kritiků neefektivní a především destimulační, odrazuje poplatníky od práce či jiné výdělečné činnosti a podporuje preferenci volného času či zdokonalování daňových úniků.¹⁹

Ke standardním nástrojům daňové politiky patří především daň z příjmů. Ty plní několik funkcí: fiskální, redistribuční a stabilizační. Ve všech státech OECD bývá daň z příjmů fyzických osob konstruována jako progresivní, kdy s růstem příjmu se poplatník posouvá do vyšší daňové sazby.²⁰

Vývoj DPFO v ČR

V České republice je daň z příjmů fyzických osob uplatňována od roku 1993 pomocí progresivní sazby daně. Příjmy z ní dosahují pouze k 4,9 % HDP, což je jeden z nejnižších podílů všech zemí v EU v roce 2003. Nejprve bylo stanoveno šest příjmových skupin, které byly zdaněny od 15 % do 47 %. Během let byly vrchní dvě sazby zrušeny (rok 1999 a 2000), do roku 2005 byly uplatňovány sazby od 15 % do 32%. Od roku 2006 zákon stanovuje sazby od 12 % do 32 %, přičemž byly upraveny i příjmové hranice. Tyto sazby jsou aplikovány na všeobecný daňový základ zahrnující příjem ze zaměstnání, sebe-zaměstnávání (samostatná výdělečná činnost), příjmy z pronájmu majetku, kapitálové zisky nebo z dalších jiných příjmů.

¹⁸ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, 2005. Str. 236. ISBN 80-7357-142-0

¹⁹ Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI Publishing, 2003. Str. 158 – 159. ISBN 80-86395-84-7.

²⁰ Jahoda, R. *Srovnávací analýza českého daňového systému s důrazem na trh práce* [online]. Str. 12. [cit. 2006-03-26]. Dostupné z: <http://www.vupsv.cz/Jahoda_Komparace_dan_systemu.pdf>.

Kapitálové zisky jsou osvobozeny od zdanění v případě, že je dodrženo pravidlo držby cenných papírů nejméně po dobu šesti měsíců. Kapitálový příjem je předmětem srážkové daně ve výši 15 % (sníženo z 25 % v roce 2000).

Vývoj DPFO ve Finsku

Zdanění osobního příjmu ve Finsku je založeno na duálním systému, kterým je příjem rozdělen na vydělaný příjem a kapitálový příjem. Každý z nich je zdaněn podle rozdílných sazeb a principů. Státní daně jsou aplikovány progresivně v pěti daňových pásmech. V roce 2005 se sazby pohybují od 10,5 % do 33,5 %. Zdanitelný příjmový práh (zdanitelná příjmová mez) je 12.000 Eur. Obecní daň je vybírána z vydělaného příjmu a z majetku po zesnulé osobě pomocí paušální sazby (která se liší v jednotlivých obcích a je v průměru 18,3 %). Proto se celková sazba daně z příjmů pohybuje od 28,7 % až po 51,7 %.

Během let 1999 - 2003 se finská vláda zaměřila na snížení daňové zátěže pracovních sil, snižování sazeb státní daně z příjmů ve všech daňových skupinách, zvyšování obou mezních zdanitelných příjmů u státní daně z příjmů a úlev souvisejících s prací u municipální daně (obecní daně). Snížení zdanění pracovních sil bylo částečně pokryto zvýšením zdanění kapitálových příjmů a zdanění korporací z 28 % na 29 % (rok 2000). Celková průměrná míra zdanění pracovního příjmu byla snížena zhruba o čtyři procentní body.

Kapitálový příjem je ve Finsku zdaněn sazbou 28 % (sníženo v roce 2005 z 29 %) u širokého základu zahrnujícím dividendy, příjmy z pronájmu, úroky, kapitálové zisky a podíly na obchodním příjmu. Některé platby úroků, jako ty na bydlení v osobním vlastnictví, jsou odčitatelné. Jestliže tyto náklady převyšují zdanitelný kapitálový příjem, deficit (ztráta) může být odečten od daní, jež mají být placeny z pracovního příjmu až do výše určitého limitu. V roce 2005 bylo nutné nahradit starý imputační systém částečným dvojitým zdaněním dividend, jelikož původní systém byl považován za nekompatibilní s ustanovením smlouvy EU. V novém systému 70 % dividend obdržených od společností uvedených na burzovním seznamu je považováno za zdanitelný kapitálový příjem a zbývajících 30 % je nezdaněných, zatímco komplexnější systém redukuje dvojitě zdanění dividend od společností neuvedených na burzovním seznamu.

3.2.1 Stanovení základu daně

Česká republika

V ČR zákon o dani z příjmů rozlišuje tyto dílčí základy daně:

Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, do nichž zákon zahrnuje veškeré příjmy ze zaměstnání a zaměstnaneckého poměru; příjmy za práci členů družstev, společníků v obchodních společnostech; odměny členů statutárních orgánů. Do těchto příjmů se zahrnují i veškerá nepeněžní plnění např. používání služebního automobilu i pro soukromé účely pracovníka. Tyto příjmy lze upravit o zaplacené příspěvky na sociální zabezpečení a příspěvky na zdravotní pojištění.

Příjmy z podnikání a ze samostatně výdělečné činnosti, do kterých patří příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnosti a jiného podnikání, podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti. Také se sem zahrnují příjmy z poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví a autorských práv včetně příjmů z vydávání literárních děl vlastním nákladem, příjmy z výkonu nezávislého povolání, příjmy znalce či tlumočnicka, příjmy správce konkurzní podstaty a další příjmy jmenované zákonem. Předchozí příjmy lze očistit o veškeré výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, a to na základě výdajových paušálů, daňové evidence či účetnictví.

Příjmy z kapitálového majetku, za které zákon považuje veškeré úroky, výhry a výnosy z vkladů na účtech a vkladních knížkách, podíly na zisku vč. dividend, výnosy z vkladových listů, dávky penzijního pojištění snižené o zaplacené příspěvky a státní příspěvky, plnění životního pojištění snižené o zaplacené pojistné a další příjmy zmíněné v zákoně. Příjmy z kapitálového majetku (kromě dávek penzijního pojištění a životního pojištění) nelze očistit o různé výdaje a stávají se samostatným základem daně. Veškeré zmíněné příjmy jsou předmětem zvláštní sazby daně sražené u zdroje, (neplatí v případě úroků z podnikatelských účtů, které jsou součástí základu daně zdaněného progresivní sazbou daně).

Příjmy z pronájmu zahrnují příjmy z pronájmu nemovitostí i movitých věcí, které lze snížit o veškeré výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (např. výdaje na údržbu, odpisy a další výdaje uznatelné zákonem).

Ostatní příjmy zahrnují ty příjmy, které nejsou zmíněny ve výše uvedených kategoriích a jsou to příjmy příležitostné, jedná se např. o ceny ve veřejných soutěžích,

vypořádací podíl při zániku účasti společníka v obchodní společnosti, výhry z reklamních soutěží, příjmy ze zděděných práv z průmyslového a duševního vlastnictví a podobné příjmy dané zákonem.

Finsko

V případě finského zákona o daních z příjmů se rozlišují dvě hlavní skupiny příjmů fyzických osob, které jsou i různě zdaněny:

Příjmy z investovaného kapitálu zahrnují příjmy z pronájmu; úroky od dlužníka; dividendy z akcií obchodovatelných na burze; výnos ze životního pojištění; příjem z lesnictví, jestliže poplatník zvolil zdanění založené na čistých aktivech; podílů z investičních fondů; příjmy z patentů a z práv zděděných či získaných na základě bezúplatného převodu; příjem z prodeje vytěženého materiálu. Do těchto příjmů se zahrnují také podíly některých příjmů jako je podíl příjmů z dividend z akcií neobchodovatelných na burze; podíl příjmů z podnikání a podíl příjmů ze zemědělství.

Tyto podíly příjmů z podnikání a ze zemědělství se vypočítávají ve výši 20 % z čistých aktiv. V případě podnikání fyzické osoby se čistá aktiva vypočítávají tak, že se odečtou odčitatelné závazky od podnikových zdanitelných aktiv. Jsou brána pouze ta aktiva a pasiva, která souvisí s podnikáním. V některých případech (kdy je kapitálový příjem velmi malý) si může podnikatel zažádat, aby mohl za příjem z kapitálového příjmu považovat pouze 10 % z čistých aktiv. Zbývající část čistých aktiv je zdaňována jako příjem z výdělečné činnosti.

Dividendy v rámci investovaného kapitálu se rozdělují na dividendy z akcií obchodovatelných na burze a dividendy z akcií neobchodovatelných na burze. V případě dividend z akcií obchodovatelných na burze je 70 % z výnosu zdaněno 28 % sazbou daně a zbývajících 30 % je osvobozeno od daně z investovaného kapitálu. Přijaté dividendy neobchodovatelných akcií na burze jsou do 90 000 Eur osvobozeny od daně, ale pouze pokud nepřevyšují o více než 9 % hodnotu podílu akcionáře. Hodnota podílu se vypočítává pomocí zákona o čistém jmění (zdanitelná aktiva minus závazky). Částka přesahující 90 000 Eur je zdaněna pomocí pravidla 70/30. Více viz. kapitola dividendy.

Příjmy z kapitálového příjmu jsou zdaněny jednotnou sazbou 28 %, která je zřetelně vyšší než sazba daně z příjmů z výdělečné činnosti a než sazba daně z příjmů korporací.

Za příjmy z výdělečné činnosti finský zákon považuje mzdy, platy včetně zaměstnaneckých požitků a penze; odhadovaný příjem z lesního hospodářství (jestliže se

poplatník rozhodne zdanit své příjmy touto daní); podíl příjmů na podnikání – zbývajících 80 % resp. 90 % z čistých aktiv z podnikání nebo zemědělství; podíl příjmů na dividendách u neobchodovatelných akcií na burze; stipendia a ocenění, 80 % z podílu na zaměstnaneckém investičním fondu, autorský honorář nebo jiné odměny související s autorskými právy, jestliže jsou tyto práva důsledkem poplatníkovy vlastní aktivity.

Příjmy z výdělečné činnosti jsou zdaněny pomocí progresivní sazby daně Státní daně z příjmů v rozsahu od 9 % do 32,5 % a dále jsou zdaněny pevnou sazbou Municipální daně, která se pohybuje v závislosti na bydlišti poplatníka od 15 % do 20 %, a sazbou Církevní daně ve výši 1 % až 2 % podle místní příslušnosti poplatníka k farnosti.

3.2.2 Postup při výpočtu měsíčních záloh daně z příjmů ze mzdy

V obou zemích je povinností zaměstnavatele měsíčně strhávat zaměstnanci ze mzdy příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (ve Finsku jsou zastoupeny penzijní příspěvky, příspěvky na nezaměstnanost, denní platby v rámci zdravotní péče a příspěvky na zdravotní péči) a zálohy na daň. V ČR se zaměstnavatel při zjišťování zálohy na daň řídí nařízením danými zákonem. Z daňového základu vypočítá povinné platby zaměstnance na zdravotní pojištění (4,5 %) a příspěvek na sociální zabezpečení (8 %). Po odečtení příspěvků vypočítá zálohu na daň a od ní odečte měsíční podíl slevy na dani (na poplatníka, bonus na dítě apod.).

V případě výpočtu zálohy na daň finského zaměstnance zaměstnavatel vypočítává zálohu na daň ze mzdy pomocí sazby určené finskou daňovou správou, která ji zapisuje na tzv. „daňovou kartu“. Tato sazba je určena většinou podle výše zdanění minulého roku, v případě prvního roku zaměstnávání stanovuje daňová správa tuto sazbu podle předpokládaného příjmu. Pokud zaměstnanec nemá daňovou kartu a nepředloží ji zaměstnavateli, je zaměstnavatel povinen srazit zaměstnanci 60 % z platu jako zálohu na daň. Daňová karta také určuje i výši příjmového stropu, pro který je určena sazba zálohy na daň. Jakmile příjem přesáhne tento strop, tak z částky převyšující tento limit se platí tzv. „přirážková daň“, zbývajících částka zálohy se vypočítá podle sazby na daňové kartě.

Další zajímavostí na výpočtu záloh je, že zaměstnanec nemá během roku možnost odpočtu žádných odčitatelných položek od svých příjmů. Záloha na daň se tedy vypočítává z neupravené hrubé mzdy. Následně se ze stejného základu zjistí i penzijní a nezaměstnanecké příspěvky, platby na zdravotní péči a denní platby. Veškeré odčitatelné

položky a slevy na dani může poplatník uplatnit až v rámci daňového přiznání po skončení kalendářního roku.

3.2.3 Nezdánitelné části daně, odčitatelné položky a daňové bonusy

Česká republika

Nezdánitelné části základu daně u české daně z příjmů prošly v průběhu minulých dvou let výraznými změnami, některé nezdanitelné části daně byly nahrazeny slevami na dani a daňovými bonusy. Nejprve byla v rámci nezdanitelných částí zrušena položka, která se uplatňovala na vyživované dítě. Tato položka byla nahrazena daňovým zvýhodněním na vyživované dítě, které funguje jako sleva na dani a zároveň v případě malých příjmů jako daňový bonus, který mu vyplátí finanční úřad, jestliže po odečtení daňového bonusu od daňové povinnosti bude daňová povinnost záporná. Existují zde i jistá omezení. Poplatník může získat daňový bonus pouze v případě, když jeho zdanitelné příjmy (ze závislé činnosti, z funkčních požitků, z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, z kapitálového majetku nebo z pronájmu) dosáhnou ve zdaňovacím období (kalendářním roce) v úhrnu alespoň šestinásobku minimální mzdy. Poplatníku, u něhož úhrn zdanitelných příjmů ve zdaňovací období nedosáhne předepsané výše, vznikne nárok jen na slevu na dani, nikoliv však už na vyplacení daňového bonusu (nic tedy státu na dani z příjmu fyzických osob neodvede, převyší-li daňové zvýhodnění daňovou povinnost, ale ani od něj jako zápornou daň nic nedostane).

Od letošního roku byly zrušeny i další nezdanitelné části základu daně (na poplatníka, na manželku, pro poplatníka s částečným invalidním důchodem, pro poplatníka s plným invalidním důchodem, pro držitele průkazu ZTP/P, pro studenty do věku 26 let) a byly nahrazeny tzv. „slevami na dani“. Princip slev na dani je jednoduchý. Z upraveného základu daně (o zaplacené příspěvky na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění a o některé zbývající nezdanitelné části) se vypočítá daň, která se dále upraví o určité daňové slevy. Tyto slevy na dani je také možné uplatňovat měsíčně ve výši jedné dvanáctiny z celkové možné slevy na rok. V případě slevy na dani na poplatníka je měsíční částka, kterou je možné uplatnit, ve výši 600 Kč (7 200 Kč ročně). Poplatník může ročně uplatnit tyto slevy na dani:

- 7 200 Kč na poplatníka,
- 4 200 Kč na manželku, žijící s poplatníkem v domácnosti a její příjem nedosahuje 38 040 Kč ročně,
- 1 500 Kč, pobírá-li poplatník částečný invalidní důchod,
- 3 000 Kč, pobírá-li poplatník plný invalidní důchod,
- 9 600 Kč, je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P,
- 2 400 Kč poplatník, který se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem a to do dovršení věku 26 let (prezenční studium) popř. 28 let (doktorské studium).

Nadále však zůstaly nezdánitelné části daně, které lze uplatnit pouze při ročním zúčtování daně (v případě zaměstnanců, kteří nemají jiné příjmy) nebo v rámci daňového přiznání za daný kalendářní rok. Od základu daně lze odečíst hodnotu darů poskytnutých veřejným institucím a to ve výši min. 2 % základu daně, max. však do výše 10 % základu daně. Dále je možné od základu daně odečíst úroky zaplacené z úvěru ze stavebního spoření a hypotečních úvěrů použitých na financování vlastních bytových potřeb. Poplatník si od základu daně může odečíst zaplacené příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, a to maximálně do výše 12 000 Kč. Také je možné odečíst zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění, max. do výše 12 000 Kč. Poslední možnou nezdánitelnou částí jsou příspěvky zaplacené zaměstnanecké odborové organizaci do výše 3000 Kč za zdaňovací období.

Finsko

Finský daňový poplatník je povinen platit několik daní a také má možnost si od těchto daní odečíst určité částky související s jeho příjmem. Finský zákon je v oblasti daňově uznatelných výdajů velmi benevolentní, jelikož pro státní a municipální daň si poplatník může odečíst veškeré výdaje, které souvisely s dosažením a udržením těchto příjmů. V rámci zákona jsou zmíněny pouze některé. Je také nutné rozlišit, pro který druh příjmů lze použít určitý odpočet.

V rámci státní daně z příjmů a municipální daně je možné odečíst tzv. přirozené odpočty, do nichž zákon zahrnuje:

- platy a mzdy či další náhrady placené osobám, které souvisely s dosažením daných příjmů (např. platby hospodyně či au-pair),

- platby partnerovi z obchodního partnerství nebo nemovitost získaná v dědictví jako platba za aktivity, které poplatník provedl jménem obchodního partnerství nebo nemovitosti,
- penze placené bývalým zaměstnancům,
- příspěvky za členství v odborech či zaměstnaneckých organizacích,
- platby do fondu nezaměstnanosti,
- cestovní náklady související s dojížděním poplatníka do zaměstnání z místa svého bydliště při užití nejlevnějšího způsobu dopravy. Poplatník může uplatnit tyto náklady, jestliže přesáhnou částku 500 Eur, maximálně však může odečíst 4 700 Eur,
- výdaje za nákup odborné literatury a výzkumného vybavení, výdaje související s vědeckou a uměleckou prací (pokud již nebyly financovány pomocí stipendií),
- povinné příspěvky farmářů na penzijní zabezpečení, příspěvky na úrazové pojištění a příspěvky na kolektivní životní pojištění, jestliže souvisejí s investičním příjmem z lesnictví,
- municipální daň z nemovitosti, která souvisí se získáním poplatníkových příjmů.

Veškeré tyto výdaje je možné uplatnit vůči souhrnnému příjmu, aniž by se rozlišovalo, z jakého zdroje daný příjem poplatník získal. Jestliže poplatník neuplatňuje žádný z výše uvedených odpočtů nebo jejich součet (kromě cestovních výdajů a členských příspěvků) nedosáhne částky 620 Eur, pak poplatník uplatňuje standardní odpočet ve výši 620 Eur.

Poplatník může také plně odečíst úroky z hypotečního úvěru od příjmů z investovaného kapitálu. Jestliže po tomto odpočtu vznikne v rámci příjmů z investovaného kapitálu ztráta, je možné tuto ztrátu odečíst od příjmů z výdělečné činnosti, a to ve výši 28 % dané ztráty. V případě, že se jedná o první bydlení daného poplatníka, je možné si odečíst až 30 % ztráty, maximálně je však možné odečíst 1 400 Eur. Tato částka je zvýšena pro ženatého poplatníka o 400 Eur v případě jednoho dítěte a o 800 Eur v případě dvou a více dětí. V případě neschopnosti platit daň, může poplatník uplatnit odpočet 1 400 Eur, jestliže výdaje spojené s léčením v době nemoci přesáhly 700 Eur.

Vůči státní dani z příjmů i vůči municipální dani si poplatník může dále odečíst:

- povinné zaměstnanecké příspěvky na penzijní zabezpečení a příspěvky na zabezpečení v nezaměstnanosti,
- příspěvky na dobrovolné penzijní pojištění placené finské pojišťovací instituci a to do výše max. 5 000 Eur ročně,
- standardní odpočet na výdaje související s prací ve výši 620 Eur,
- odpočty garantované námořníkům a odpočty garantované pracovníkům v lesnictví,
- forma příspěvku, jestliže daný poplatník není schopen z určitých důvodů platit daně (max. 1 400 Eur).

Od státní daně z příjmů je možné uplatnit tzv. odpočet na penzijní příjem a úlevy garantované námořníkům. V případě municipální daně z příjmů poplatník může uplatnit tzv. odpočet na příjmy z výdělečné činnosti, odpočet na penzijní příjem, odpočet pro zdravotně postiženou osobu, odpočet studentského grantu a základní odpočet pro osoby s malým příjmem. Tyto odpočty se odvíjí od výše příjmů daňového poplatníka. V případě, že přesáhne maximální limit příjmů stanovený pro jednotlivé odpočty, nemá nárok na žádný odpočet.

Poslední možností jsou daňové slevy. V případě zákonem dané vyživovací povinnosti vůči dítěti, které žije s ex-manželem/ex-manželkou, má poplatník právo uplatnit slevu 80 Eur za každé dítě. Zdravotně postižený poplatník má možnost uplatnit jako slevu na dani 115 Eur. Jako slevu na dani je také možné uplatnit ztrátu vzniklou u příjmů z investovaného kapitálu, a to ve výši 28 % z dané ztráty, maximálně však lze uplatnit jako slevu 1 400 Eur v případě svobodného poplatníka. Poplatník s jedním dítětem si může uplatnit navíc 400 Eur, poplatník se dvěma a více dětmi může uplatnit dalších 800 Eur navíc.

3.2.4 Daňové sazby

V ČR využívá zákon o dani z příjmů dva druhy daní. Pro běžné příjmy používá škálu progresivní sazby daně, která je rozčleněna na čtyři daňová pásma podle výše dosaženého příjmu (viz tab. č. 1).

Tabulka 1: Sazba daně z příjmů fyzické osoby v ČR

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

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon ve druhém případě využívá zvláštní sazby daně, která je srážena z příjmu přímo u zdroje daného příjmu (např. u akciové společnosti vyplácející dividendy, u banky vyplácející úroky z běžného vkladového účtu apod.). Zvláštní sazba daně se liší podle druhu příjmu:

- 1 % z nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci,
- 10 % z honorářů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize do výše 3 000 Kč měsíčně,
- 15 % z dividendového příjmu; z podílu na zisku s. r. o.; z podílu na zisku komanditisty v k. s.; z podílu na zisku z členství v družstvu; z podílu na zrušeném podílovém fondu; z podílu na zisku tichého společníka; z úroků, výher a jiných výnosů z vkladů na vkladních knížkách; z úroků na vkladových účtech nepoužívaných pro podnikání, z vypořádacích podílů při zániku účasti a podílů na likvidačním zůstatku u s. r. o., družstva nebo komanditistů u komanditní společnosti,
- 20 % příjmy z výher a cen v loteriích, v reklamních soutěžích a slosováních, z cen ve veřejných a soukromých soutěžích,
- 25 % z příjmů při zániku smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem, z příjmu při zániku smlouvy na soukromé životní pojištění, z příjmů z nezávislé činnosti, z náhrad za poskytnutí práva na užití apod.

Zvláštní sazba daně je vybírána ze samostatného základu daně, který nelze nijak očistit o výdaje související s daným příjmem (až na výjimky) a nelze samostatný základ daně upravit o nezdanitelné části daně, ani samotnou daň nelze snížit o daňové slevy či bonusy.

Ve Finsku je situace v oblasti sazeb jednodušší, jak již bylo zmíněno, příjmy z výdělečné činnosti jsou zdaněny progresivní sazbou daně, která je rozčleněna na pět daňových pásem (viz tab. č. 2). Hranice jednotlivých pásem i procentuální sazby jsou každoročně upravovány finským parlamentem.

Tabulka 2: Sazba daně z příjmů z výdělečné činnosti ve Finsku²¹

Příjmy v Eurech		Příjmy v Kč		Daň v Eurech	Daň v Kč	Sazba
od	do	od	do			
12 200	17 000	346 724	483 140	8	227,36	9 %
17 000	20 000	483 140	568 400	440	12 504,80	14 %
20 000	32 800	568 400	932 176	860	24 441,20	19,5 %
32 800	58 200	932 176	1 654 044	3 356	95 377,52	25 %
58 200	a více	1 654 044	a více	9 706	275 844,52	32,5 %

Zdroj: National Board of Taxes: *Taxation of residents: Gross income*²²

Příjmy poplatníka, které nedosahují výše 12 200 Eur za rok, nejsou předmětem Státní daně z příjmů (takovouto úlevu český zákon neumožňuje). Příjmy z investovaného kapitálu jsou zdaněny jednotnou sazbou kapitálové daně ve výši 28 %. Oproti české zvláštní sazbě daně je možné ve Finsku odečíst určité výdaje související s daným kapitálovým příjmem (viz kapitola Nezdánitelné části daně, odčitatelné položky a daňové bonusy).

3.2.5 Společné zdanění manželů

Za zdaňovací rok 2005 bylo v České republice možné poprvé využít novely zákona o daních z příjmů, který umožňuje manželům využít společné zdanění. Podmínkou společného zdanění manželů je, aby manželé vyživovali alespoň jedno dítě žijící s nimi v domácnosti. Společné zdanění manželů je výhodné pro partnery s velmi rozdílnými příjmy, v daném případě může dojít k velké legální úspoře rodiny na daních.

Společným základem daně je součet dílčích základů daně upravených o daňově uznatelné náklady u obou manželů, snížený o nezdánitelné části základu daně za oba manžele. Nezdánitelné části základu daně může uplatnit i ten z manželů, který neměl zdanitelné příjmy, avšak musí splňovat podmínky pro jejich uplatnění. Součet dílčích základů daně obou manželů snížený o součet nezdánitelných částek obou manželů

²¹ Částky jsou přepočítány pomocí kurzu ze dne 3. dubna 2006: 28,42 Kč/1Euro

²² [cit. 2006-04-02]. Dostupné z:

<http://www.vero.fi/nc/viewarticle.asp?path=488,489&article=1280&domain=VERO_ENGLISH&language=ENG&index=>

představuje společný základ daně. Polovinu tohoto společného základu daně si každý z manželů uvede ve svém daňovém přiznání včetně daňových bonusů a daňových slev a vypočítá daň pomocí progresivní sazby daně.

Ve Finsku institut společného zdanění manželů neexistuje. Zákon tvrdí, že každý z manželů je zdaněn samostatně ze svých příjmů.

3.2.6 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím u fyzických osob je kalendářní rok. Finský rezident obdrží od daňového úřadu poštovní zásilkou daňové přiznání, které má za povinnost podat nejdéle do 31. ledna roku, který následuje po daném zdaňovacím období. Daňový úřad daňové přiznání zpracuje nejdéle do 31. října, a tím vyměří přesnou daňovou povinnost. Během zdaňovacího období má fyzická osoba povinnost platit zálohy na daň, jejichž sazbu má na své daňové kartě. Pokud daná fyzická osoba očekává nedoplatek, pak jej bez pokuty může také do 31. ledna doplatit. V případě vyměření nedoplatku úřadem je finský občan povinen zaplatit zbývající částku daně včetně penále.

Česká fyzická osoba je povinna si vypočítat daň, podat daňové přiznání a zaplatit svou daňovou povinnost do 31. března následujícího roku po zdaňovacím období. Povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň se prodlužuje do konce června v případě, že daňové přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce. V případě zaměstnanců, kteří nemají jiné příjmy než ze závislé činnosti, daň vypočítává a daňové přiznání podává zaměstnavatel.

Vzory daňových přiznání jsou obsaženy: v příloze A – české daňové přiznání FO včetně přílohy č. 1 a 2, B – finské daňové přiznání FO, C – finské daňové přiznání pro osoby s příjmy ze samostatné výdělečné činnosti.

3.3 Výpočet daně z příjmů fyzických osob

Nejlepším způsobem jak dosáhnout dobrého srovnání dvou různých systémů daní z příjmů fyzických osob je vytvoření příkladu, který se bude prolínat celou kapitolou o dani z příjmů fyzických osob a na němž autorka ukáže stanovení základů daní a postupy výpočtů daní. Tato práce má za cíl ukázat současný stav obou daňových předpisů, proto daný příklad bude vysvětlován na zákonech platných pro rok 2006.

Porovnáním minimální mzdy v jednotlivých zemích získáme přepočítací koeficient, kterým bude možné v následující práci zohlednit různou úroveň mezd, platů a příjmů v obou zemích. Minimální mzda v ČR byla k 1. lednu 2006 stanovena ve výši 7 570 Kč. Ve Finsku

v říjnu 2005 dosáhla minimální mzda výše 926,4 Eur²³. Ke dni 3. dubna 2006 byl kurz Koruny české vůči Euru vyhlášený ČNB ve výši 28,42 Kč za 1 Euro. Veškeré výpočty, které budou následovat, budou používat tento daný kurz. Přepočtem finské minimální mzdy pomocí daného kurzu získáme částku 26 328,29 Kč. Vydělením finské a české minimální mzdy (26 328,29/7570) získáme zaokrouhlený přepočítací koeficient 3,5.

Předpokládejme dvě výdělečně činné osoby: pana Nováka, rezidenta ČR a pana Tikkallu, rezidenta Finska. Pánové mají z hlediska dodržení porovnatelné životní úrovně ve své zemi srovnatelný příjem ze stejných činností a aktivit. Mají stálé zaměstnání, investují do kapitálu (do akcií, každoročně získávají dividendy), podnikají v oblasti finančního poradenství, pronajímají dům. V roce 2006 získali i autorský honorář za vydanou knihu. Jejich celkové příjmy shrnuje tabulka č. 3.

Tabulka 3: Veškeré příjmy dosažené p. Novákem a p. Tikkallou v roce 2006²⁴

Příjem	Novák	Tikkalla
Ze zaměstnání	420 000 Kč	1 470 000 Kč
Z podnikání	478 800 Kč	1 675 800 Kč
Z kapitálu celkem, z toho	102 000 Kč	357 000 Kč
Z pronájmu	200 000 Kč	700 000 Kč
Ostatní příjmy	23 000 Kč	80 500 Kč
Celkem	1 223 800 Kč	4 283 300 Kč

3.3.1 Český rezident

3.3.1.1 Příjmy ze závislé činnosti a jiných funkčních požitků

Pan Josef Novák, narozen 15. 4. 1975, bydlištěm v Praze, je ženatý a má tříletou dceru Janu, na kterou uplatňuje slevu na dani. Je zaměstnaný u strojní firmy jako vedoucí personálního oddělení. Od svého zaměstnavatele dostává měsíční mzdu ve výši 35 000 Kč. Pan Novák si přispívá na dobrovolné penzijní připojištění ve výši 12 600 Kč ročně. Roční náklady na dojíždění do práce má ve výši 5 720 Kč. Přispívá také do zaměstnaneckých

²³ jelikož Finsko neuznává minimální mzdu, je tato částka odvozena z minimálních mezd určených kolektivními smlouvami, viz Deloitte: *Finland Snapshot* [online]. [cit. 2006-04-03]. Dostupné z:

<<http://www.deloitte.com/dtt/article/0%2C2297%2Csid%25253D11410%252526cid%25253D15959%2C00.html>>,

²⁴ příjmy pana Tikkally jsou odvozeny od příjmů pana Nováka pomocí přepočítacího koeficientu 3,5

odborů, a to částkou 1 600 Kč. V tomto roce také jednou daroval krev. Pan Novák se také samostatně vzdělává a během roku nakoupil odbornou literaturu za 3 500 Kč.

Tabulka 4: Výpočet povinných odvodů z měsíční mzdy pana Nováka

Měsíční mzda		35 000
Sociální pojištění placené zaměstnancem	8 %	2 800
Zdravotní pojištění placené zaměstnancem	4,5 %	1 575
		30 625
Zaokrouhлено na celé stokoruny nahoru		30 700
Vypočítaná neupravená daň		6 093
Sleva na poplatníka		- 600
Bonus na dítě		- 500
Záloha na daň		4 993

Samostatný základ daně pana Nováka v rámci příjmů ze závislé činnosti je následující:

Roční příjem ze závislé činnosti	420 000
Zaplacené sociální pojištění	33 600
Zaplacené zdravotní pojištění	18 900
Dílčí základ daně pana Nováka	367 500

3.3.1.2 Příjmy z podnikání a ze samostatně výdělečné činnosti

Pan Novák podniká v oblasti finančního poradenství. V rámci svého podnikání využívá druhým rokem Škodu Octavii (pořizovací cena 359 000 Kč, zrychlené odpisy) a vede daňovou evidenci, v níž zjistil tyto údaje:

Tabulka 5: Daňová evidence pana Nováka

Příjmy za prodej služeb	903 800	Nákup materiálu	134 625
		Nákup služeb	105 460
		Odpisy	88 770
		Odvody SP a ZP	58 000
		Úrokové platby z půjček	38 145
Příjmy celkem	903 800	Výdaje celkem	425 000
Dílčí základ daně			478 800

3.3.1.3 Příjmy z kapitálového majetku

Pan Novák vlastní třetím rokem akcie firmy ČEZ, na jejichž dividendách získal v letošním roce 40 000 Kč a dále vlastní akcie firem Stock Plzeň, Třinecké železárny a dalších, z nichž získal dividendy v celkové výši 60 000 Kč. Zdanění dividend zákon ukládá pomocí zvláštní sazby daně sražené u zdroje ve výši 15 %. Celková daň z dividend je tedy 15 000 Kč.

Pan Novák má zároveň dva vkladové účty, jeden pro soukromé účely a jeden podnikatelský. Na tyto účty mu bylo připsáno za tento rok celkem 2 000 Kč. Přičemž úroky z vkladů na soukromých účtech jsou zdaněny zvláštní sazbou daně sraženou u zdroje ve výši 15 %. Na soukromém účtu pan Novák získal 500 Kč, z čehož mu bylo strženo 75 Kč jako daň. Úroky z podnikatelského účtu musí pan Novák zahrnout do základu daně z příjmů fyzických osob, který je zdaněn pomocí progresivní sazby daně.

3.3.1.4 Příjmy z pronájmu

Pan Novák pronajímá byt v centru Prahy třetím rokem za 20 000 Kč měsíčně. Výdaje související s pronájmem (výdaje za elektřinu, vodu a plyn) činily za rok 54 000 Kč. Byt je začleněn do 5. odpisové skupiny, doba odepisování 30 let pomocí rovnoměrných odpisů. Pořizovací cena bytu 1 850 000 Kč, roční odpis = 62 900 Kč.

Celkem zdanitelné příjmy činí 123 100 Kč a budou zdaněny progresivní sazbou daně společně s dalšími příjmy pana Nováka.

3.3.1.5 Ostatní příjmy

Pan Novák získal za vydání své knihy autorský honorář 23 000 Kč, avšak nemůže prokazatelně prokázat výdaje související s touto odměnou.

V následující tabulce č. 6 jsou shrnuty veškeré příjmy pana Nováka včetně výdajů a zaplacených záloh na daň.

Tabulka 6: Souhrn dílčích základů daně českého rezidenta

Dílčí základ daně	Kč	Výdaje	Zálohy na daň	Příjmy – výdaje
Ze závislé činnosti	420 000	52 500	59 916	367 500
Z podnikání	903 800	425 000		478 800
Z kapitálového majetku	1 500			1 500
Z pronájmu	240 000	116 900		123 100
Ostatní	23 000			23 000
Celkem	1 588 300	594 400	59 916	993 900

Úprava základu daně o nezdanitelné části

Souhrn dílčích základů daně		993 900
Penzijní připojištění	-	12 000
Dar	-	50 000
Bezúplatné darování krve	-	2 000
Zaplacené úroky z hypotečního úvěru	-	15 000
Příspěvky odborům	-	1 600
Základ daně	=	913 300

Výpočet daně

Vycházíme z tabulky č. 1 v kapitole 3.2.4 Daňové sazby:

$$913\,300 - 331\,200 = 582\,100 * 32\% + 61\,212 = 186\,272 + 61\,212 = 247\,484 \text{ Kč}$$

Od daně lze odečíst slevu na dani na poplatníka 7 200 Kč a bonus na vyživované dítě 6 000 Kč. Výsledná daň z příjmů činí **234 284 Kč**. Pan Novák bude doplácet finančnímu úřadu 174 368 Kč, jelikož na zálohách na dani zaplatil 59 916 Kč.

Pan Novák zároveň však zaplatil další daně pomocí zvláštní sazby, kdy mu z dividendového příjmu byla stržena v akciových společnostech, u nichž má podíl, daň ve výši 15 000 Kč. Také mu byly zdaněny úroky na soukromém účtu ve výši 500 Kč, z nichž byla stržena daň 75 Kč.

Celkové příjmy pana Nováka očištěné o veškeré náklady činily za celé zdaňovací období 1 094 400 Kč, celková daň (včetně srážkové daně) činí 249 359 Kč. Celkové daňové břemeno příjmů pana Nováka dosáhlo 22,78 %.

3.3.1.6 Výpočet pojištění na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

Z příjmů ze závislé činnosti pan Novák odvedl v průběhu roku na sociální zabezpečení 33 600 Kč a na zdravotní pojištění 18 900 Kč.

U podnikatelské činnosti je nutné vypočítat vyměřovací základ pomocí 50 % z příjmů upravených o daňově uznatelné náklady. Jelikož pan Novák měl čistý příjem z podnikání ve výši 478 800 Kč, pak vyměřovací základ činí 239 400 Kč, z čehož podnikatel zaplatí 29,6 % (může platit i více o 4,4 %). Pan Novák musí zaplatit ze samostatně výdělečné činnosti částku 70 863 Kč (zaokrouhlenou na celé koruny nahoru). Z daného vyměřovacího základu je nutné odvést také zdravotní pojištění ve výši 13,5 %, což v případě pana Nováka činí 32 319 Kč.

V tomto případě, pokud zahrneme i sociální a zdravotní pojištění do daňového břemene českého rezidenta, je pan Novák zdaněn celkově ve výši:

Sociální a zdravotní pojištění placené ze mzdy	52 500 Kč
Sociální a zdravotní pojištění OSVČ	103 182 Kč
Celková daň (ze všech příjmů vč. daně sražené u zdroje)	249 359 Kč
Celkové zdanění/ celkové příjmy	37,01 %

Celkové daňové břemeno českého rezidenta v našem případě dosáhlo **37,01 %**.

3.3.2 Finský rezident

Pan Kari Tikkalla je finský rezident, narozen 18. září 1975, bydlištěm v Helsinkách. Je ženatý a má dvouletou dceru.

3.3.2.1 Příjmy z výdělečné činnosti

Kari Tikkalla pracuje jako manažer finančního oddělení a za tuto práci získává mzdu 122 500 Kč měsíčně. Ročně utratí za dojíždění do zaměstnání 20 000 Kč. Platí si dobrovolné penzijní připojištění ve výši 3 % z platu, což je 44 100 Kč ročně. Přispívá ročně 5 600 Kč na zaměstnanecké odbory. Jednou daroval krev. V rámci svého sebevzdělávání pan Tikkalla nakoupil odbornou literaturu za 12 250 Kč.

Tabulka 7: Výpočet zálohy na daň a povinných odvodů z měsíční mzdy finského rezidenta

Měsíční mzda		122 500,00 Kč
Záloha na daň	32 %	39 200,00 Kč
Penzijní příspěvek	4,30 %	5 267,50 Kč
Zajištění v nezaměstnanosti	0,58 %	710,50 Kč
Denní platba v rámci sociálního zabezpečení	0,77 %	943,25 Kč
Zdravotní pojištění	1,33 %	1 629,25 Kč

Procentuální sazba pro zálohu na daň je určena na základě loňského příjmu pana Tikkally, který byl téměř ve stejné výši jako v roce letošním. Sazby příspěvků jsou určeny každoročně nové na základě rozhodnutí finského parlamentu.

V případě pana Tikkally je nutné vypočítat čistá obchodní aktiva, která zjistíme, když odečteme veškeré závazky od podnikových aktiv. Aktiva a pasiva zahrnutá pro výpočet čistých aktiv musí souviset s daným podnikáním a není možné, aby pan Tikkalla zahrnul i svá soukromá aktiva a pasiva. Vklady na účtech, které jsou zdaněny přímo u zdroje nebo které jsou osvobozené od zdanění, nejsou zahrnovány do aktiv podniku. Po výpočtu čistých aktiv se pro účely zdanění bere pouze 30 % čistých aktiv. Pan Tikkalla měl následující aktiva a pasiva (tab. 8):

Tabulka 8: Výpočet čistých aktiv z podnikání pana Tikkally

Zdanitelná aktiva		Odčitatelné závazky	
vklady na účtech a hotovost	1 850 000 Kč	finanční závazky	4 013 500 Kč
příjmy z prodeje a pohledávky	2 200 000 Kč	nesplacené daně	0 Kč
budovy	950 000 Kč		
běžná aktiva	3 899 500 Kč		
movitý majetek	700 000 Kč		
celkem	9 599 500 Kč	celkem	4 013 500 Kč
čistá obchodní aktiva	5 586 000 Kč		
z nich 30 %	1 675 800 Kč		

Pan Tikkalla získal také dividendy z neobchodovatelných akcií na burze v hodnotě 140 000 Kč. Jeho vypočítaný podíl na výnosu činil dle zákona o čistém jmění 120 000 Kč. Příjem z dividend tedy přesáhl hranici 9 % nad podíl výnosu dle zákona, proto je nutné část dividend zdanit pomocí progresivní sazby:

Tabulka 9: Výpočet dividendy zdanitelné pomocí progresivní sazby daně

Přijatá dividenda	140 000 Kč	
Podíl na výnosu	120 000 Kč	
a) podíl na výnosu	120 000 Kč	Osvobozen od daně
b) 30 % z 20 000 Kč (140 000 – 120 000)	6 000 Kč	Osvobozeno od daně
c) 70 % z 20 000 Kč	14 000 Kč	Progresivní sazba daně

V následující tabulka shrnuje veškeré příjmy z výdělečné činnosti:

Tabulka 10: Příjmy z výdělečné činnosti finského rezidenta

Druh příjmu	Podíl dílčích příjmů (v %)	Dílčí příjmy	Zahrnuté příjmy
Příjmy ze zaměstnání	100 %	1 470 000 Kč	1 470 000 Kč
Příjmy z podnikání	80 %	1 675 800 Kč	1 340 640 Kč
Příjmy z nekótovaných akcií		140 000 Kč	14 000 Kč
Autorský honorář	100 %	80 500 Kč	80 500 Kč
Celkem			2 905 140 Kč

Výpočet povinných plateb z celkových příjmů z výdělečné činnosti:

- Příspěvky na penzijní zajištění 4,3 % = 124 921,02 Kč
- Příspěvky na zajištění v nezaměstnanosti 0,77 % = 22 369,58 Kč
- Denní platba 0,58 % = 16 849,81 Kč
- Příspěvky na zdravotní pojištění 1,33 % = 38 638,36 Kč

Odčitatelné částky:

- Zaplacené příspěvky na penzijní zajištění 124 921,02 Kč
- Zaplacené příspěvky na zajištění v nezaměstnanosti 22 369,58 Kč
- Zaplacená denní platba 16 849,81 Kč
- Standardní odpočet (620 Eur) 17 620,40 Kč
- Zaplacené příspěvky na odbory 5 600 Kč
- Literatura 12 250 Kč

- Náklady na dojíždění do práce z místa bydliště a zpět 24 816 Kč
(uznatelná část, jelikož nejlevnější doprava v rámci Helsinek je MHD, není možné uznat částku 30 100 Kč)

Výpočet státní daně z příjmů

Státní daň z příjmu vypočítáme po odečtení veškerých odčitatelných položek a nezdanitelných částí. Získáme částku 2 680 713,19 Kč (zaokrouhлено²⁵ na 2 680 714 Kč). Daň vypočítáme podle tabulky č. 2 v kapitole 3.2.4 Daňové sazby:

$$2\,680\,714 - 1\,654\,044 = 1\,026\,670 * 32,5 \% + 275\,844,52 = \mathbf{609\,512,27\,Kč}$$

Výpočet municipální daně z příjmů

Výpočet vychází ze stejného daňového základu 2 680 713,19 Kč, který je pouze upraven o další odpočet na příjmy z výdělečné činnosti ve výši 10 479,59 Kč. Tímto získáme daňový základ 2 670 233,60 Kč, který zaokrouhlíme na 2 670 234 Kč. Z tohoto zaokrouhleného daňového základu vypočítáme daň ve výši 17,50 % (sazba stanovená pro Helsinky) a výsledná municipální daň činí **467 290,88 Kč**.

3.3.2.2 Příjmy z investovaného kapitálu

Do příjmů z investovaného kapitálu pana Tikkally je nutné zahrnout zbývajících 20 % jeho příjmů z podnikání z celkové částky 1 675 800 Kč, což činí 335 160 Kč. Další příjmy pana Tikkally představovaly dividendy z kótovaných akcií ve výši 210 000 Kč, ze kterých je 30 % osvobozeno od daně. Do investovaného kapitálu řadíme také příjmy z pronájmu, které činily celkových 840 000 Kč.

Tabulka 11: Příjmy z investovaného kapitálu finského rezidenta

Druh příjmu	Podíl dílčích příjmů (v %)	Dílčí příjmy	Zahrnuté příjmy
Příjmy z podnikání	20 %	1 675 800 Kč	335 160 Kč
Příjmy z kótovaných akcií	70 %	210 000 Kč	147 000 Kč
Příjmy z pronájmu	100 %	840 000 Kč	840 000 Kč
Celkem			1 322 160 Kč

Pan Tikkalla může od příjmů z investovaného kapitálu odečíst veškeré náklady a odčitatelné položky související s tímto příjmem, proto uplatňuje odpočet úroků z hypotečního úvěru na první bydlení ve výši 52 500 Kč a příspěvky na dobrovolné penzijní připojištění,

²⁵ daňový základ se zaokrouhluje na celá Eura nahoru, v našem případě pouze na celé koruny nahoru

které činí 44 100 Kč. Za uznatelné výdaje související s pronájmem jsou výdaje na energie ve výši 189 000 Kč a odpisy. Pořizovací cena domu je 6 745 000 Kč a podle zákona o daních z příjmů je možné uplatnit rovnoměrný odpis se výši max. 4 % ročně, což činí 259 000 Kč.

Výpočet kapitálové daně

Celkové příjmy	1 322 160 Kč
Úroky	- 52 500 Kč
Náklady související s pronájmem	- 448 000 Kč
Dobrovolné penzijní připojištění	- 44 100 Kč
Celkem	777 560 Kč
Daň 28 %	217 716,80 Kč

Pan Tikkalla měl také příjmy z úroků na svém běžném a podnikatelském účtu, které celkově činily 7 000 Kč. Tyto úroky jsou zdaněny pomocí srážkové daně u zdroje ve výši 28 %, což je 1 960 Kč.

Celkové čisté příjmy pana Tikkally dosáhly 3 975 300 Kč a výše daně zaplacená panem Tikkallou je uvedena v následující tabulce:

Tabulka 12: Celková daň finského rezidenta

Státní daň z příjmů	609 512,27 Kč
Municipální daň	467 290,88 Kč
Kapitálová daň	217 716,80 Kč
Srážková daň z úroků	1 960 Kč
Celková daň	1 296 479,95 Kč
Celková daň/celkové příjmy	32,61 %

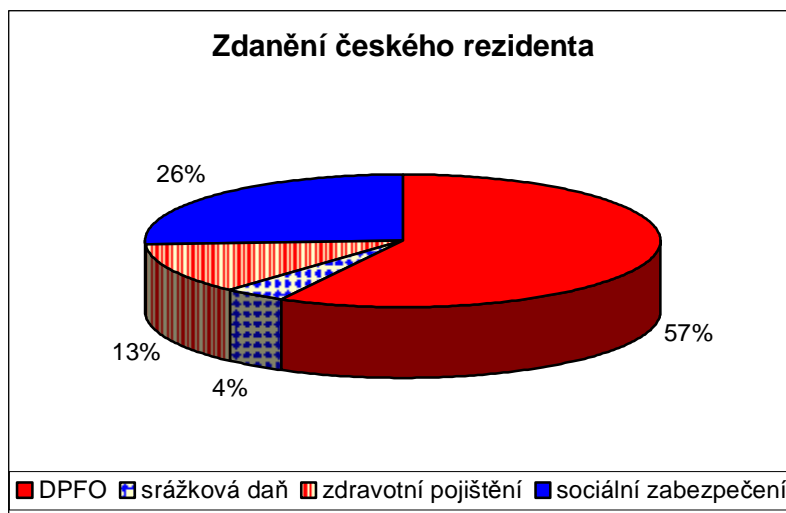
Pokud do zdanění zahrneme i zaplacené příspěvky na penzijní zajištění, příspěvky na pojištění v nezaměstnanosti, denní platby a zdravotní pojištění, daňové zatížení finského rezidenta dosáhne úrovně (1 499 258,72 Kč/3 975 300 Kč) 37,71 %.

3.3.3 Shrnutí výpočtů

Z předchozích výpočtů je zřetelné, že zdanění fyzických osob ve Finsku je mnohem vyšší. V našem případě se liší o 9,83 % (Novák 22,78 %, Tikkalla 32,61 %). Tudíž zdanění pomocí daně z příjmů fyzických osob v České republice nedosahuje tak vysoké úrovně, jak je neustále tvrzeno. V případě, že do daňového zatížení zahrneme i příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, vystoupá zdanění českého rezidenta až na 37,01 %, v případě finského

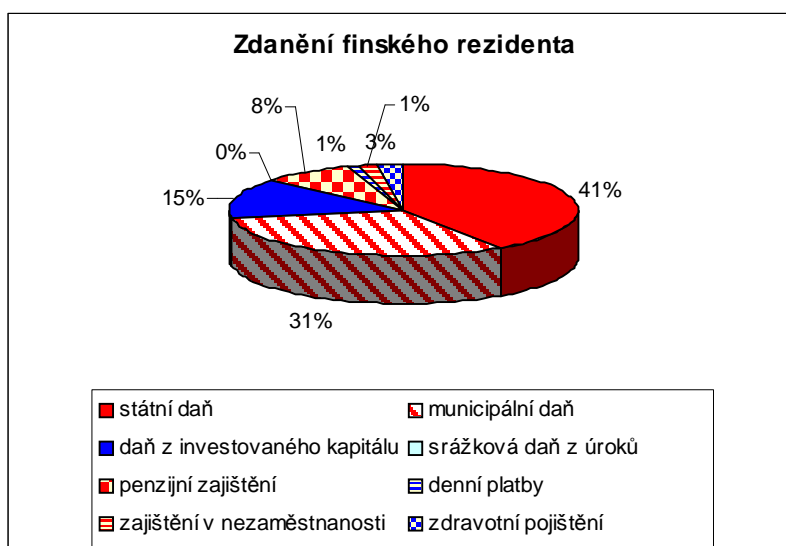
občana dosáhne 37,71 %. Strukturu daní u obou našich poplatníků je možné vidět na následujících grafech:

Obrázek 3: Struktura daní zaplacených českým rezidentem



Největší podíl daní odvádí český rezident ve formě daně z příjmů FO (57 %), a téměř 39 % z jeho zaplacených celkových daní tvoří příspěvky na sociální a zdravotní pojištění. Minimální položkou jsou srážkové daně vybírané u zdroje. Finský rezident má v rámci svých daní více položek, přičemž největší podíl na jeho zaplacených daních tvoří státní daň z příjmů a municipální daň, které celkově tvoří 71 %. Třetí největší položkou je daň z investovaného kapitálu (14 %). Veškeré sociální a zdravotní platby tvoří 15 %.

Obrázek 4: Struktura daní zaplacených finským rezidentem



Finský daňový systém tedy více spoléhá na výběr daní z příjmů než na výběr sociálního a zdravotního pojištění. V ČR daňový systém oficiálně nezahrnuje sociální a zdravotní pojištění a nenazývá je daněmi, avšak státní rozpočet je na těchto příjmech velmi

závislý. Při srovnatelném daňovém příjmu obou poplatníků v různých zemích je možné potvrdit, že ve Finsku je větší daňové zatížení práce než v České republice. Největší rozdíly jsou dány především tím, že Finsko má zavedenou i municipální daň, která daňovou zátěž poplatníka zvyšuje, avšak finská vláda nemusí přerozdělovat daňové příjmy ze státní úrovně na municipální. Česká republika se oproti tomu více spoléhá na přerozdělování daňových příjmů ze státního rozpočtu vůči municipalitám. ČR se k úrovni daňového zatížení ve Finsku přibližuje především vysokými sazbami pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Bez těchto příspěvků rozdíl mezi daňovými zatíženími poplatníků dosáhl úrovně 9,83 %. Jakmile zahrneme příspěvky do celkového daňového zatížení, pak se rozdíl mezi poplatníky sníží na pouhých 0,7 %, čímž se Česká republika dostala na stejnou úroveň zdanění jako ve Finsku.

3.4 Daň z příjmů právnických osob

Současný stav DPPO v ČR

V České republice je tato daň uplatňována od roku 1993. DPPO je důležitým zdrojem příjmů státního rozpočtu (12,8 % z celkových daní). Předmět daně tvoří příjmy vzniklé ze všech zdrojů vč. neobchodních příjmů, stejně jako příjmy z podnikání a obchodování. Náklady, vzniklé pro dosažení zdanitelného příjmu a na udržení aktiv používaných při aktivitách společnosti, jsou od příjmů odčitatelné. V roce 1993 byla sazba daně stanovena ve výši 45 %, přičemž v průběhu let byla postupně snižována na 31 % (rok 2000), 28 % (v roce 2004), 26 % (v roce 2005) až na dnešních 24 % (rok 2006)²⁶. Novelizovaný zákon o daních z příjmů představil společný systém zdanění mateřských společností a dceřiných společností z různých členských států a společný systém zdanění použitelný pro fúze, převod aktiv a výměnu podílů koncernů z různých členských států.

V ČR mohou daňoví poplatníci snížit hodnotu aktiv pomocí rovnoměrného nebo zrychleného odpisování. V případě prvního vlastníka určitého hmotného majetku je možné uplatnit v prvním roce jako investiční úlevu o 10 % - 20 % vyšší odpis daného majetku.²⁷

Investiční fondy, otevřené investiční fondy a penzijní fondy jsou předmětem 15 % daně. Daňová sazba se pro tyto účely snížila v roce 2004 o pět procentních bodů. Dividendy placené společnostmi jsou předmětem 15 % srážkové daně, tato daň je pouze zálohou na

²⁶ Účetní svět: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob [online]. [cit. 2006-04-04]. Dostupné z: <http://www.ucetnisvet.cz/ucetnisvet/meze-se-vam-hodit/uzitecne-tabulky/dan-z-prijmu-po>>.

²⁷ Oba typy odpisování i investiční úlevy může uplatňovat i fyzická osoba při výpočtu daně z příjmů

celkovou daňovou povinností. Kapitálové zisky právnických osob jsou zahrnovány do zdanitelného zisku a jsou zdaněny řádnou sazbou daně z příjmů právnických osob (24 %).

Současný stav DPPO ve Finsku

Sazba finské daně korporací je 26 % (snížena z 29 % v roce 2005) a je vybírána z výsledku hospodaření, z vrácení finančních aktiv, kapitálových zisků a intra-firemních dividend. Toto je celkové daňové břemeno a v tomto případě nejsou vybírány žádné místní daně. Ztráty mohou být přenášeny do dalších let, maximálně však 10 let. Oprávky stálých aktiv jsou vypočítávány na základě metody degresivního odpisování s maximální roční sazbou 25 % u strojů a zařízení a 4 % až 20 % u staveb.

3.4.1 Typy obchodních společností

Pro zdanění právnických osob je nutné znát, o jakou formu právnické osoby se jedná, jelikož každá z nich má různá specifika a různý postup zdanění. Tato kapitola popíše charakteristiky jednotlivých forem obchodních společností ve Finsku a v České republice, které podnikají za účelem dosažení zisku.

3.4.1.1 Finské obchodní společnosti²⁸

Ve Finsku existují tyto formy obchodních společností: partnerská společnost s ručením neomezeným, partnerská společnost s ručením omezeným, společnost s ručením omezeným a družstvo.

Partnerská společnost s ručením neomezeným

Společnost může být založena dvěma a více osobami na základě partnerské smlouvy, která může být uzavřena ústně i písemně. Při zápisu do Obchodního rejstříku je však nutné mít smlouvu v písemné podobě. Pokud není partnerská smlouva sepsána, vztahují se na partnerství ustanovení zákona o partnerských společnostech s ručením neomezeným a s ručením omezeným. Tato forma obchodní společnosti je založena na vzájemné důvěře mezi partnery, jelikož každý partner ručí veškerým svým majetkem nejen za své obchodní operace, ale ručí i za veškeré kontrakty uzavřené spolumajiteli této společnosti. V této firmě se rozhoduje především jednomyslně. Věřitel firmy je oprávněn požadovat dluh po kterémkoliv partnerovi. Společnost může v případě jediného partnera pokračovat v činnosti, maximálně však po dobu jednoho roku. Po překročení této doby firma zaniká. Partneři

²⁸ The Oulu Regional Business Agency, *Company forms* [online]. [cit. 2006-04-19]. Dostupné z: <http://www.ouka.fi/ouluseutu/yrityspalvelut/howtosetup/typesofco.htm>

nemají povinnost vkládat do společnosti kapitál, mají právo vkládat svou pracovní sílu. Společnost musí vést podvojný účetnictví a účetnictví musí být zkontrolováno auditorem. Tato společnost svým charakterem odpovídá české veřejné obchodní společnosti.

Partnerská společnost s ručením omezeným

Zakládá se minimálně jedním partnerem a minimálně jedním tichým společníkem pomocí partnerské smlouvy. Počet tichých společníků musí být menší než rozhodovací většina. Partneři i tiší společníci mohou být fyzické i právnické osoby. Statut běžných partnerů je stejný jako v případě partnerské společnosti s ručením neomezeným. Tichý partner je v pozici investora, který ručí pouze do výše svého vkladu a neručí svým osobním majetkem, pokud se však nezavázal osobním ručením. Ve většině případů se jedná o rodinné firmy poskytující různé služby, kde rozhodovací činnost a správní úkony vykonává jeden z partnerů. Smlouvou může být však upraveno více partnerů s těmito právy a povinnostmi. Tichý společník nemůže zastupovat společnost a jednat jejím jménem s výjimkou situací, kdy je pro takovéto jednání oprávněn např. pomocí plné moci. Společnost musí vést podvojný účetnictví a účetnictví musí být zkontrolováno auditorem. Tato společnost odpovídá svou charakteristikou české komanditní společnosti.

Společnost s ručením omezeným

Podle zákona o finských společnostech se společnosti s ručením omezeným rozlišují na veřejné nebo soukromé společnosti. Předmětem obchodování na veřejných trzích jsou pouze akcie veřejných společností. Minimálním základním jměním u veřejné společnosti je 80 000 Eur. Soukromé společnosti musí zajistit minimální vklad ve výši 8 000 Eur. Veřejná společnost využívá koncovku „Oyj“, soukromá společnost s ručením omezeným „Oy“. V případě, že základní kapitál společnosti přesáhne částku 80 000 Eur, je nutné, aby společnost ustanovila správní radu o minimálním počtu tří členů a ředitele společnosti, který musí být jmenován při zakládání společnosti a zmíněn v registraci do Obchodního rejstříku.

Soukromá společnost s ručením omezeným může být založena jedním či více společníky, kteří mohou být jak fyzické tak právnické osoby. Společnost je založena na základě listiny o založení, jež obsahuje nominální hodnotu podílů, osobní údaje společníků a obsahuje návrh stanov společnosti, dokumenty vyžadované zákonem, obchodní jméno, sídlo, činnost společnosti, základní jmění, nominální hodnotu podílů, způsob oznamování valné hromady a účetní období.

Ředitel společnosti a správní rada jsou zodpovědni za chod společnosti. Podílníci ručí za společnost pouze do výše svých vkladů. Důležitá rozhodnutí se provádějí na roční valné hromadě, která musí být svolána nejdéle do šesti měsíců po ukončení účetního období. Valná hromada také rozhoduje o rozdělení zisku a výši dividendy. Celková výše vyplacených dividend nesmí přesáhnout celkovou výši zisku a dalších typů nezatíženého kapitálu z minulého účetního období.

Společnost musí vést podvojně účetnictví. Valná hromada vybírá účetní, jejichž úkolem je přezkoumat závěrečné účty, vést účetnictví a provádět administrativu společnosti. Závěrka účtů musí být doručena Obchodnímu rejstříku nejdéle dva měsíce po stvrzení rozvahy a výsledků zisků a ztrát. Tato společnost svou charakteristikou odpovídá české akciové společnosti.

Družstvo

Družstvo slouží k ekonomické nebo odborné podpoře svých členů, vykonává svou činnost tak, aby členové družstva mohli využívat jeho služeb či služeb dceřiné společnosti daného družstva. Družstvo musí být založeno minimálně třemi fyzickými nebo právnickými osobami, které sepíší zakládací listinu. Listina musí obsahovat: stanovy družstva, identifikační údaje zakladatelů včetně adresy, finského čísla sociálního pojištění apod., podíly zakladatelů, náklady na založení družstva placené společenstvím, jména členů první správní rady. Členové družstva nejsou osobně zodpovědni za činnost družstva. Správní rada musí mít nejméně jednoho avšak maximálně sedm členů. V případě, že má rada méně než tři členy, musí být jmenován zastupující člen. Členství v družstvu nemůže být převedeno na někoho jiného. Družstvo svolává jednou ročně schůzi, nejdéle šest měsíců po ukončení účetního roku, kde se schvaluje účetní závěrka družstva. Jestliže se počet členů družstva sníží na méně než tři členy a nezvýší se do tří let, dochází k likvidaci družstva.

3.4.1.2 České obchodní společnosti²⁹

V ČR stanovuje formy obchodních společností Obchodní zákoník (zákon č. 513/1991 Sb., v platném znění), který stanovuje, že je možné založit veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciovou společnost a družstvo.

²⁹ BusinessInfo.cz: *Obchodní společnosti* [online]. [cit. 2006-04-20]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/Default.asp?MainPage=pub/pubFullView.asp&pubNewsID=7236&forNewsID=7236&PubTreeID=1000831>

Veřejná obchodní společnost

Veřejná obchodní společnost (v. o. s.) svou charakteristikou odpovídá finské *Partnerské společnosti s ručením neomezeným*. Zakládají ji minimálně dvě osoby, které ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně a nemusí vytvářet základní kapitál v určité výši. V. o. s. se zakládá pomocí společenské smlouvy. Společníkem může být právnická i fyzická osoba. Zisk se dělí mezi společníky rovným dílem. K obchodnímu vedení je oprávněn každý společník. Statutárním orgánem jsou všichni společníci a každý z nich je oprávněn jednat jménem v.o.s. samostatně. V. o. s. může být zrušena buď s likvidací nebo bez likvidace. Při zrušení v. o. s. s likvidací mají společníci nárok na podíl na likvidačním zůstatku, který se rozdělí mezi společníky nejprve do výše hodnoty jejich splacených vkladů a zbytek se poté rozdělí mezi společníky rovným dílem.

Komanditní společnost

Komanditní společnost (k. s.) se velmi podobá finské *Partnerské společnosti s ručením omezeným*. Komanditní společnost je kombinací osobní a kapitálové společnosti, neboť v ní jeden nebo více společníků ručí za závazky k. s. jen do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v Obchodním rejstříku (komanditisté) a jeden nebo více společníků celým svým majetkem (komplementáři). Komanditisté se ve společnosti chovají jako ve společnosti s ručením omezeným a komplementáři jako ve veřejné obchodní společnosti.

Každý komanditista je povinen vložit do základního kapitálu k. s. vklad ve výši určené společenskou smlouvou, minimálně však 5 000 Kč. Polovina zisku připadá komanditistům, která se rozdělí mezi komanditisty podle splacených vkladů. Druhou polovinu si rozdělí komplementáři rovným dílem. K obchodnímu vedení jsou oprávněni pouze komplementáři, v ostatních záležitostech rozhodují komplementáři a komanditisté dohromady a každý má jeden hlas. Statutárním orgánem jsou komplementáři a každý z nich je oprávněn jednat jménem k. s. samostatně.

K. s. může být zrušena s likvidací nebo bez likvidace. Po zrušení komanditní společnosti s likvidací mají společníci nárok na podíl na likvidačním zůstatku a na vrácení hodnoty splaceného vkladu.

Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným (s. r. o.) nemá ve Finsku svůj ekvivalent. Je kapitálovou společností, jejíž základní kapitál je tvořen vklady společníků a která odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem. Společníci ručí za závazky s. r. o. jen do zápisu splacení jejich vkladů, tj. jakmile své vklady na podíly splatí a zajistí příslušný zápis, věřitelé s. r. o. nemohou postihnout majetek jednotlivých společníků. Základními dokumenty je zakladatelský dokument (společenská smlouva či zakladatelská listina) a stanovy, k jejichž následné změně je třeba souhlasu všech společníků nebo rozhodnutí valné hromady a pořízení notářského zápisu.

S. r. o. může být založena jednou osobou, avšak s. r. o. o jediném společníku nemůže být jediným zakladatelem či společníkem další s. r. o. Navíc jedna fyzická osoba může být jediným společníkem nejvýše tří společností s ručením omezeným. Maximální počet společníků s. r. o. může být padesát. Výše základního kapitálu s. r. o. musí činit alespoň 200 000 Kč a výše vkladu společníka musí být přinejmenším 20 000 Kč.

Společníci vykonávají svá práva týkající se řízení s. r. o. a kontroly její činnosti na valné hromadě, která se koná nejméně jednou ročně a podílejí se na zisku určeném valnou hromadou k rozdělení v poměru svých obchodních podílů. Každý společník má jeden hlas na každých 1 000 Kč svého vkladu. Statutárním orgánem s. r. o. je jeden nebo více jednatelů s tím, že nestanoví-li společenská smlouva jinak, je oprávněn jednat jménem s. r. o. každý z nich samostatně.

S. r. o. lze zrušit na základě rozhodnutí valné hromady nebo dohodou všech společníků, a to opět buď s likvidací nebo bez likvidace. Při zrušení s. r. o. s likvidací má každý společník nárok na podíl na likvidačním zůstatku. Tento podíl se určuje poměrem obchodních podílů.

Akciová společnost

Akciová společnost (a. s.) odpovídá svým charakterem finské *Společnosti s ručením omezeným*. Akciová společnost je kapitálovou společností, jejíž základní kapitál je tvořen akciemi o určité jmenovité hodnotě. A. s. odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem, akcionář neručí za závazky a. s., ručí pouze do výše svého nesplaceného vkladu. A. s. může být založena jedním zakladatelem na základě zakladatelské listiny, je-li právnickou osobou, jinak alespoň dvěma zakladateli na základě zakladatelské smlouvy.

Základní kapitál a. s. založené s veřejnou nabídkou akcií musí činit alespoň 20 000 000 Kč a založené bez veřejné nabídky 2 000 000 Kč. Každá a. s. je následně povinna vytvořit rezervní fond nejméně ve výši 20 % základního kapitálu.

Akcie je cenným papírem v listinné či zaknihované podobě, s níž jsou spojena práva akcionáře podílet se na řízení, zisku a likvidačním zůstatku akciové společnosti.

Nejvyšším orgánem a. s. je valná hromada, která se koná nejméně jednou ročně. Do působnosti valné hromady náleží mj. rozhodování o změně stanov, o volbě, odměně a odvolání členů představenstva a dozorčí rady, o schvalování závěrek.

Představenstvo je statutárním orgánem řídícím činnost a.s. a jednajícím jejím jménem. Nevyplyvá-li ze stanov něco jiného, za představenstvo jedná navenek jménem a.s. každý člen. Představenstvo má alespoň tři členy, kteří jsou voleni valnou hromadou. Členem představenstva může být pouze fyzická osoba starší 18-ti let. Dozorčí rada dohlíží na činnost představenstva a zejména přezkoumává účetní závěrku. Dozorčí rada musí mít nejméně tři členy, fyzické osoby starší 18-ti let. Členem představenstva a dozorčí rady nemůže být žádná fyzická osoba.

A. s. může být zrušena s likvidací nebo bez likvidace. Likvidátora jmenuje a odvolává valná hromada a likvidační zůstatek se dělí mezi akcionáře v poměru jmenovitých hodnot jejich akcií.

Družstvo

Družstvo je společenstvím neuzavřeného (předem nestanoveného) počtu osob založeným za účelem podnikání nebo zajišťování hospodářských, sociálních či jiných potřeb svých členů. Družstvo musí mít alespoň pět členů; to neplatí, jsou-li jeho členy alespoň dvě právnické osoby. Každé družstvo je právnickou osobou a za porušení svých závazků odpovídá celým svým majetkem. Členové družstva za jeho závazky v obecném případě neručí.

3.4.2 Zdanění obchodních společností³⁰

Zdanění obchodních společností souvisí s charakterem jednotlivých právnických osob, záleží zda jde o kapitálovou společnost, osobní společnost či společnost smíšenou. Daň

³⁰ The Oulu Regional Business Agency, *Taxation of various company forms* [online]. [cit. 2006-04-19]. Dostupné z: <<http://www.ouka.fi/ouluseutu/yrityspalvelut/howtsetup/taxation.htm>>

z příjmů právnických osob se také liší od daně z příjmů fyzických osob tím, že zdaňovacím obdobím není pouze kalendářní rok, ale také rok hospodářský, a to jak v ČR, tak ve Finsku.

Partnerské společnosti s ručením omezeným a s ručením neomezeným

Tyto společnosti jako takové neplatí žádnou daň, zisk společnosti je rozdělen dle partnerské smlouvy mezi partnery jako jejich osobní příjem a daň se vypočítává jako v případě soukromého podnikatele – fyzické osoby. Pokud je partnerem další obchodní společnost, je podíl zdaněn podle typu dané obchodní společnosti. V případě, že nejsou v partnerské smlouvě ustanoveny podíly jednotlivých společníků, rozděluje se zisk rovným dílem. Příjem partnera je rozdělen na kapitálový příjem a příjem z výdělečné činnosti. Část příjmů odpovídající 20 % z čistých aktiv je považována za kapitálový příjem a zbývající část za příjem z výdělečné činnosti. Čistá aktiva se vypočítávají na základě zákona o čistém jmění, z nichž 30 % je zdanitelným příjmem, který partner zdaní část jako příjem z investovaného kapitálu a část jako příjem z výdělečné činnosti. Celková výše partnerem vybraného zisku z firemních prostředků nemá žádný vliv na zdanění. Jestliže by si během roku nevzal z firemních prostředků ani euro a jeho partner si vybral celý svůj podíl na zisku již během roku, oba budou platit stejnou výši daně. Partner cizozemské společnosti, který je rezidentem, je zdaněn stejně jako by se jednalo o tuzemskou partnerskou společnost. Veškeré ztráty jsou odčitatelné až na úrovni partnerů.

Společnost s ručením omezeným – finská

Společnost s ručením omezeným je brána za nezávislou jednotku, a proto je její zisk zdaněn. Na zisk společnosti se vždy nahlíží jako na výnos a nemá žádný vliv na osobní zdanění podílníka. Zisk společnosti se nedělí na příjmy z investovaného kapitálu a příjmy z výdělečné činnosti, ale daní se jednotnou sazbou daně z příjmů korporací ve výši 26 %. Situace se však mění v případě vyplácení dividend, které se následně dělí na příjem z investovaného kapitálu a z výdělečné činnosti (více viz. kapitola 3. 5 Dividendy).

Finské družstvo

Družstvo se daní stejnou sazbou daně jako finská *Společnost s ručením omezeným*, a to 26 % ze zisku. Způsob rozdělení zisku musí být stanoven ve vnitřních stanovách družstva. Zisk je možné rozdělit jako přebytečný výnos, a to na základě podílu užívání služeb vykonávaných družstvem. Podíl na přebytečném výnosu se daní buď jako osobní příjem

člena za práci v družstvu nebo jako běžný podnikatelský příjem člena. Z kapitálu družstva je také možné vyplácet úroky, které jsou zdaněny jako kapitálový příjem.

Veřejná obchodní společnost

Základ daně v. o. s., který vychází z účetnictví a je upraven o daňově neuznatelné položky, se rozdělí mezi společníky rovným dílem nebo dle ustanovení společenské smlouvy. Každý z nich si svou část zdaní jako fyzická osoba, pokud však společník není právnickou osobou, která daní své příjmy pomocí DPPO. Ztráta se také převádí na společníky, a to ve stejném poměru jako zisk. Převedená část základu daně společníkovi v.o.s. se již dále nesnižuje, s výjimkou případů, kdy by si společník sám hradil pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Společník v. o. s. vychází z účetnictví společnosti a nemusí tudíž (nemá-li jiné příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti) vést účetnictví či daňovou evidenci. U v. o. s. jsou předmětem daně z příjmů právnických osob pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou.

Komanditní společnost

Jak již bylo řečeno, v rámci komanditní společnosti existují dva typy společníků – komplementáři a komanditisté. Zisk společnosti se tedy rozdělí na dvě části, jedna připadne komanditistům a druhá komplementářům. Jestliže není ve společenské smlouvě stanoveno, jaký podíl která skupina společníků získá, dělí se zisk na polovinu. Komplementáři si svou část dále rozdělí podle společenské smlouvy nebo rovným dílem a každý komplementář ji zdaní jako fyzická osoba jako příjem z nezávislé činnosti. Převedená část základu daně se komplementáři již dále nesnižuje, kromě případů kdy by si sám platil pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Komanditisté svou polovinu zdaní jako právnická osoba a následně si rozdělí své podíly mezi sebou podle ustanovení společenské smlouvy. Podíl na zisku vyplácený jednotlivým komanditistům se zdaňuje jako příjem z kapitálového majetku (sazba 15 %).

Ztrátu zjištěnou účetní závěrkou nesou komplementáři rovným dílem, pokud nestanoví společenská smlouva jinak a pokud nestanoví, že se na úhradě ztráty podílejí i komanditisté.

Společnost s ručením omezeným

S. r. o. se řídí předpisy stanovenými zákonem o daních z příjmů, která stanoví, že s. r. o. daní svůj zisk jako právnická osoba. Hospodářský výsledek zjištěný z účetnictví

společnosti je upraven o daňově neuznatelné položky a následně je zdaněn sazbou ve výši 24 %. O rozdělení dosaženého zisku rozhoduje valná hromada s. r. o. a podíly na zisku jednotlivých společníků se zdaňují jako příjem z kapitálového majetku (sazba 15 %). Ziskem se rozumí zisk po zdanění daní z příjmů právnických osob a po odečtu částky určené na doplnění rezervního fondu.

Družstvo

Zisk družstva se řídí zákonem o daních z příjmů, přičemž je zdaněn sazbou 24 %. Podíly na zisku družstva vyplácené členům jsou zdaněny pomocí zvláštní sazby daně 15 %.

Akciová společnost

Zdanění a. s. se řídí stejnými předpisy jako s. r. o. Zisk akciové společnosti se nejprve zdaní pomocí sazby daně právnických osob a následně se po rozhodnutí valné hromady vyplácí ve formě dividend. Dividendy vyplácené akcionářům jsou již zdaněné a to pomocí zvláštní sazby daně ve výši 15 %. Problematika dvojího zdanění dividend je popsána v následující kapitole 3. 5 Dividendy.

3.4.3 Zdaňovací období a daňová přiznání

Zdaňovacím obdobím v ČR i ve Finsku je kalendářní rok i hospodářský rok.

České právnické osoby mají povinnost podat daňové přiznání a splatit svou daňovou povinnost do tří měsíců po ukončení zdaňovacího období. Jestliže má právnická osoba povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem nebo její daňové přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, pak se lhůta prodlužuje na dobu šesti měsíců po ukončení zdaňovacího období.

Odevzdávání daňového přiznání u finských právnických osob závisí na typu obchodní společnosti. Poplatníci partnerské společnosti s ručením omezeným a s ručením neomezeným musí daňové přiznání vyplnit nejdéle do 1. dubna, který následuje po daném zdaňovacím období. Jejich daňové přiznání bude zpracováno nejdéle do 31. října. Finské společnosti s ručením omezeným a družstva musí podat daňové přiznání nejdéle do čtyř měsíců po ukončení jejich účetního období. Daňové přiznání bude zpracováno daňovým úřadem do 10 měsíců po ukončení jejich účetního období.

Vzory daňových přiznání jsou obsaženy v příloze D – české daňové přiznání právnické osoby a v příloze E – finské daňové přiznání korporací.

3.5 Dividendy

Zdanění dividend patří k nejdiskutovanějším otázkám mezi odborníky, a to především z důvodu, že zde dochází ke dvojitému zdanění jednoho příjmu. Dvojitý zdanění dividend je problémem, se kterým se potýkají prakticky všechny státy. Porušuje často vyžadovanou neutralitu daní, neboť zvýhodňuje jednu formu podnikání (nebo financování) před jinou. Nedochozí sice ke dvojitému zdanění v rámci jednoho subjektu, ale zisk je zdaněn dvakrát – jednou ve formě daně z příjmů právnických osob a podruhé zvláštní sazbou daně z dividend vyplácených fyzické nebo právnické osobě, přičemž tato dividenda je vyplácená již ze zdaněného zisku.

Dvojitý a vícetvárný zdanění kapitálových společností je v mnoha státech považováno za nežádoucí, protože brání volnému pohybu kapitálu. Propojení kapitálových společností, jak uvnitř jednoho státu, tak i mezi státy, usnadňuje výrobní a technickou spolupráci, rozdělení výrobních programů, předávání pokrokové technologie a vytváří podmínky pro rozvoj mezinárodní hospodářské spolupráce. Ačkoli existuje několik způsobů jak dvojitému zdanění zabránit (úlevami nebo osvobozením na straně vyplácející společnosti nebo na straně akcionáře či úplné odstranění), zatím se příliš neuplatňují. Některé státy ve svých daňových předpisech přijaly ustanovení, která dovolují daňovým tuzemcům těchto států, kteří pobírají dividendy od kapitálových společností, daňové úlevy s ohledem na daň zaplacenou společností³¹.

Zpravidla se postupuje tak, že akcionář (příjemce dividendy) zahrne do svého příjmu v daňovém přiznání dividendu a poměrnou část zisku společnosti vztahující se k vyplácené dividendě. Z celkového příjmu akcionáře (ze všech zdrojů) se po odečtení nákladů a jiných nezdanitelných částí vyměří daň. Od vyměřené daně se odečte poměrná část daně ze zisku společnosti vztahující se k dividendě vyplácené akcionáři a daň z dividendy sražená akcionáři. Jestliže základ daně vypočtený výše uvedeným způsobem je nižší než daňové minimum, má akcionář nárok na vrácení daně, která mu byla sražena při výplatě dividendy i na vrácení poměrné části daně ze zisku zaplacené společností³².

Po vstupu České republiky do Evropské unie se řeší vnitřní dvojitý zdanění pomocí různých výjimek jako např. osvobození dividendových příjmů od daně u společností, které vlastní minimálně 10 % podíl dceřiné společnosti nejméně po dobu jednoho roku. Toto

³¹ Aleš, J.: *Dvojitý zdanění v zahraničním obchodě*, Praha: Československá obchodní a průmyslová komora, 1991. Str. 13-14. ISBN 80-7003-204-9,

³² Aleš, J.: *Dvojitý zdanění v zahraničním obchodě*, Praha: Československá obchodní a průmyslová komora, 1991. Str. 13-14. ISBN 80-7003-204-9,

ustanovení platí pro dividendy schválené po 1. lednu 2006. Za splnění těchto podmínek jsou výplaty dividend osvobozeny od srážkové daně.

Tuto situaci řeší Evropská unie pomocí dvou směrnic – „*The Parent-Subsidiary Directive*“, která se zabývá zdaněním mateřských a dceřiných společností působících v různých členských státech, a „*The Merge Directive*“, která se vztahuje na zdanění při fúzích a akvizicích.

Ve Finsku měli donedávna v rámci zdanění dividend zaveden imputační zápočtový systém. Tento systém eliminoval dvojí zdanění rozděleného zisku a zaručoval jednoduché zdanění dividend. Imputační systém však zvýhodňoval pouze rezidenty Finska, kteří vlastnili akcie obchodovatelné na Helsinské burze cenných papírů. Tento systém poskytoval právo akcionářům – fyzickým osobám, kteří jsou finskými rezidenty, zvláštní daňové zvýhodnění ve formě daňového kreditu, resp. nároku na vrácení neboli zápočet daně. Avšak toto zvýhodnění se vztahovalo pouze na dividendy obdržené od tuzemských (finských) společností. V důsledku toho si finští daňoví poplatníci, kterým byly vyplaceny dividendy ze společností z jiných členských států, nemohli nárokovat toto daňové zvýhodnění a byli tak potencionálně poškozeni dvojitým zdaněním (samozřejmě v rámci mezí mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění). Tato problematika byla postoupena k Evropskému soudnímu dvoru, který konstatoval, že finské daňové právo může být překážkou pro společnosti z jiných členských států při získávání kapitálu od investorů - fyzických osob z Finska, když je odrazuje od investic do zahraničních akciových společností. Proto byla finská daňová legislativa v rozporu s principem volného pohybu kapitálu. Následně byla vytvořena novela zákona o dani z příjmů a od počátku roku 2005 platí nový reformovaný systém, který nediskriminuje zahraniční investory obchodující ve Finsku a finské investory obchodující v zahraničí. Následně byla také provedena změna v česko-finské smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů.

3.5.1 Dividenda vyplácená fyzické osobě (rezidentovi Finska)

Finský zákon rozlišuje dividendy z akcií obchodovatelných na burze a dividendy z akcií neobchodovatelných na burze.

Dividendy z finských akcií obchodovatelných na burze

Za dividendu z veřejně obchodovatelné akcie se považuje dividenda od společnosti, která v době rozhodnutí o rozdělení zisku pomocí dividend obchoduje se svými podíly na trzích regulovaných pomocí zákona o finských trzích s cennými papíry nebo obchoduje na finských či zahraničních trzích, jejichž kontrolu vykonávají úřady Státního dozoru. Dividenda akcionáře je rozdělena dle pravidla 70/30. Podíl 70 % z vyplacené dividendy je zdaněn jako příjem z investovaného kapitálu pomocí sazby 28 % a podíl 30 % vyplacené dividendy je od daně osvobozen.

Dividenda obdržená z finských akcií neobchodovatelných na burze

Zákon o dani z příjmů rozlišuje dvě částky důležité pro výpočet daně z dividend: roční vypočítaný výnos a reálný výnos z dividend. Roční vypočítaný výnos se vypočítává z čistého jmění společnosti připadající na jednu akcii (či na daný podíl akcionáře). Reálný výnos představuje obdržená částka dividend na akcii (či daný podíl akcionáře).

Pokud celkově obdržená částka dividend nepřesáhne 90 000 Eur, jsou dividendy osvobozeny od daně. Neplatí to však v případě, kdy obdržená dividenda přesáhne o více než 9 % roční vypočítaný výnos. V tomto případě je částka přesahující roční vypočítaný výnos rozdělena pomocí pravidla 70/30. Podíl 70 % je zdaněn jako příjem z výdělečné činnosti pomocí progresivní sazby daně a zbývajících 30 % je od daně osvobozeno.

Pokud celkově obdržené dividendy přesáhnou osvobozených 90 000 Eur, je zdaněna přesahující část pomocí pravidla 70/30, z čehož 70 % je zdaněno pomocí sazby daně z kapitálových příjmů 28 % a zbývajících 30 % je osvobozeno od daně. Následuje několik příkladů pro výpočet daně z dividend:

- 1) Získá-li poplatník dividendu 80 000 Eur a vypočítaný roční výnos činí 100 000 Eur, je dividendový příjem osvobozen,
- 2) Získá-li poplatník dividendu 100 000 Eur a vypočítaný roční výnos činí 100 000 Eur, je 90 000 Eur osvobozeno od daně a zbývajících 10 000 je rozděleno pomocí pravidla 70/30, což znamená, že
 - 7 000 Eur je zdaněno pomocí 28 % sazby daně,
 - 3 000 Eur je od daně osvobozeno.
- 3) Získá-li poplatník dividendu ve výši 10 000 Eur, avšak jeho roční výnos byl vypočítán ve výši 6 000 Eur, pak obdržená dividenda přesahuje roční vypočítaný

výnos o více než 9 %. Proto částka přesahující 6 000 Eur je zdaněna pomocí pravidla 70/30:

- 6 000 Eur je od daně osvobozeno,
 - 70 % ze 4 000 Eur neboli 2 800 Eur je zdaněno pomocí progresivní sazby daně z příjmů z výdělečné činnosti,
 - 30 % ze 4000 Eur neboli 1 200 Eur je daňově osvobozených.
- 4) Získá-li poplatník dividendu ve výši 140 000 Eur a roční výnos činí 100 000 Eur, pak:
- 90 000 Eur je od daně osvobozeno,
 - 70 % z 10 000 Eur (100 000 – 90 000) neboli 7 000 Eur je zdaněno pomocí sazby daně z investovaného kapitálu 28 %,
 - 30 % z 10 000 Eur je osvobozeno od daně,
 - 70 % z 40 000 Eur (140 000 – 100 000) neboli 28 000 Eur je zdaněno pomocí progresivní sazby daně z příjmů z výdělečné činnosti,
 - 30 % z 40 000 Eur neboli 12 000 Eur je osvobozeno od daně.

Dividendy obdržené od nerezidentských společností

Dividenda obdržená od nerezidentské společnosti je zdaněna stejným způsobem jako dividenda od finské společnosti, jestliže společnost, která rozděluje zisk je společnost zmíněná ve druhém článku Směrnice EU č. 90/435/EEC (The Parent-Subsidiary Directive)³³ nebo pokud existuje v daném zdaňovacím období platná smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů mezi Finskem a zemí, kde je společnost rezidentem a je možné tuto smlouvu na danou dividendu uplatnit.

Jediným rozdílem u těchto dividend je výpočet ročního výnosu, který je počítán na základě tržní hodnoty podílu na konci roku, který předchází roku, ve kterém je daná dividenda předmětem daně. Při zdanění těchto definovaných dividend je uplatněno také pravidlo 70/30.

Dividenda je zdaněna v plném rozsahu v případě, že společnost, která rozděluje zisk pomocí dividend, není rezidentem některé z členských zemí Evropské unie a daná země

³³ týká se zdanění mateřských a dceřiných společností působících v různých členských státech, více viz kapitola 3.5.2 Dividenda vyplácená finské společnosti

nemá uzavřenou platnou smlouvu s Finskem. Takto je dividenda zdaněna, jestliže není možné aplikovat smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

3.5.2 Dividenda vyplácená finské obchodní společnosti

Dividenda může být vyplácena finské společnosti finskou společností či společností se sídlem v členské zemi EU nebo může být vyplácená společností, která nemá sídlo v rámci Evropské unie.

Dividenda vyplácená v rámci Finska

Jedná se o dividendu vyplácenou finskou společností a kterou obdrží finská společnost. Všeobecně je tato dividenda od daně osvobozena kromě dvou výjimek:

- 1) Jestliže společnost obdrží dividendu na základě investičního podílu, pak je 75 % dividendy zdaněno pomocí sazby daně z příjmů korporací (26 %). Investiční podíl je takový podíl, který není součástí fixních aktiv nebo oběžných aktiv dané účetní jednotky. Investiční podíl mohou využívat pouze finanční, pojišťovací nebo penzijní společnosti a pouze ony se tímto pravidlem řídí.
- 2) Obdobně se nakládá s dividendami, které vyplácejí společnosti s veřejně obchodovatelnými akciemi, avšak společnost, která dividendu přijímá, je společnost s akciemi neobchodovatelnými na veřejných trzích a která přímo nevlastní nejméně 10 % základního kapitálu vyplácející společnosti v době vyplácení podílu na zisku. V tomto případě se také daní 75 % obdržených dividend pomocí sazby daně z příjmů korporací.

Dividenda vyplácená společností se sídlem v rámci EU

Zde jsou možné tři případy:

- 1) Jestliže společnost, která získává dividendu, ji získává na základě investičního podílu a zahraniční společnost vyplácející dividendu neodpovídá druhému článku Směrnice EU (90/435/EEC), na jejímž základním jmění má společnost přijímající dividendu nejméně 10 % podíl, pak je 75 % dividendy zdaněno pomocí sazby daně z příjmů korporací. Toto pravidlo platí pro finanční, pojišťovací a penzijní instituce, které mají jako jediné právo využít investičního podílu.
- 2) Jestliže společnost vyplácející dividendu neodpovídá společnosti definované v bodě 1, pak je 75 % dividendy zdanitelných. Tato situace zahrnuje běžné případy, kdy

finský rezident obdrží dividendu na základě účasti ve společnosti, která je rezidentem členské země EU. Nejsou zde žádné omezující podmínky, není požadována minimální účast ve společnosti vyplácející dividendu. Jestliže však nejsou splněny podmínky druhého článku Směrnice EU, a jestliže mezi Finskem a členským státem EU není uzavřená platná smlouva nebo smlouvu nelze z určitých důvodů na danou dividendu aplikovat, pak je zdaněna celá obdržená dividendu.

- 3) Jestliže společnost vyplácející dividendu má veřejně obchodovatelné akcie, ale společnost získávající dividendu veřejně obchodovatelné akcie nemá a nevlastní nejméně 10 % podíl na základním kapitálu vyplácející společnosti, pak je zdaněno 75 % z dané dividendy.

Je nutné podotknout, že všechny smlouvy mezi Finskem a členskými státy EU obsahují osvobození dividend mezi mateřskou a dceřinou společností.

Druhý článek Směrnice EU 90/ 435/EEC obsahuje následující kritéria:

- Společnost vyplácející dividendu má jednu z forem obchodních společností zmíněnou v dané Směrnici.
- Na základě práva členského státu je tato společnost rezidentem daného členského státu a podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s třetím státem není rezidentem státu stojícího mimo Evropské společenství.
- Tato společnost je subjektem jedné z definovaných daní ve Směrnici. Společnost nemá možnost výběru, kterou z daní bude zdaněna a nemá možnost být od daně osvobozena.

Dividenda vyplácená společnostmi se sídlem mimo Evropskou unii

V této kategorii také existuje několik situací:

- 1) Jestliže je dividendu obdržena na základě investičního podílu, pak je 75 % dané dividendy zdanitelné pomocí 26 % daně z příjmů korporací. Toto pravidlo platí pouze pro finanční, pojišťovací a penzijní instituce. V tomto případě není požadována minimální účast společnosti, která obdrží dividendu, u společnosti, která dividendu vyplácí.
- 2) Obdobně je 75 % dividendy zdaněno v případě, že společnost vyplácející dividendu má veřejně obchodovatelné akcie, avšak společnost přijímající dividendu nemá

veřejně obchodovatelné akcie a nevlastní alespoň 10 % základního kapitálu společnosti vyplácející dividendu v době rozdělování zisku.

- 3) Ve všech ostatních případech je 75 % dividendy zdaněno pomocí 26 % sazby daně z příjmů korporací, jestliže existuje v daném daňovém období platná smlouva mezi Finskem a rezidentskou zemí společnosti vyplácející dividendu. Tuto smlouvu musí být možné aplikovat na danou dividendu. Tento bod zahrnuje většinu běžných vztahů mezi mateřskou a dceřinou společností.

Jestliže neexistuje smlouva mezi Finskem a rezidentskou zemí společnosti vyplácející dividendu, popř. není možné platnou smlouvu na vyplacenou dividendu aplikovat, pak je dividendu zdaněna v plné výši. Všechny smlouvy mezi Finskem a státy mimo EU obsahují ustanovení o osvobození dividend mezi mateřskou a dceřinou společností.

Dividenda vyplacená nerezidentovi finskou společností

Zahraniční podílník, který není rezidentem Finska, musí zaplatit srážkovou daň ve výši 28 % z celé částky vyplacené dividendy od společnosti, která je rezidentem Finska.

Od srážkové daně jsou osvobozeny pouze společnosti, které vlastní alespoň 20 % základního kapitálu finské společnosti. Společnosti získávající dividendu však musí splnit podmínky dané druhým článkem Směrnice EU 90/435/EEC.

Tento celý systém zdanění dividend se ve Finsku také využívá při zdanění úroků vyplývajících z účasti na kapitálu v družstvu; při zdanění té části zisku, která je placena ze základních rezerv a spořitelů; při zdanění úroků placených ze zvláštních rezerv spořitelů a při zdanění úroků placených za záruční kapitál u vzájemné pojišťovací společnosti nebo pojišťovací asociaci.

4 Komparace nepřímých daní

Tato kapitola se bude zabývat harmonizací a současným stavem nepřímých daní v ČR a ve Finsku.

4.1 Harmonizace nepřímých daní

Harmonizaci daní od počátku provázela snaha o jednotný vnitřní trh, který měl dopomoci k odstranění bariér volného obchodu. Tyto bariéry byly vytvořené především rozdílnými systémy nepřímého zdanění a rozdílnými sazbami.

V Evropě se používaly dva systémy nepřímých daní – daň z obratu a daň z přidané hodnoty. Francie jako jediná používala DPH, přičemž ostatní používali tzv. „kumulativní kaskádový systém daně z obratu“³⁴.“ Kromě toho všechny země využívaly tzv. selektivních daní, které se uvalovaly na vybrané produkty.

Důležitou fází pro vznik společného trhu bylo, aby vznikl pomocí harmonizace jednotný systém nepřímého zdanění. Evropská komise po dlouhé době rozhodla, že kumulativní kaskádový systém daně z obratu bude nahrazen systémem daně z přidané hodnoty, jelikož DPH je daňově neutrální, daňové sazby mohou být vyšší, jelikož se uvalují pouze na přidanou hodnotu. Zdanit lze bezproblémově i služby a je možné určit výši samotné daně.

Pro harmonizaci nepřímých daní se využívá šesté směrnice č. 77/388/EEC, která je považována za základní směrnici v této oblasti, jelikož stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně apod. Směrnice byla vytvořena za účelem sjednocení národních systémů, zejména při zdaňování dovozu a vrácení daní při vývozu v rámci intra-komunitárních plnění.

Druhým krokem, následujícím po harmonizaci národních systémů, bylo zavedení podobných resp. harmonizovaných daňových sazeb. Tento krok se zdá být podle Nerudové velmi složitý, a to díky těmto důvodům³⁵:

- Členskými státy je harmonizace sazeb chápána jako zasahování do národní suverenity.

³⁴ daň uvalovaná na hrubou hodnotu produkce, tzn. že počet produkčních stupňů ovlivňuje velikost výsledné daně – více viz. Nerudová (2005), str. 26 - 27

³⁵ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, Praha: Aspi Publishing, 2005. Str. 35. ISBN 80-7357-142-0

- Daňové sazby jsou nástrojem fiskální politiky, což znamená, že jejich harmonizace nenechává prostor pro ovlivňování agregátní poptávky a nabídky.
- Harmonizace sazeb výrazně ohrožuje příjmové stránky rozpočtů v zemích, kde je výběr nepřímých daní podstatnou součástí příjmů státního rozpočtu.
- Evropská komise není ochotná právně vymáhat a zajišťovat implementaci směrnic do národních daňových systémů.
- Problémem jsou také národní tradice, kterých se členské státy nechtějí vzdát.

Z těchto důvodů Evropská komise přehodnotila postoj k harmonizaci DPH a díky tomu začala uvažovat pouze o daňové aproximaci³⁶. Úkolem komise bylo stanovit jednotné pásmo pro daňovou sazbu a určit počet daňových sazeb, jelikož v různých zemích Evropského společenství existuje různý počet daňových sazeb (od jedné do tří sazeb v rámci jednoho státu). Evropská komise rozhodla, že každá země může využít pouze dvě sazby DPH, jelikož správa více daňových sazeb je náročná zvláště po administrativní stránce. Dále Evropská komise stanovila minimální hranici základní sazby DPH, která činí 15 % , minimální hranici snížené sazby ve výši 5 % a maximální hranici snížené sazby ve výši 15 %.

4.2 Současný stav DPH, spotřebních daní a ekologických daní

Finsko

Finské nepřímé daně jsou relativně vysoké, sazby na pivo, víno, benzín a tabák patří mezi nejvyšší v EU. Nicméně od roku 2004 byla spotřební daň na alkohol snížena v průměru o 33 %, a to po skončení dovozních omezení uplatňovaných dříve při obchodování s nově přistupujícími státy. V roce 2003 byla snížena také registrační daň na nové automobily a motorky v průměru o 15 %. Daň z motorových vozidel je nyní 28 % ze zdanitelné hodnoty auta snížené o odčitatelných 650 Eur. Obě tyto změny jsou značně významné, protože každá z těchto položek činí zhruba 2 % celkových daňových příjmů. Ekologické daně (vč. energie, dopravy a daní ze zdrojů) představují okolo 7,2 % celkových daňových příjmů, průměr EU je 7,1 %. Daňový základ zdanění energií je celkem široký a pokrývá i produkty, které nejsou zdaněny v mnoha členských státech (uhlí, rašelina). Na standardy EU jsou daňové sazby relativně vysoké, zvláště při užití průmyslových energií. V roce 2003 se daně fosilních paliv a elektřiny zvýšily v průměru o 5,2 %, poprvé od roku 1998.

³⁶ neboli přiblížení daňových norem členských států a legislativy EU

Česká republika

Principy české DPH jsou v souladu s legislativou Evropské unie. Na základě směrnic EU bylo určité zboží a služby přesunuto ze snížené (5 %) sazby na základní. Základní sazba byla k 1. květnu 2004 snížena o 3 % body (z 22 % na 19 %). Snížená sazba daně zůstala nezměněna a pokrývá pouze úzce definovaný seznam sociálně citlivých komodit (jídlo, drogistické zboží, stavební práce v oblasti bydlení, teplo apod.).

Tak jako většina nových členských států požádala Česká republika o přechodné období na uvalení základní sazby na stavební práce pro účely bydlení a teplo. Jako stálé opatření byla stanovena úroveň obratu firmy pro účely DPH, a to ve výši 35 000 Eur. Tato mez byla původně stanovena na 750 000 Kč čtvrtletně, později byla snížena na dva miliony Kč za rok (k 1. lednu 2003) a později (k 1. květnu 2004) na jeden milion Kč ročně.

K 1. lednu 2004 byly zvýšeny spotřební daně na minerální oleje. Obecně spotřební daně pouze nepatrně překonaly minima stanovené EU. Jako přechodné opatření může ČR aplikovat nižší spotřební daně na cigarety a jiné tabákové výrobky až do konce roku 2006, přičemž sazby budou postupně zvyšovány ve třech krocích.

4.3 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je považována za všeobecnou daň ze spotřeby, jelikož je uplatňována téměř na veškeré zboží a služby a je přímo úměrná ceně zboží a služeb. DPH je daní, která je vybírána po částech a díky tomu je neutrální bez ohledu na to, kolik bylo zapojeno transakcí v rámci ekonomického řetězu (např. oproti dani z obratu). Z toho tedy vyplývá, že jednou z hlavních předností DPH je rovnoměrné rozložení daňového výnosu v rámci celého produkčního a distribučního procesu zboží a služeb. Daňové břemeno této daně nenese plátce daně, ale až konečný spotřebitel popřípadě podnikatelský subjekt nemající nárok na odpočet. Plátcem daně je podnikatelský subjekt, který danou daň vybírá v ceně zboží a služeb a DPH odvádí do státního rozpočtu. Poplatníkem je konečný spotřebitel, jež danou daň platí v ceně koupeného zboží či služby.

Daň je vybírána na každém stupni zpracování, avšak nikoliv z celého obratu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Zdaňuje se jen přidaná hodnota. Technickým problémem však je zachycení toho, co nově vytvořenou hodnotu tvoří (např.: náklady na pořízení, mzdové náklady, zisková přírůžka, odpisy, apod.). Jednoznačné vymezení nově vytvořené hodnoty je však na úrovni jednotlivého daňového subjektu obtížné

a také velmi nákladné. Díky tomu se daňová povinnost u daně z přidané hodnoty stanovuje nepřímou. Každý subjekt je povinen zdanit veškerou svou produkci (daň na výstupu), tzn. že v ekonomice lze nakupovat jen s daní. Každý subjekt však má možnost, aby daň, kterou odvede státu, mohl snížit o tu, kterou sám zaplatil v cenách nákupů pro svoji produkci (daň na vstupu). Tento způsob výpočtu by měl odpovídat dani vztažené na každý výrobní stupeň k nově vytvořené hodnotě.³⁷

4.3.1 Předmět daně

Předmětem daně z přidané hodnoty v obou zemích je zdanitelné plnění vznikající z prodeje zboží a služeb uskutečněných v tuzemsku (buď v ČR nebo ve Finsku), a to na základě obchodních operací. Dále je to převod nemovitostí uskutečněný v tuzemsku, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření. Do předmětu daně také zahrnujeme dovoz zboží ze zemí mimo EU, intra-komunitární plnění (plnění mezi osobami v různých členských státech EU) a vyjmutí zboží ze svobodného celního skladu v tuzemsku (opět v ČR i ve Finsku).

Dodáním zboží se míní převod vlastnických práv o nakládání se zbožím jako vlastník, tento převod práv se uskutečňuje za úplatu. Obdobně jako dodání zboží se hodnotí také převod nemovitostí, při němž dochází ke změně vlastnického práva či příslušnosti k hospodaření. Ve Finsku je však ve většině případů převod nemovitostí od daně z přidané hodnoty osvobozen.

Definici služby v českém ani ve finském zákoně o DPH nenalezneme, avšak za poskytnutí služby se považují všechny ekonomické činnosti, které nejsou dodáním zboží či převodem nemovitosti a které jsou provedené za úplatu.

4.3.2 Osoby povinné k dani a plátcí DPH

Osobou povinnou k dani je každá fyzická či právnická osoba, která prodává zboží či služby v rámci své podnikatelské činnosti. V ČR je dodána podmínka, aby tato osoba měla sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku. Osobou povinnou k dani mohou být však i osoby, které v ČR nemají místo výkonu ekonomické činnosti či provozovnu. Totéž platí i ve Finsku. Avšak ne každá osoba povinná k dani ji musí odvádět při dodání zboží či při poskytování služeb. Daná osoba je osvobozena od povinnosti odvádět daň v případě, že má velmi malý obrat nebo dodává do ČR (popř. Finska) jen za nepatrné plnění. Je to pouze

³⁷ Vančurová, A., Láchová, L., Vítková, J. *Daňový systém ČR 2004 aneb učebnice daňového práva*. Praha: VOX, 2004. Str. 255. ISBN 80-86324-42-7

z důvodu, že zahrnutí těchto osob do plátců by bylo spojeno s nadměrnými administrativními náklady.

Plátcem DPH v ČR je fyzická či právnická osoba, která podniká v České republice a její obrat za nejbližších nejvýše dvanáct předcházejících měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč nebo je jí osoba, která se k placení daně dobrovolně zaregistruje.

Plátcí DPH ve Finsku jsou všechny subjekty zabývající se obchodováním se zbožím a službami ve Finsku, které dosáhly obratu 8 500 Eur za poslední zdaňovací období (odpovídající 12 měsícům) a které se dobrovolně zaregistrovaly k placení DPH.

Osobám povinným k dani, které provozují ekonomické činnosti zahrnované do obratu, vzniká povinnost registrace při některých intra-komunitárních plněních s místem plnění v tuzemsku. Jde například o příjem zboží z jiných států EU, jestliže přijatá plnění v jednom roce překročí stanovenou hranici (10 000 Eur), dále je to pořízení služeb s místem plnění v tuzemsku od osoby registrované v jiném členském státu nebo od zahraniční osoby s místem výkonu ekonomické činnosti mimo ČR. Povinnost k registraci platí i při pořízení zboží s montáží od osoby registrované v jiném členském státu nebo od zahraniční osoby.

4.3.3 Sazby DPH

V následující tabulce je možné vidět vývoj sazeb DPH za posledních 14 let.

Tabulka 13: Vývoj sazeb DPH v ČR a ve Finsku od roku 1992

Rok	'92	'93	'94	'95	'96	'97	'98	'99	'00	'01	'02	'03	'04	'05	'06
Finsko	22 %/12 %/5 %			22 %/17 %/12 %/6 %			22 % /17 % / 8 %								
ČR	-	23 % / 5 %		22 % / 5 %									19 % / 5 %		

Zdroj: Nerudová, D., str. 37-38, Široký, J., str. 169, Zákon o DPH

V ČR byla zavedena daň z přidané hodnoty až v roce 1993. V té době byla základní sazba stanovena ve výši 23 %, od roku 1995 byla snížena o jeden procentní bod, čímž se vyrovnala na úroveň Finska. Vstupem ČR do Evropské unie bylo rozhodnuto o snížení základní sazby na 19 %. Snížená sazba DPH byla stanovena od počátku na úrovni 5 % a doposud se nezměnila.

Finsko od počátku porušuje ustanovení Evropské unie o stanovení pouze dvou sazeb DPH, jedné základní a jedné snížené sazby. Finsko nejprve stanovilo základní sazbu ve výši 22 %, která se dosud nezměnila. V rámci snížených sazeb uplatňuje dvě. Na tři roky užívalo tři rozdílné snížené sazby. V letech 1992 – 1994 činily sazby 12 % a 5 %. V roce 1995 přibyla 17 % sazba a nejnižší sazba se zvýšila o jeden procentní bod. Od roku 1998 využívá

finský daňový systém tří sazeb, přičemž snížené daně jsou ve výši 17 % a 8 %. Sníženou 17 % sazbou daně porušují další ustanovení Evropské unie, které stanoví, že snížená daň může být maximálně ve výši 15 %.

Jak již bylo řečeno, základní sazbou v ČR je 19 %, do které zahrnujeme většinu plnění kromě těch, které jsou zahrnuty do sazby snížené (5 %). Tato plnění vyjmenovává zákon o dani z přidané hodnoty v příloze č. 1 a č. 2. Do snížené sazby se zahrnuje např.:

- *Ze zboží:* potraviny včetně nápojů (kromě alkoholických nápojů); léky; dětské pleny; knihy, brožury, noviny a časopisy, u nichž reklama nepřesahuje 50 % plochy; zdravotnické prostředky apod.
- *Ze služeb:* opravy zdravotnických prostředků, invalidních vozíků; úprava a rozvod vody, čištění odpadních vod; některé ubytovací služby, určité stavební a montážní práce spojené s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami staveb pro sociální bydlení; pravidelná hromadná doprava cestujících; kulturní činnosti apod.

Ve Finsku je základní sazba DPH ve výši 22 % a dále finský daňový systém využívá dvou snížených sazeb a jedné nulové sazby.

0 % sazba:

- dodávky zlata Centrální bance,
- předplatné novin a časopisů (volný prodej je však plně zdaněn),
- tiskařské služby pro členské publikace právnických osob, které působí ve veřejném zájmu,
- lodě (mimo lodí užívaných pro sport a volný čas), osvobození se také vztahuje na prodej a pronájem takovýchto lodí, opravy, udržování a další práce uskutečněné na těchto lodích.

Do 8 % sazby se zahrnují např.:

- knihy, léky, služby veřejné hromadné dopravy, ubytovací služby,
- služby umožňující sportovní aktivity, vstupné ze sportovních událostí, z kulturních a zábavných vystoupení a vstupného do kulturního zařízení,
- dotace založené na licenčních poplatcích finské vysílací společnosti z rozhlasového a televizního fondu, obdobné dotace Ålandskému rádiu a TV,
- prodej uměleckého díla umělcem a dovoz uměleckých děl.

Sazba ve výši 17 % je použita na potraviny a zvířecí stravu, kromě pohostinských služeb, živých zvířat, pitné vody, alkoholických nápojů a tabákových výrobků.

4.3.4 Osvobození od daně

V rámci ČR rozlišujeme dvě možnosti osvobození od daně, a to s nárokem na odpočet daně a bez nároku na odpočet daně. Pro plátce, který má nárok na odpočet, osvobození znamená zpravidla daňovou úsporu. V případě, že není možné nárokovat odpočet, stává se pro poplatníka režim osvobození nevýhodným.

Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně jsou např.: poštovní služby, provozování rozhlasového a televizního vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, převod a nájem nemovitostí, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her apod.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně je např.: dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží do třetí země, poskytnutí služby do třetí země, přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob do jiného členského státu nebo třetí země apod.

Ve Finsku jsou osvobozeny od daně např.: nemocniční a zdravotní péče poskytovaná veřejně spravovanými nemocnicemi a uznanými soukromými nemocnicemi a obdobnými zařízeními, veřejně prospěšné sociální služby, vzdělávací služby, finanční služby, pojišťovací služby, loterie, nemovitosti včetně stavebních pozemků, pohřební služby vykonávané veřejnými hřbitovy apod. U těchto osvobození však poplatník, stejně jako v ČR, nemá nárok na uplatnění odpočtu. Ve Finsku je možné nárokovat odpočet pouze u položek vyjmenovaných u nulové sazby daně (viz 4.3.3 Sazby DPH).

4.3.5 Zdaňovací období a daňové přiznání

Zdaňovacím obdobím v ČR je kalendářní měsíc nebo čtvrtletí. Čtvrtletní zdaňovací období je pro plátce, jehož obrat za přecházející kalendářní rok nedosáhl deseti milionů Kč. V případě, že jeho obrat dosáhne za předchozí kalendářní rok deset milionů Kč, pak plátcovo zdaňovací období je kalendářní měsíc. Splatnost daně je do 25 dnů po ukončení zdaňovacího období. Ve Finsku existuje pouze jediné zdaňovací období, jímž je kalendářní měsíc. Daň je splatná nejpozději 15. den měsíce následující po měsíci, který byl zdaňovacím obdobím. Ke dni platby DPH musí poplatník podat i daňové přiznání. Plátce musí jednou za čtvrtletí vyplnit rekapitulaci k DPH, tu je nutné podat nejdéle do 15. dne následujícího měsíce po

konci kalendářního čtvrtletí. Vzory českého a finského daňového přiznání k DPH a finské čtvrtletní rekapitulace jsou obsaženy v příloze F, G a H.

4.3.6 Přejídná období pro ČR³⁸

ČR získalo trvalou výjimku pro možnost osvobození osob podléhajících dani od povinnosti povinně se registrovat k DPH, pokud jejich roční obrat je nižší než ekvivalent 35 000 eur v Kč.

Vláda ČR vyjednala přechodné období na uplatňování snížené sazby DPH na dodávky tepelné energie pro vytápění a přípravu teplé vody, s výjimkou surovin určených pro výrobu tepelné energie domácnostem a malým podnikatelům, kteří nejsou plátcí DPH, a to do 31. prosince 2007.

Dále vláda zajistila přechodné období na uplatňování snížené sazby DPH na dodávky stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, které nejsou poskytnuty v rámci sociální politiky, s výjimkou stavebních materiálů, a to do 31. prosince 2007.

Poslední přechodné období se týká osvobození mezinárodní přepravy cestujících od DPH, a to do doby než Rada rozhodne o jejím zrušení anebo po dobu, kdy je toto osvobození uplatňováno některým stávajícím členským státem.

4.4 Spotřební daně

Spotřební daně patří mezi nejstarší daně. Již od dob svého vzniku vždy představovaly významný přínos pro státní pokladnu. Spotřební daně jsou v rámci Evropské unie harmonizovány, a to z důvodu, že se promítají do cen a mohly by tak bránit volnému obchodu mezi státy Unie. V rámci Unie je pevně stanoveno, co povinně musí být předmětem spotřebních daní a co naopak spotřebním daním podléhat nesmí. Zároveň jsou u jednotlivých skupin zboží stanoveny minimální sazby. Výše těchto minimálních sazeb je ve většině případů dosažena.

Spotřební daně jsou stejně jako daň z přidané hodnoty daněmi nepřímými. Jsou to daně, kterými stát cíleně zatěžuje prodej nebo spotřebu úzké skupiny výrobků. Důvodem jejich uplatnění je zejména přínos pro státní pokladnu. Jde o velmi stabilní a dobře odhadnutelný zdroj díky nízké cenové a důchodové pružnosti poptávky u většiny výrobků,

³⁸Zastoupení Evropské komise v ČR: *Vyjednávací kapitoly – kapitola 10: Daně* [online]. [cit. 2006-04-25]. Dostupné z: <<http://www.evropska-unie.cz/cz/article.asp?id=2176>>

kteře tčto dani podlčhajř. Jako dalřř dřvod lze uvřst problřm zdravotnř a ekologickř, neboť jde často o vřrobky, jejich spotřeba negativně ovlivņuje zdravotnř stav obyvatelstva nebo nepřřznivě přsobř na řivotnř prostředř³⁹. Tyto dva rozdlřnř dřvody (přřnos do střtnř pokladny a odrazovřnř od „řkodlivě spotřeba“) vřak stojř v protikladu. Jestliže daně odradř lidi od spotřeba zdaněného zboží, nenř mořně, aby byly zřroveň vřnosově stabilnř. Mřra obou vlastnostř je pak funkcř elasticity poptřvky. Vřzkumy ukazujř, že poptřvka po alkoholu a tabřku nenř zcela neelastickř. Daņ mřže konzumenty od tčchto druhř zboží zčřstř odradit, avřak přřliř vysokě sazby mohou ohrozit saldo veřejnřho rozpočtu.⁴⁰

Specifickě spotřebnř daně zatěřujř vybraně vřrobky v okamřziku vyskladněnř či v okamřziku propuřtěnř dovezenřch vřrobkř do tzv. volnřho oběhu. Poplatnřkem jsou konečnř spotřebitelě, plřtcem jsou fyzickě či přavnřckě osoby.⁴¹ Zpřsobem vřbřru se vřak spotřebnř daně od DPH liřř, neboť jsou vybřrřny jednorřzově, vřtřinou přř uvedenř do volnřho daņovřho oběhu, coř je zejměna prodej od vřrobce konečnřmu spotřebiteli. Zajřmavostř je, že spotřebnř daně jsou součřstř daņovřho zřkladu přř vřpočtu daně z přřdaně hodnoty, coř v podstatě jejich ekonomickř dopad jeřtě zvyřuje.

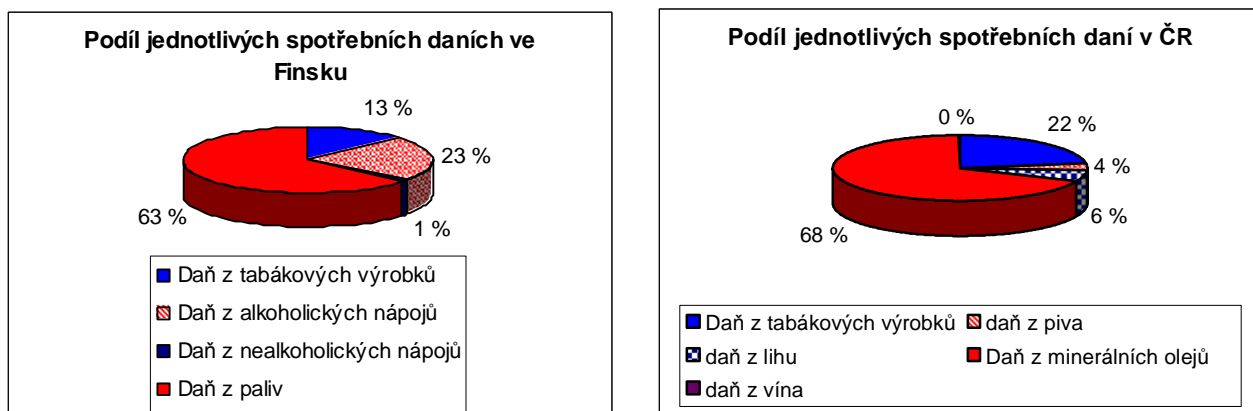
Nejvřtřř podřl na vřnosu spotřebnřch danř v ČR mř daņ z minerřlnřch olejř (68 %), v přřpadě Finska je nejvřtřř obdobnř polozka – daņ z paliv (63 %). Druhous nejvřtřř polozku v ČR tvořř daņ z tabřkovřch vřrobkř, kterř činř 22 %. Ve Finsku je vřnosově druhř spotřebnř daņ z alkoholickřch vřrobkř (23 %). Pokud sečteme vřnos danř z alkoholickřch vřrobkř v ČR, dostaneme se na pouhřch 10 % z celkově vybranřch spotřebnřch danř. Zde je vidět, že se Finsko velmi snařř omezovat spotřebu alkoholu pomocř vysokřch spotřebnřch danř.

³⁹ Vančurovř, A., Lřchovř, L., Vřtkovř, J. *Daņovř systřm ČR 2004 aneb učebnice daņovřho přřva*. Praha: VOX, 2004. Str. 243. ISBN 80-86324-42-7

⁴⁰ Kubřtovř, K. *Daņovř teorie a politika*. Praha: ASPI, 2003. Str. 232. ISBN 80-86395-84-7

⁴¹ Pekovř, J. *Veřejnř finance – řvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. Str. 311. ISBN 80-7357-049-1.

Obrázek 5: Podíl jednotlivých spotřebních daní na celkově vybraných spotřebních daních



Zdroj: National Board of Taxes: *Brief statistics 2006*⁴², MFČR: *Státní závěrečný účet 2004*,⁴³

4.4.1 Předmět daně

V ČR spotřební daně zatěžují pět skupin výrobků. Jedná se o: minerální oleje, líh, pivo, víno a meziproducty, tabákové výrobky.

Ve Finsku jsou předmětem daně jiné skupiny výrobků. V rámci:

- Harmonizovaných spotřebních daní se jedná o: alkohol a alkoholické nápoje, tabákové výrobky a tekuté pohonné látky.
- Národních spotřebních daní o: nealkoholické nápoje, elektřinu a paliva, nápojové obaly.

Předmětem spotřebních daní jsou vybrané výrobky vyrobené na daňovém území Evropského společenství nebo dovezené na daňové území Evropského společenství. Okamžik výroby nebo dovozu je tedy okamžikem vzniku daňové povinnosti. Jelikož však mezi členskými státy Evropské unie stále existují rozdíly v úpravě konkrétních sazeb u jednotlivých vybraných výrobků, je uplatňován princip zdanění v zemi spotřeby, tj. v zemi, kde dochází k prodeji pro konečnou spotřebu. Zdanění spotřebních daní až v okamžiku propuštění do volného daňového oběhu má zajistit, aby v daném členském státě vybrané výrobky stejného charakteru podléhaly stejné sazbě daně. V současnosti se legislativa EU řídí zásadou umožnit volný oběh zboží mezi členskými státy až do okamžiku dodání ke konečné spotřebě. Daňovým únikům se unie brání přesně stanoveným daňovým dohledem nad pohybem zboží před zdaněním.

⁴² [cit. 2006-05-02]. Dostupné z: <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4830;223832>

⁴³ [cit. 2006-05-02]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2004_CII_pdf.pdf

4.4.2 Plátcí daně

Plátcem daně v ČR je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, daňovým zástupcem či výrobcem a která je povinna přiznat a zaplatit daň z vybraných výrobků.

Plátcí daně ve Finsku jsou: Autorizovaní provozovatelé skladů, registrovaní obchodníci a neregistrovaní obchodníci, daňoví reprezentanti; osoby, jež jsou v pozici dlužníka na základě celní legislativy Evropského společenství (při dovozu ze třetích zemí); osoby využívající daňově vyňaté výrobky pro jiné účely, než byly určeny; osoby držící produkty již zdaněné v jiném členském státě během obchodování ve Finsku.

4.4.3 Vznik daňové povinnosti a zdaňovací období

Daňová povinnost pro českého plátce daně vzniká okamžikem výroby nebo dovozu vybraného výrobku na území Evropského společenství. Okamžik vzniku povinnosti v ČR daň přiznat a zaplatit je spojen s: uvedením vybraného výrobku do volného daňového oběhu na území ČR, vznikem celního dluhu při dovozu, použitím pro vlastní spotřebu, u tabákových výrobků nákupem tabákových nálepek.

Daňová povinnost u finského autorizovaného provozovatele skladu vzniká uvedením výrobku ke spotřebě nebo zaznamenáním daňově neuznatelného manka během zdaňovacího období. V případě registrovaných obchodníků a daňových reprezentantů vzniká daňová povinnost obdržáním výrobků během zdaňovacího období. Ostatní plátcí platí daň z produktů během jejich obdržení.

Zdaňovacím obdobím je v ČR i ve Finsku kalendářní měsíc. V ČR se podává daňové přiznání celnímu úřadu za každou daň samostatně. Výjimkou je dovoz vybraných výrobků a tabákových výrobků, u nichž je daň vybírána nákupem tabákových nálepek.

Finští autorizovaní provozovatelé skladů, registrovaní obchodníci a daňový zástupce musí vyplnit daňové prohlášení nejdéle do 18. dne následujícího měsíce po zdaňovacím období. Spotřební daň je splatná nejdéle 27. dne po skončení zdaňovacího období. Ostatní daňoví plátcí musí vyplnit daňové prohlášení nejdéle druhý pracovní den po obdržení výrobků a daň musí zaplatit nejdéle desátý pracovní den po obdržení výrobků.

České daňové přiznání se podává do 25. dne od skončení zdaňovacího období, jímž je kalendářní měsíc. Splatnost daně je 40. den od ukončení zdaňovacího období. V některých případech se však splatnost daně liší. Např. v případě daně z lihu u provozovatelů pěstitelské

pálenice je daň splatná po 55 dnech od ukončení zdaňovacího období. Výjimku v rámci daňového přiznání a splatnosti daně tvoří tabákové výrobky (více viz 4.6.6 Daň z tabákových výrobků).

4.4.4 Daň z minerálních olejů a tekutých pohonných hmot

Předmět daně

Ve Finsku je daň z tekutých pohonných hmot vybírána z motorového benzínu a diesellového paliva. Veškeré produkty užívané jako motorové palivo jsou předmětem spotřební daně a jsou zdaněny jako motorové pohonné hmoty. Daň je také vybírána z těžkých topných olejů a z lehkých topných olejů užívaných pro komerční, průmyslové a topné účely. Ostatní minerální oleje a uhlovodíkové produkty využívané jako topné palivo jsou zdaněny stejně jako topné oleje.

V ČR jsou předmětem této daně veškeré motorové benzíny a letecké pohonné hmoty, střední oleje, těžké plynové oleje, těžké topné oleje, zkapalněné ropné plyny a uhlovodíkové plyny včetně veškerých směsí z uvedených produktů.

Osvobození od daně

Od daně jsou osvobozeny např.: odpadní oleje, které jsou určeny k novému použití; letecké minerální oleje pro leteckou dopravu (v ČR osvobození neplatí pro minerální oleje využívané pro soukromé létání), pohonné hmoty využívané pro lodě plavící se v tuzemských vodách (v ČR opět mimo lodě využívané pro soukromé rekreační plavby) apod.

Sazby daně

Finská daň z tekutých paliv je rozčleněna na dvě části – na základní daň a doplňkovou daň pro palivové rezervy. Sazby daně jsou dány v Eurocentech na jeden litr daného produktu. V případě těžkých topných olejů je měrnou jednotkou jeden kilogram. Pro lepší srovnání sazeb v ČR a ve Finsku obsahuje následující tabulka sazby v Eurech za 1 000 litrů, za 1 000 kg popř. jinou měrnou jednotku (MJ).⁴⁴

Tabulka 14: Sazby daně z minerálních olejů a tekutých paliv

⁴⁴ Veškeré přepočty sazeb jsou provedeny kurzem vyhlášeným ČNB ke dni 3. 4. 2006 ve výši 28,42 Kč/Euro.

		ČR		Finsko	EU min. limit
		Kč/MJ	Eur/MJ	Eur/MJ*	Eur/MJ
Benzin (sazba za 1 000 l)	Olovnatý	13 710	482,41	614,1**	421
	Bezolvnatý	11 840	416,61	587,6	359
Topný olej (sazba za 1 000 l)	Pohonné hmoty	9 950	350,11	345,9	302
	Průmyslové, komerční a topné účely	9 950	350,11	70,6	21
Petrolej (sazba za 1 000 l)	Pohonné hmoty	9 950	350,11	319,4	302
	Průmyslové, komerční a topné účely	9 950	350,11	59,6	21
Těžký topný olej	Topné účely (sazba za 1 000 kg)	472	16,61	59,6	15
LPG (sazba za 1 000 kg)	Pohonné hmoty	3 933	138,39	0	125
	Průmyslové a komerční účely	1 290	45,39	0	41
Zemní plyn (sazba za 1 gigajoul)	Pohonné hmoty	178,08	6,27	0,53	2,6
	Průmyslové a komerční účely	20,54	0,72	0,53	0,3
	Topné účely	0	0	0,53	0,15 / 0,3

Pozn.: * cena obsahuje CO₂ daň a doplňkovou sazbu na strategické zásoby, **bezolvnatý benzín se ve Finsku neprodává, ale podobné pohonné hmoty s nízkým obsahem síry jsou zdaněny touto sazbou

Zdroj: Evropská komise, *Excise duty tables Part II*,⁴⁵

Ve všech případech sazeb spotřební daně z minerálních olejů v ČR popř. tekutých paliv ve Finsku oba státy převyšují minimální limit stanovený Evropskou unií. České sazby převyšují minimální limity v některých případech pouze minimálně, avšak je to také dáno úrovní parity kupní síly v ČR. Díky vyšší paritě kupní síly ve Finsku je možné uplatňovat vyšší sazby vůči minerálním olejům.

Finská sazba daně závisí na jedné straně na obsahu uhlíku v daném palivu a nepřímo závisí na objemu CO₂ emisí vznikající při spalování a na druhé straně daň závisí na energetickém obsahu produktu. Paliva jsou zdaněna podle CO₂ emisí, sazba daně byla zvýšena na 18,05 Eur na tunu CO₂.

⁴⁵ [cit. 2006-05-03]. Dostupné z:

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy_products-en.pdf>

4.4.5 Daň z alkoholu a alkoholických nápojů

Předmět daně

Ve Finsku je spotřební daň z alkoholu vybírána z piva, vína a ostatních kvasných alkoholických nápojů, meziproduktů (např. aperitivy) a líhu. Zdanitelnými produkty jsou alkoholické nápoje a líc s obsahem více než 1,2 % alkoholu určené pro konzumaci a pivo o obsahu více než 0,5 % alkoholu.

Český daňový systém rozčleňuje spotřební daně z alkoholu na samostatnou daň z lihu, daň z piva a daň vína a meziproduktů. Daň z vína zahrnuje vína, fermentované nápoje (neboli ostatní kvasné nápoje) a meziprodukty.

Produkty používané pro jiné účely než ke konzumaci jsou osvobozeny od daně, jedná se např. užití v lékařství a v potravinách jako aromatizující látka.

Sazby daně⁴⁶

Sazby spotřebních daní z alkoholu jsou pro přehlednost rozděleny do tabulek podle jednotlivých komodit.

Tabulka 15: Sazby spotřební daně z piva

	standardní sazba (sazba za hl za každé celé procento extraktu původní mladiny)		standardní sazba (sazba za hl za každé celé procento alkoholu v konečném výrobku)		snížená sazba		
	Kč/MJ	Eur/MJ	Kč/MJ	Eur/MJ	Meze sazeb	Kč/MJ	Eur/MJ
EU min. limit		0,748		1,87	nesmí být menší než 50 % standardní sazby v daném státě		
ČR	24	0,84	0	0	<= 10 000 hl	12	0,42
					<= 50 000 hl	14,4	0,51
					<= 100 000 hl	16,8	0,59
					<= 150 000 hl	19,2	0,68
					<= 200 000 hl	21,6	0,76
Finsko	-	0	-	19,45	<= 2 000 hl		9,725
					<= 30 000 hl		13,615
					<= 55 000 hl		15,56
					<= 100 000 hl		17,505

Zdroj: Evropská komise, Excise duty tables Part I⁴⁷

⁴⁶ Veškeré přepočty sazeb jsou provedeny kurzem vyhlášeným ČNB ke dni 3. 4. 2006 ve výši 28,42 Kč/Euro.

⁴⁷ [cit. 2006-05-03]. Dostupné z:

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf>

Sazba spotřební daně z piva v ČR se určuje za hektolitr a podle procent extraktu původní mladiny, ze které bylo pivo vyrobeno před zakvašením. Ve Finsku se uplatňuje sazba až na základě počtu hektolitrů a počtu procent alkoholu v konečném výrobku. V obou státech se uplatňuje snížená sazba pro malé nezávislé pivovary. Velikost pivovaru je dána ročním výstavem piva, tedy zhruba množstvím piva, které pivovar za kalendářní rok vyrobí. V porovnání s min. limitem EU, česká sazba je stanovena téměř na hranici minima, přičemž finská sazba minimální limit přesahuje o více než desetinásobek.

Tabulka 16: Sazby spotřební daně z vína

Víno (sazba za hl)	Tichá vína		šumivá vína		snížená sazba	
	Kč/MJ	Eur/MJ	Kč/MJ	Eur/MJ	Meze sazeb	Eur/MJ
EU min. limit		0		0		0
ČR	0	0,00	2340	82,34	-	-
Finsko	-	212	-	212	> 1,2 % < 2,8 %	4,54
					> 2,8 % < 5,5 %	103
					> 5,5 % < 8,0 %	152

Zdroj: Evropská komise.: *Excise duty tables Part I*

V rámci spotřební daně z vína není stanoven minimální limit EU. Sníženou sazbu lze uplatnit, pokud víno neobsahuje více než 8,5 % alkoholu. V ČR není stanovena sazba pro tichá vína ani snížená sazba. Sazba daně vůči šumivým vínům dosahuje pouze do výše 40 % dané sazby ve Finsku.

Tabulka 17: Sazby spotřební daně z meziproductů

Meziproducty (sazba za hl)	standardní cena			snížená sazba		
	meze sazby	Kč/MJ	Eur/MJ	Meze sazby	Kč/MJ	Eur/MJ
EU min. limit			45	nesmí být menší než 40 % standardní sazby		
ČR		2340	82,34		-	-
Finsko	15 % - 22 %	-	424	1,2 % - 15 %	-	257

Zdroj: Evropská komise: *Excise duty tables Part I*

Finská sazba z meziproductů je dvojnásobná oproti sazbě z vína. Česká sazba z meziproductů je totožná se sazbou šumivého vína. V tomto případě jsou stanoveny i limity od Evropské unie. Česká sazba dosahuje téměř dvojnásobku minimálního limitu, kdežto Finsko tento limit přesahuje téměř desetinásobně.

Tabulka 18: Sazby spotřební daně z lihu

Lih (sazba za hl)	standardní cena			snížená sazba		
	meze sazby	Kč/MJ	Eur/MJ	Meze sazby	Kč/MJ	Eur/MJ
EU min. limit		-	550 nebo 1000	nesmí být menší než 40 % standardní sazby		
ČR		26 500	932,44	<= 30 litrů*	13300	467,98
Finsko	> 2,8 % a více	-	2 825	< 1,2 % > 2,8%	-	168

Pozn.: * lih obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení

Zdroj: Evropská komise: *Excise duty tables Part I*

Čeští producenti pěstitelské pálenky produkující méně než 30 litrů mají v rámci vyjednaného povolení možnost využít snížené sazby daně vůči lihu. V ostatních případech je nutné využít standardní sazby, která nedosahuje ani druhé minimální sazby stanovené EU (1 000 Eur). Finská sazba přesahuje vyšší limit stanovený EU téměř třikrát.

4.4.6 Daň z tabákových výrobků

Daň je vybírána s cigaret, doutníků, cigarillos, tabáku určeného ke kouření a jemně řezaného tabáku určeného pro ruční balení. Ve Finsku je daň také vybírána z cigaretového papíru.

Sazba daně

Sazby daně jsou rozděleny na dvě části: na pevnou sazbu stanovenou na jeden kus (popř. 1 000 ks) a poté na procentní sazbu z ceny určené pro konečného spotřebitele. Toto rozdělení sazby se v ČR využívá prozatím pouze u cigaret. Ve Finsku se buď používá kombinace sazeb nebo pouze procentní sazba daně. Více viz tab. 19:

Tabulka 19: Sazby spotřební daně z tabákových výrobků

	ČR			Finsko	
	pevná sazba		procentní sazba	pevná sazba	procentní sazba
	Kč/MJ	Eur/MJ	%	Eur/MJ	%
Cigarety (sazba za 1 000 ks)	730	25,69*	25*	15,13	50
doutníky a cigarillos (sazba za 1 000 ks)	790	27,80	-	-	22
Tabák ke kouření (sazba za 1 kg)					
jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret	810	28,50	-	3,62	50
ostatní tabák ke kouření	810	28,50	-	3,62	48
ostatní tabák určený k jiným účelům	810	28,50	-	-	60
cigaretový papír	-	-	-	-	60

Pozn.: * Celkem daň však musí činit minimálně 1,36 Kč za kus.

Zdroj: Evropská komise: *Excise duty tables Part III*⁴⁸

⁴⁸ [cit. 2006-05-03]. Dostupné z www:

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf>

Vzhledem k tomu, že u tabákových výrobků docházelo k velkým daňovým únikům, funguje v ČR zvláštní kontrolní mechanismus. Jeho uplatňování ovlivňuje i okamžik vzniku daňové povinnosti a termín splatnosti daně. Všechny cigarety, doutníky, cigarillos a tabák prodávané na daňovém území ČR musí být povinně označeny tabákovými nálepkami. Tyto nálepky si plátce objednává u pověřeného celního úřadu. Přičemž výše daňové povinnosti se stanoví na základě písemné objednávky nálepek, které lze pořídit pouze za cenu včetně daně. Nalepení nálepek je poté důkazem, že z těchto tabákových výrobků byla odvedena spotřební daň. Daňová povinnost vzniká dnem odebrání tabákových nálepek od výše jmenovaného celního úřadu. Objednávka nálepek plní úlohu daňového přiznání. U cigaret a tabáku je daň splatná do 30 dní od odebrání tabákových nálepek, u doutníků a cigarillos je tato doba delší – 60 dní po odebrání nálepek. Tato daňová povinnost se neuvádí do daňového přiznání.

Přechodné období pro ČR

V oblasti spotřebních daní Česká republika získala přechodné období na postupné zvyšování sazeb spotřebních daní u cigaret a tabákových výrobků na úroveň minimálních sazeb platných v Evropské unii, a to do 31. prosince 2006 pro dosažení 57 % spotřební daně z ceny pro konečného spotřebitele a zároveň minimálně 60 euro (do 31. prosince 2007 minimálně 64 euro) za 1 000 cigaret nejžádanější cenové kategorie.

4.4.7 Spotřební daně z nealkoholických nápojů

Tato daň vybíraná ve Finsku je specifická v rámci EU. Předmětem daně jsou nealkoholické nápoje zahrnující limonády, minerální vody a džusy. Od daně jsou osvobozeny nealkoholické nápoje použité pro výrobu sladkostí, dalších nealkoholických nápojů, léků nebo na výrobu alkoholických nápojů.

Základní sazbou daně pro nealkoholické nápoje je 45 Eur za 1000 litrů (resp. 4,5 centů za 1 litr, jak je dáno v zákoně). Sazba na pevné přísady používané pro výrobu nápojů je 340 Eur za 1 000 kg (neboli 34 centů za jeden kilogram). Daň není vybírána u malých producentů nápojů, kteří nepřesahují maximální produkci 50 000 litrů nealkoholických nápojů za rok.

4.4.8 Spotřební daň z nápojových obalů

S finskou spotřební daní z alkoholu také velmi úzce souvisí spotřební daň na určité nápojové obaly. Tato zcela nová daň je ve Finsku vybírána od 1. 1. 2005, je založena na

ekologickém základu a zcela nahrazuje doplňkovou daň u spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů a doplňkovou daň u spotřební daně z nealkoholických nápojů.

Předmětem daně jsou maloobchodní obaly vyrobené z různých materiálů pro alkoholické nápoje, nealkoholické nápoje, vodu a určité další nápoje. Od daně jsou osvobozeny obaly, jež je možné znovu naplnit a jež jsou zálohované.

Sazba daně u nápojových obalů, které jsou využívány v rámci zálohového systému a použité jako základní materiál, je 8,5 centů za litr po dobu prvních tří let. Po tomto přechodném období jsou obaly jako základní materiál od daně osvobozeny. Ostatní nevratné nápojové obaly jsou zdaněny 51 centy za litr.

4.4.9 Spotřební daně z elektřiny a určitých paliv

Finská spotřební daň je vybírána z uhlí, elektřiny, drcené rašeliny, zemního plynu a borového oleje.

Sazba daně u uhlí a hnědého uhlí byla stanovena ve výši 43,52 Eur za tunu daného produktu. Sazba daně drcené rašeliny činí 1,59 Eur za MWh. Borovicový olej je zdaněn sazbou 5,68 centů za kilogram, jestliže je používán průmyslovým či topným účelům.

V roce 1996 proběhla ve Finsku reforma daní z energií. Daně ze vstupních paliv na výrobu elektřiny byly nahrazeny daněmi z konečného produktu – elektřiny. Byly zrušeny daně z elektřiny z jaderných a vodních elektráren. Nicméně byly zavedeny sazby na elektřinu produkovanou různými zdroji např. při užití větru, dřeva či dřevních pilin. Sazba vůči elektřině je stejná bez ohledu na to, jaký zdroj energie na výrobu elektřiny je použit. Nicméně se sazba rozlišuje podle typu zákazníka. Průmysl a profesionální pěstitelé ve sklenících platí nižší sazbu daně (0,44 centů za kWh), ostatní spotřebitelé jsou zdaněni sazbou vyšší (0,73 centů za kWh).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Daň se platí z celkového množství elektřiny, kterou odvede poskytovatel elektřiny ke spotřebě a která je produkována výrobcem pro svou výdělečnou činnost.

5 Závěr

Daně patří mezi nejdůležitější příjmy státního rozpočtu, proto je důležité vhodně sestavit daňovou soustavu a efektivně stanovit sazby daní.

Cílem této diplomové práce bylo porovnání českého a finského daňového systému. Na počátku byla stanovena otázka, zda je finský systém také tak složitý jako ten český, popřípadě které části finského daňového systému by bylo možné použít v rámci českého.

Kapitola *Daňová politika a daňová soustava České a Finské republiky* stručně charakterizovala jednotlivé daně obou systémů. Český daňový systém obsahuje osm druhů daní a povinné platby na sociální pojištění a zdravotní pojištění, které nejsou v ČR považovány za daně. Finský systém obsahuje 15 druhů daní včetně plateb na zdravotní a sociální pojištění. Využívají navíc daň z čistého bohatství, církevní daň, municipální daň nebo např. daň sraženou u zdroje a kapitálovou daň, které jsou v ČR zahrnuty v rámci daně z příjmů.

Pro srovnání obou systémů je v práci využito několik ukazatelů jako daňová kvóta, daňová struktura podle ekonomických funkcí a implicitní sazby daně. V roce 2003 dosáhla daňová kvóta v ČR na úroveň 36,2 % HDP. Ve Finsku však dosáhla čtvrté nejvyšší úrovně v celé Evropské unie (44,8 % HDP), kdy jej předstihlo pouze Švédsko, Dánsko a Belgie. Daňová struktura podle ekonomických funkcí má podobný charakter v obou zemích a ani se nijak neliší od průměru všech zemí Evropské unie.

Pro zjištění skutečného zatížení podniků a osob se využívají implicitní sazby daně, které se dělí na implicitní sazbu daně z práce, z kapitálu a ze spotřeby. Implicitní sazba daně z práce patří ve Finsku mezi nejvyšší v Evropě, jelikož dosahuje 42,1 %. Česká ITR z práce několik posledních let zůstává stabilně na úrovni cca 40 %. V rámci ITR z kapitálu obě země v roce 2003 dosáhly téměř totožné úrovně 27 % (Finsko 27,2 %, ČR 27 %). Česká ITR ze spotřeby dosáhla v roce 2003 na úroveň 20,5 %, kdežto finská ITR ze spotřeby dosáhla svého prozatímního maxima 28,3 % a tím se dostala na přední příčky v EU.

Kapitola *Komparace přímých daní* je rozdělena na dva základní celky, první se týká problematiky daně z příjmů fyzických osob a druhý celek daně z příjmů právnických osob. Příjmy českých fyzických osob jsou zdaněny jedinou daní – daní z příjmů. Finský daňový poplatník však platí několik daní – státní daň z příjmů, obecní daň a daň církevní. Model finské obecní daně je zvláštní alternativou českého rozpočtového určení daní. Obecní daň je

však na české poměry zbytečně vysoká, ale její použití v rámci českého systému by usnadnilo přerozdělování prostředků ze státního rozpočtu. Použitím obecní daně by se mohly snížit administrativní náklady, jelikož by nedocházelo k několikerému přesunu peněz mezi institucemi.

Daňový základ českého poplatníka daně z příjmů se zjišťuje pomocí několika dílčích základů daně (příjmy ze závislé činnosti a jiných funkčních požitků, příjmy z podnikání a ze samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy). Daňový základ finského poplatníka je tvořen ze dvou částí, a to z příjmů z investovaného kapitálu a z příjmů z výdělečné činnosti.

V ČR i ve Finsku je možné uplatňovat různé nezdánitelné části daně, odčitatelné položky či daňové bonusy. Ve Finsku lze vůči každé dani využít jiné nezdánitelné části, čímž se výpočet daňové povinnosti značně komplikuje. Zvláštností ve finské dani je možnost uplatnit náklady související s prací (např. náklady na dojíždění do práce a zpět, nákup odborné literatury apod.) Tuto možnost zvažují i čeští politici a chtějí ji uplatnit v rámci českého zákona o daních z příjmů. Zvažují možnost uplatnit paušál na náklady za práci ve výši 10 % z hrubé mzdy. Tato úvaha je v realitě využitelná, což je dokázáno v úspěšném finském modelu. V rámci odčitatelných položek resp. nezdánitelných částí daně by bylo spravedlivější zavést méně položek, avšak takových, které může využít většina běžných poplatníků.

Daň z příjmů fyzických osob v obou státech využívá dvou druhů daňových sazeb. Český zákon aplikuje progresivní sazbu daně se čtyřmi skupinami příjmů, pro něž je použita jiná sazba daně, a používá zvláštní sazby daně, které jsou vybírány srážkou přímo u zdroje. V ČR se využívá osmi skupin zvláštní sazby daně pro různé druhy příjmů. Problémem tolika skupin sazeb je jejich nepřehlednost a zbytečná komplikovanost. Finský příjem fyzické osoby je zdaněn pomocí progresivní sazby daně s pěti skupinami příjmů a také pomocí sazby daně z příjmů z investovaného kapitálu. V tuto chvíli je nutné podotknout, že finský zákon o dani z příjmů je také velmi složitý, avšak nepoužívá tak velké množství výjimek jako je tomu v případě českého zákona o daních z příjmů.

Podkapitola Výpočet daně z příjmů fyzických osob zkoumala daňové břemeno dvou poplatníků, jednoho rezidenta České republiky a jednoho rezidenta Finska. Autorka stanovila přepočítací koeficient pro zachování stejné životní úrovně obou poplatníků. Oba poplatníci získali během zdaňovacího období obdobné příjmy (finský poplatník měl své příjmy třiapůlkrát vyšší než český poplatník). Výpočty daňového břemene obou poplatníků

dokázaly, že daňové zatížení je v obou případech téměř totožné (daňové zatížení finského rezidenta dosáhlo 37,71 % a českého rezidenta dosáhlo 37,01 %). Pokud do daňového břemene nebudeme zahrnovat příspěvky na sociální zabezpečení a na zdravotní pojištění, pak je daňové zatížení českého poplatníka o 9,83 % nižší než u finského poplatníka.

Touto analýzou bylo dokázáno vysoké zdanění práce ve Finsku. V ČR vysoké zdanění způsobují vysoké příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Finský daňový systém by měl snížit svůj důraz na zdanění práce a spíše zvýšit zdanění spotřeby pomocí nepřímých daní. V České republice by měla proběhnout reforma sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Poplatníci by měli získat možnost rozhodnout o použití určité části peněžních prostředků na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění na základě vlastní úvahy (například možnost ukládat peníze na penzijní připojištění, kapitálové pojištění, možnost plateb za nadstandardní ošetření popř. možnost zaplatit zdravotní připojištění).

Daň z příjmů právnických osob závisí na formě obchodní společnosti. Práce se zabývala definováním obchodních společností, které se zabývají podnikáním. Finské společnosti svou charakteristikou odpovídají českým právnickým osobám. Specifickou společností je česká společnost s ručením omezeným, která nemá ve Finsku svůj ekvivalent.

Důležitou problematikou v rámci zdanění právnických osob tvoří dividendy. V ČR jsou dividendy zdaněny pomocí zvláštní sazby daně ve výši 15 %, která je sražena u zdroje a odváděna akciovou společností finančnímu úřadu. Problematika dividend však vyvolává otázku dvojího zdanění. Dřívější finský systém se snažil dvojímu zdanění u dividend zabránit pomocí imputačního systému. Tento systém však byl diskriminační vůči investorům do zahraničních akcií nebo pokud zahraniční investoři nakupovali finské akcie. Proto byl daný imputační systém nahrazen částečným dvojitým zdaněním u dividend. Způsob zdanění závisí na příjemci dividendy (zda se jedná o fyzickou nebo právnickou osobu) a na místě sídla společnosti, která dividendu vyplácí. Zdanění dividend je výrazně ovlivněno harmonizací legislativy ze strany Evropské unie.

Poslední kapitola diplomové práce se zabývá komparací nepřímých daní. Nepřímé daně jsou v rámci Evropské unie velice harmonizované, proto se česká daň z přidané hodnoty od té finské téměř neliší. Největší rozdíl je v použitých sazbách. Česká republika dodržuje směrnice limity stanovené Evropskou unií. Finsko porušuje v rámci DPH některé body dané směrnicí EU. Finsko využívá tří sazeb DPH, i když směrnice vyžaduje použití pouze dvou sazeb. Se svou 17% sazbou DPH Finsko porušuje ustanovení EU o maximální hranici snížené sazby, která může dosahovat maximálně do výše 15 %.

Zdaňovacím obdobím pro DPH v ČR je kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí, za které plátce daně podává daňové přiznání. Zdaňovacím obdobím pro DPH ve Finsku je pouze kalendářní měsíc. Finský poplatník má povinnost za toto období podat daňové přiznání a jednou za čtvrtletí podat čtvrtletní rekapitulaci DPH.

Spotřební daně jsou daněmi určenými k omezení spotřeby určitých produktů. Česká republika i Finsko používá spotřební daně z minerálních olejů, tabákových výrobků a alkoholu. Finsko navíc aplikuje tzv. „ekologické daně“ ve formě spotřební daně z elektřiny a určitých paliv a ve formě spotřební daně z nápojových obalů. Poslední používanou spotřební daní ve Finsku je daň z nealkoholických nápojů. Takzvané „ekologické daně“ by bylo možné i vhodné využít v českém daňovém systému, obzvláště daň z nápojových obalů. Tato daň by umožnila znovuzavedení vratných obalů na nealkoholické nápoje a měla by pozitivní vliv na životní prostředí.

Seznam použité literatury

Monografie

1. Aleš, J. *Dvojití zdanění v zahraničním obchodě*. Praha: Československá obchodní a průmyslová komora, 1991. ISBN 80-7003-204-9.
2. Chromá, M. *Anglicko-český právní slovník*. Praha: LEDA, 1995, ISBN 80-85927-01-2.
3. Kol. autorů: *Meritum Daně*. Praha: ASPI Publishing, 2005. ISBN 80-7357-079-3.
4. Kol. autorů: *Odborný slovník Anglicko-český, z oblasti ekonomické, obchodní, finanční a právní*. Praha: LINDE, 1996, ISBN 80-7201-040-9.
5. Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI Publishing, 2003. ISBN 80-86395-84-7.
6. Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-142-0.
7. Peková, J. *Veřejné finance – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-049-1.
8. Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C.H.BECK, 2003. ISBN 80-7179-413-9.
9. Vančurová, A., Láchová, L., Vítková, J. *Daňový systém ČR 2004 aneb učebnice daňového práva*. Praha: VOX, 2004. ISBN 80-86324-42-7.

Elektronické zdroje

10. BusinessInfo.cz: *Obchodní společnosti* [online]. [cit. 2006-04-20]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/Default.asp?MainPage=pub/pubFullView.asp&pubNewsID=7236&forNewsID=7236&PubTreeID=1000831>
11. CODED: *Glossary: Implicit tax rate* [online]. [cit. 2006-03-27]. The Eurostat Concepts and Definitions database. Dostupné z: <http://forum.europa.eu.int/irc/dsis/coded/info/data/coded/en/g1008798.htm>
12. Česká daňová správa: *Daňový systém České republiky* [online]. [cit. 2006-02-27]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html>
13. Deloitte: *Finland Snapshot* [online]. [cit. 2006-04-03]. Dostupné z: <http://www.deloitte.com/dtt/article/0%2C2297%2Csid%25253D11410%252526cid%25253D15959%2C00.html>

14. ECLN (European Community law news): *Zdanění dividend u fyzických osob v kontextu volného pohybu kapitálu* [online]. ECLN, č. 7, červenec – prosinec 2004. [cit. 2006-04-28]. Dostupné z: <<http://www.ksb.cz/ecln/show.php?id=52&iss=15>>
15. EnterpriseFinland.fi: *Direct taxation* [online]. [cit. 2006-04-12]. Dostupné z: <<http://www.yrityssuomi.fi/liston/portal/page.lsp?r=3714&l=en>>
16. EnterpriseFinland.fi: *Value-added tax* [online]. [cit. 2006-05-03]. Dostupné z: <<http://www.yrityssuomi.fi/liston/portal/page.lsp?r=3758&l=en>>
17. EnterpriseFinland.fi: *Tax returns* [online]. [cit. 2006-04-23]. Dostupné z: <<http://www.yrityssuomi.fi/liston/portal/page.lsp?r=3752&l=en>>
18. European Commission – Taxation and Customs Union: *Excise duty tables Part I* [online]. [cit. 2006-05-03]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf>
19. European Commission – Taxation and Customs Union: *Excise duty tables Part II* [online]. [cit. 2006-05-03]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy_products-en.pdf>
20. European Commission – Taxation and Customs Union: *Excise duty tables Part III* [online]. [cit. 2006-05-03]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf>
21. European Commission – Taxation and Customs Union: *Structures of the taxation systems in the European Union* [online]. Luxembourg, 2004. [cit. 2005-12-02]. Dostupné z: <http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/structures_2004_financial.pdf>
22. European Commission – Taxation and Customs Union: *Structures of the taxation systems in the European Union* [online]. Luxembourg, 2005. [cit. 2006-03-20]. Dostupné z: <http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2005.pdf>
23. European Commission - Taxation and Customs Union: *Tax policy in the European Union* [online]. Luxembourg: 2002. ISBN 92-828-8734-0. [cit. 2006-04-18]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/comm/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf>

24. Finfacts.ie: *Taxation in the EU from 1995 to 2002* [online]. [cit. 2006-03-27]. Dostupné z: <<http://www.finfacts.ie/Private/tax/taxationeuropeanunion25.htm>>
25. Jahoda, R. *Interakce sociálního a daňového systému a pracovní pobídky* [online]. [cit. 2006-03-26]. Dostupné z: <http://www.vupsv.cz/Jahoda-Interakce_soc-danoveho_systemu.pdf>
26. Jahoda, R. *Srovnávací analýza českého daňového systému s důrazem na trh práce* [online]. [cit. 2006-03-25]. Dostupné z: <http://www.vupsv.cz/Jahoda_Komparace_dan_systemu.pdf>
27. KPMG: *Investment in Finland* [online]. 2005. [cit. 2006-03-22]. Dostupné z: <<http://www.kpmg.fi/Binary.aspx?Section=178&Item=1912>>
28. KPMG: *Investment in the Czech Republic* [online]. 2005. [cit. 2006-03-22]. Dostupné z: <<http://www.kpmg.cz/czech/images/but/investment-www.pdf>>
29. Kubátová, K. *Daně – Konkurence nebo harmonizace?* [online]. Seminář Daňová harmonizace vs. daňová konkurence, 2005. [cit. 2006-03-31]. Dostupné z: <<http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466>>
30. Ministerstvo financí ČR: *Státní závěrečný účet 2004* [online]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2004_CII_pdf.pdf, [cit. 2006-05-02]
31. Ministry of Finance: *Taxation in Finland 2001* [online]. 2001. [cit. 2006-03-01]. Dostupné z: <http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/08_other_publications/20010615Taxati/15626.pdf>
32. Ministry of Finance: *Taxation in Finland 2005* [online]. 2006. [cit. 2006-05-01]. Dostupné z: <http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/08_other_publications/20060428Taxati/taxationkirja_huhti_netti.pdf>
33. National Board of Taxes: *Brief statistics 2006* [online]. [cit. 2006-05-02]. Dostupné z: <<http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4830;223832>>
34. National Board of taxes: *Excise duties* [online]. [cit. 2006-05-01]. Dostupné z: <http://www.vero.fi/nc/viewarticle.asp?path=488,494&article=1288&domain=VERO_ENGLISH&language=ENG&index=#>
35. National Board of taxes: *Forms and Publications* [online]. [cit. 2006-04-12]. Dostupné z: <http://www.vero.fi/nc/mainframes.asp?path=488,648&domain=VERO_ENGLISH&language=ENG>

36. National Board of taxes: *Individual taxpayers* [online]. [cit. 2006-03-16]. Dostupné z: http://www.vero.fi/nc/viewarticle.asp?path=488,494,497&article=1279&domain=VERO_ENGLISH&language=ENG&index=#
37. National Board of taxes: *Tax cards for 2006* [online]. [cit. 2006-03-16]. Dostupné z: http://www.vero.fi/nc/viewarticle.asp?path=488,493,515&article=4398&domain=VERO_ENGLISH&language=ENG&index=#
38. National Board of taxes: *Taxation of residents: Gross income, Year 2006* [online]. [cit. 2006-04-02]. Dostupné z: http://www.vero.fi/nc/viewarticle.asp?path=488,489&article=1280&domain=VERO_ENGLISH&language=ENG&index=#
39. National Board of Taxes: *The Finnish tax administration* [online]. [cit. 2006-03-01]. Dostupné z: <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=2442;334211>
40. Newton holding, a.s.: *Konkurence ve zdanění podniků: Prospěšná válka nebo je třeba koordinace?* [online]. 2003. [cit. 2006-03-26]. Dostupné z: <http://www.newton.cz/redsys/docs/analyzy/makroanalyzy/5e5bc076bfa291328ad33b0d3785bf13.pdf>
41. Patočková, M. *ČSSD plánuje další úlevu z daní* [online]. In www.idnes.cz. [cit. 2006-04-20]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/cssd-planuje-dalsi-ulevu-z-dani-dmk-/ekonomika.asp?c=A060419_212806_ekonomika_dp
42. Plojhar, M. *Konkurence ve zdanění podniků v rozšířené EU* [online]. [cit. 2006-03-26]. Dostupné z: <http://cepin.cz/CZE/prednaska.php?ID=467>
43. Synek, M., Sedláčková, H., Vávrová, H. *Jak psát diplomové a jiné písemné práce* [online]. Praha: VŠE, Fakulta podnikohospodářská, 2002. [cit. 2006-02-15]. Dostupné z: <http://fph.vse.cz/multimedia/dokumenty/skripta/dp/dp.zip>
44. The Oulu Regional Business Agency: *Company forms* [online]. 2004. [cit. 2006-04-19]. Dostupné z: <http://www.ouka.fi/ouluseutu/yrityspalvelut/howtsetup/typesofco.htm>
45. The Oulu Regional Business Agency: *How to set up a company in Oulu region* [online]. 2004. [cit. 2006-04-19]. Dostupné z: http://www.ouka.fi/ouluseutu/yrityspalvelut/howtsetup/how_to_set_up_a_company.pdf
46. The Oulu Regional Business Agency, *Taxation of various company forms* [online]. 2004. [cit. 2006-04-19]. Dostupné z: <http://www.ouka.fi/ouluseutu/yrityspalvelut/howtsetup/taxation.htm>

47. Účetní svět: *Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob* [online]. Dostupné z: <http://www.ucetnisvet.cz/ucetnisvet/meze-se-vam-hodit/uzitecne-tabulky/dan-z-prijmu-po>
48. Votavová, A. *Tendence daňové politiky v České republice* [online]. In *Mezinárodní konference posluchačů doktorského studia MendelNet `99*, Mendlova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta MZLU v Brně, 26. listopadu 1999. [cit. 2006-02-15]. Dostupné z: http://old.mendelu.cz/veda/mendelnet/pef/mendelnet1999/VOTAVOVA_ANDREA/
49. Zastoupení Evropské komise v ČR: *Vyjednávací kapitoly – kapitola 10: Daně* [online]. [cit. 2006-04-25]. Dostupné z: <http://www.evropska-unie.cz/cz/article.asp?id=2176>

Zákony

50. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
51. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí
52. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti
53. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
54. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
55. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Seznam příloh

Příloha A – České daňové přiznání FO

Příloha B – Finské daňové přiznání FO

Příloha C – Finské daňové přiznání pro osoby s příjmy ze samostatné výdělečné činnosti.

Příloha D – České daňové přiznání právnické osoby

Příloha E – Finské daňové přiznání korporací

Příloha F – České daňové přiznání k dani z přidané hodnoty

Příloha G – Finské daňové přiznání k dani z přidané hodnoty

Příloha H – Finská čtvrtletní rekapitulace daně z přidané hodnoty

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Rodné číslo

Otisk prezentačního razítka finančního úřadu

03 DAP¹⁾

řádné

opravné

dodatečné

Důvody pro podání dodatečného DAP zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu DAP¹⁾

prohlášení konkursu

zrušení konkursu

úmrť

Datum

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování, která byla podána správcí daně před uplynutím neprodoužené lhůty¹⁾

ano ne

05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano ne

05b V DAP je uplatňováno společné zdanění manželů podle § 13a zákona¹⁾

ano ne

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů fyzických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za zdaňovací období (kalendářní rok) nebo jeho část²⁾ od do
dále jen „DAP“

1. ODDÍL - Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení	07 Rodné příjmení	08 Jméno
09 Titul	10 Státní příslušnost	11 Číslo pasu

Adresa bydliště (trvalého pobytu) v den podání DAP

12 Obec	13 Ulice / část obce	14 Číslo popisné / orientační	
15 PSČ	16 Telefon / mobilní telefon	17 Fax / e-mail	18 Stát

Adresa bydliště (trvalého pobytu) k poslednímu dni kalendářního roku, za který se daň vyměňuje

Řádky 19 až 22 vyplňte pouze v případě, že adresa k poslednímu dni kalendářního roku, za který se DAP podává, je rozdílná od adresy v den podání DAP.

19 Obec	20 Ulice / část obce	21 Číslo popisné / orientační	22 PSČ
---------	----------------------	-------------------------------	--------

Adresa pobytu na území České republiky, kde se poplatník obvykle ve zdaňovacím období zdržoval

Řádky 23 až 28 vyplňte pouze v případě, že nemáte bydliště (trvalý pobyt) na území České republiky.

23 Obec	24 Ulice / část obce	25 Číslo popisné / orientační
26 PSČ	27 Telefon / mobilní telefon	28 Fax / e-mail

29 Kód státu - vyplní jen daňový nerezident

29a Výše celosvětových příjmů Kč

30 Spojení se zahraničními osobami¹⁾ ano ne

2. ODDÍL - Základ daně, ztráta

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6 zákona)

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů		
32 Úhrn pojistného		
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 – ř. 32 – ř. 33)		
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí snížený o pojistné		

2. Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob podle § 6, § 7, § 8, § 9 a § 10 zákona, základ daně a ztráta

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)		
37 Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)		
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona		
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)		
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)		
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40). Kladnou hodnotu řádku lze dále použít pro odečet ztráty podle § 34 odst. 1 zákona		
42 Základ daně (ř. 36 + kladná hodnota z ř. 41)		
43 Minimální základ daně	Počet měsíců..	Počet měsíců..
44 Uplatňovaná výše ztráty - vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41		
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44) popřípadě minimální základ daně (ř. 43)		

3. ODDÍL - Nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem

Tab. č. 1

ÚDAJE O STAROBNÍM DŮCHODU			
Pobíral-li jste k 1. 1. zdaňovacího období starobní důchod ze sociálního zabezpečení uveďte jeho roční výši pouze v případě, uplatňujete-li nezdanitelnou část základu daně			(Kč)
ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)			
Příjmení, jméno, titul		Rodné číslo	
Částka podle § 15	Počet měsíců..		Počet měsíců..
46 Odst. 1 písm. a) zákona (základní nezdanitelná částka)			
47a) Odst. 1 písm. b) zákona (na manželku/manžela)			
47b) Odst. 1 písm. b) zákona (na manželku/manžela, který/ktará je držitelem ZTP/P)			
48 Odst. 1 písm. c) zákona (na poživatele část. invalidního důchodu)			
49 Odst. 1 písm. d) zákona (na poživatele plného invalidního důchodu)			
50 Odst. 1 písm. e) zákona (na držitele průkazu ZTP/P)			
51 Odst. 1 písm. f) zákona (studium)			
52 Odst. 5 zákona (hodnota daru/darů)			
53 Odst. 7 a 8 zákona (odečet úroků)			
54 Odst. 9 zákona (penzijní připojištění)			
55 Odst. 10 zákona (životní pojištění)			
56 Odst. 11 zákona (odborové příspěvky)			
57 § 34 odst. 3 zákona (výuka)			
58 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)			
59 Další částky			

60	Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47a + ř. 47b + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 53 + ř. 54 + ř. 55 + ř. 56 + ř. 57 + ř. 58 + ř. 59)		
61	Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 60) nebo údaj z ř. 526 přílohy č. 5 DAP		
62	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů		
63	Daň podle § 16 odst. 1 zákona		

4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta

64	Daň podle § 16 odst. 1 zákona (ř. 63) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP		
65	Daň ze samostatného základu daně podle § 16 odst. 2 zákona (ř. 418 přílohy č. 4 DAP)		
66	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 64 + ř. 65)		
67	Daňová ztráta - zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka mínus		

5. ODDÍL - Dodatečné DAP

68	Poslední známá daňová povinnost - daň podle § 16 zákona		
69	Zjištěná daňová povinnost podle § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ř. 66)		
70	Rozdíl řádků (ř. 69 – ř. 68) : zvýšení (+) částka daně se zvyšuje, snížení (-) částka daně se snižuje		
71	Poslední známá daňová povinnost - daňová ztráta podle § 5 zákona		
72	Zjištěná ztráta podle § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, ve znění pozdějších předpisů (ř. 67)		
73	Rozdíl řádků (ř. 72 – ř. 71) : zvýšení (+) - daňová ztráta se zvyšuje, snížení (-) daňová ztráta se snižuje		

6. ODDÍL - Uplatnění daňového zvýhodnění a placení daně

Tab. č. 2

	Příjmení a jméno	Rodné číslo	Počet měsíců	Počet měsíců se ZTP/P
	1	2	3	4
1				
2				
3				
4				
	Celkem			

74	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě		
75	Sleva na dani (uplatněná maximálně do výše daně na ř. 66)		
76	Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 66 – ř. 75)		

77	Daňový bonus (ř. 74 – ř. 75)		
78	Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona		
79	Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 77 – ř. 78)		

80	Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (po případné slevě na dani)		
81	Na zbývajících zálohách zapláceno poplatníkem celkem		
82	Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona		
83	Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona		
84	Sražená daň podle § 38f odst. 10 zákona		
85	Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 5 zákona		
86	Zbývá doplatit (ř. 76 – ř. 79 – ř. 80 – ř. 81 – ř. 82 – ř. 83 – ř. 84 – ř. 85) : (+) zbývá doplatit, (-) zapláceno více		

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

Název přílohy	
Příloha č. 1 - „Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)“	
Příloha č. 2 - „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	
Příloha č. 3 - „Výpočet daně z příjmů dosažených za více zdaňovacích období (§ 14 zákona), daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona) a daně po slevě (§ 35 zákona)“ včetně Samostatných listů 4. oddílu	
Příloha č. 4 - „Výpočet daně ze samostatného základu daně podle § 16 odst. 2 zákona“	
Příloha č. 5 - „Výpočet společného základu daně manželů podle § 13a zákona“	
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 36j odst. 3 zákona)	
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění	
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	
Další přílohy výše neuvedené	
Počet listů příloh celkem	

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO DAP JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉV dne Podpis poplatníka (zástupce) **ÚDAJE O ZÁSTUPCI**

Příjmení a jméno		Titul	Telefon / mobilní telefon
Adresa - obec	PSC	Ulice / část obce	Číslo popisné / orientační

Pokud DAP zpracovává daňový poradce, uveďte dále evidenční číslo osvědčení **VYPLNÍ FINANČNÍ ÚŘAD**Za finanční úřad přiznanou daňovou povinností a ztrátou vyměří¹⁾ – dodatečně vyměří¹⁾ podle § 46 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb.,o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne ke dni Podpis odpovědného pracovníka **ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB**

Podle ust. § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:

1. přeplatku na dani z příjmů fyzických osob Kč.

Přeplatek zašlete na adresu:

Přeplatek vraťte na účet vedený u č.

kód banky specifický symbol

2. přeplatku na dani z příjmů fyzických osob v důsledku postupu podle § 13a zákona ve výši Kč.

Přeplatek převedte na účet vedený u Finančního úřadu č. 721-

kód banky 0710, variabilní symbol (rodné číslo)

V dne Podpis poplatníka (zástupce)

VYPLNÍ FINANČNÍ ÚŘADOtisk prezentačního razítka finančního úřadu

1) Označte křížkem odpovídající variantu

2) Údaj za část zdaňovacího období vyplňte, pouze máte-li kód rozlišení typu přiznání „Prohlášení konkursu“ nebo „Zrušení konkursu“ nebo „Úmrtí“ a dále v případech uvedených v § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Name and address of tax office

TAX RETURN

Name and address of taxpayer

Print	Reset form
-------	------------

Date of arrival to Finland	Date of departure from Finland
Domicile on December 31, 2003	
Personal identity number or Business ID	
Occupation	

Name of spouse or cohabiter. The name of the cohabiter is given only if you have or have had a child with him/her or if you have been married to him/her before.	Date of arrival to Finland (spouse/cohabiter)	Appendices
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------	------------

Identity number of spouse or cohabiter and domicile on 31.12.2003	<input type="checkbox"/> Spouse or cohabiter does not file a tax return.
-------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------

Permanent separation from spouse / 2004	Bank account number for payment of tax refund Bank code Account number	Bank
------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------	------

Years of birth of children, adopted children and foster children born between 1987-2004 who have been in my care and custody during the tax year.

<input type="checkbox"/>	The children have been in my care for most of the year (joint custody).
<input type="checkbox"/>	It has been decided or agreed in divorce or permanent separation that children under 18 years of age be left in my care and custody.

5. Any tax refund may be credited to spouse.

The currency of the tax return is the euro. The amounts are given to the accuracy of one cent. Enter additional information concerning the circled items on pages 2 and 3.

	Taxpayer's declaration		For official use
	EUR	c	
2. TAXES WITHHELD from wages and fees (see the instructions)	2		2
A EARNED INCOME			
① Money earned from principal occupation and fringe benefits _ _ _ _ _	1		1
12. Other wages and salaries (from ancillary employment) _ _ _ _ _	12		12
①⑦ Other earned income _ _ _ _ _	17		17
			19

	Taxpayer's declaration		For official use
	EUR	c	
B DEDUCTIONS FROM EARNED INCOME / CREDITS			
40. Membership fees in labour market organizations and payments to unemployment funds _	40		40
④① Travel expenses to and from work _ _ _ _ _	41		41
④② Other work-related expenses _ _ _ _ _	42		42
45. Voluntary pension insurance payments This amount also includes spouse's payments <input type="checkbox"/>	45		45
④③ Other deductions (e.g. deduction for reduced capacity to pay taxes) _ _ _ _ _	46		46
④⑦ Child maintenance credit (enter total paid) _ _ _ _ _	47		47
Credit for domestic help. Taxpayer filing Form 14. <input type="checkbox"/>			

For official use			

ENTER INTEREST EXPENSES ON PAGES 3 AND 4.

1
2004

FRINGE AND OTHER BENEFITS

1	Fill in this section only if the fringe benefits have not been considered in the preassessment or if you find your benefit tax value (arising from e.g. a company car) should be reduced.	Taxpayer's declaration		For official use																							
		EUR	c																								
	Use of company car according to driver's log or other reliable source			1																							
	<table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Base value EUR</th> <th rowspan="2">x</th> <th rowspan="2">months +</th> <th rowspan="2">km à</th> <th rowspan="2">c/km</th> <th colspan="2">Value of benefit</th> <th colspan="2">Payment collected</th> </tr> <tr> <th>EUR</th> <th>c</th> <th>EUR</th> <th>c</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Base value EUR	x		months +	km à	c/km	Value of benefit		Payment collected		EUR	c	EUR	c												17
Base value EUR	x							months +	km à	c/km	Value of benefit		Payment collected														
		EUR	c		EUR	c																					
	Other benefit (e.g. housing benefit, interest benefit)	Value of benefit		Payment collected																							
	Fringe benefits and other benefits, total; enter in section 1, page 1				17		17																				

OTHER EARNED INCOME

17	If you have earned income other than that entered under sections 1 and 12 on page 1, specify that income here. State the nature, amount and payer of the income.		
	Other earned income, total; enter in section 17, page 1	17	17

DEDUCTIONS ON EARNED INCOME

41	Information on costs incurred in travelling to and from work		Distance from home to work and back, km	Time, months	Travel costs per month		41 enter in section 41, page 1	41	
	Vehicle	From - To			EUR	c			
	The employer has arranged a joint transport between the employee's home and his workplace								
	<input type="checkbox"/> yes <input type="checkbox"/> no								
	If you want the travel expenses incurred in the use of your own car, taxi or similar vehicle to be approved as deductions, please justify the deduction and itemize the expenses in a separate appendix.								

Other work-related expenses

42	Information on other work-related expenses and an explanation of how these expenses are income-related. A receipt, a certified copy thereof or some other document should be included.	42 (a - e in total) enter in section 42, page 1		42
		EUR	c	
	a) cost of professional literature _ _ _ _ _			
	b) cost of your own tools _ _ _ _ _			
	c) work room deduction _ _ _ _ _			
	d) allowance for loggers _ _ _ _ _			
	e) other expenses			

Other deductions (e.g. a deduction for reduced capacity to pay taxes)

46	Other deductions (e.g. a deduction for reduced capacity to pay taxes)

Child maintenance credit (please append information on the liability and payment)

47	Child's name	Year of birth	Total credit		Guardian's name and domicile
			EUR	c	

OTHER CAPITAL INCOME (e.g. loans to shareholders, interest income but not interest income subject to withholding tax at source)

79

DEDUCTIONS ON CAPITAL INCOME AND DEBT

104

Interest paid in 2004 and debt balance at December 31, 2004	Interest		Principal	
	EUR	c	EUR	c
Home and study loans (creditor, credit no.)	enter in section 104, page 4			
Debt for a first home bought on January 1, 1993 or later (creditor, credit no.)	enter in section 105, page 4			
Work-related debt ¹⁾ (e.g. debt used for acquisition of income from rented premises, sales of extractable materials, creditor, credit no.)	Purpose	enter in section 107 page 4		
Other debt (e.g. for summer cottage, car etc., creditor, credit no.) Notice that interest on this debt is not deductible.	Purpose	_____		

Total debt, enter in section 122, page 4				

122

PROPERTY (If property has been sold, fill in form 9 or 9A and items 90, 92, 76 or 88)

Real estate. If previous information is still valid, tick the box. If the information has changed, fill in this section (name, registration number) and form 3.				No changes	
				No changes	
Housing-company shares. If previous information is still valid, tick the box. Fill in this section only if the information has changed (name, domicile, date of purchase and price)					
Number of shares	Percentage of ownership	Floor area		No changes	
		² m			
		² m		No changes	
Tax syndicate shares					
Name and domicile of tax syndicate, date of purchase and price			Share of income, as a fraction	Share of property, as a fraction	

OTHER PROPERTY (shares, holdings, claims; see instructions) and **SPECIFICATION OF DIVIDEND INCOME** (itemization on form 8, if necessary)

Shares / common stock (stock-exchange listed), other securities etc.

120

Name of company	Number of shares	Share of ownership ²⁾ %	Tax value		88 Dividend income	
			EUR	c	total EUR	c
Shares in other companies						
Name and Business ID of company	Number of shares	Share of ownership ²⁾ %	Tax value/ Purchase price		95 Dividend income	
			EUR	c	total EUR	c
Other property (e.g. housing or home in other country) Description, year of acquisition					Purchase price	
					EUR	c

1) Interest on debt arising from the acquisition of tax syndicate shares or shares of a majority shareholder to be itemized on form 8. The interests are primarily deducted from the shareholder's income from the tax syndicate/dividends.

2) Enter the share percentage only if family members together own 10 % or more (entitles to a relief in taxation of net wealth).


	Taxpayer's declaration		For official use
	EUR	c	
C CAPITAL INCOME AND CAPITAL LOSSES	75		75
75. Rental income for housing-company units rented out (itemize on form 7) _ _ _ _ _			
96. Other rental income (e.g. real property rented out) _ _ _ _ _	96		96
90. Capital gains from securities and book-entry securities (itemization on form 9A) _ _	90		90
92. Capital losses from securities and book-entry securities (itemization on form 9A) _ _	92		92
76. Other capital gains (e.g. for housing, itemization on form 9) _ _ _ _ _	76		76
88. Other capital losses (e.g. for housing, itemization on form 9) _ _ _ _ _	88		88
	86+95		
(86) + (95) Dividends and interest on subscribed capital (see the instructions) _ _ _	79		79
(79) Other capital income (e.g. loans to shareholders; see the instructions, interest income, minor income from sale of timber, income from sale of extractable materials)			

	Taxpayer's declaration		For official use
	EUR	c	
D DEDUCTIONS MADE FROM CAPITAL INCOME / TAX CREDIT FOR DEFICIT IN CAPITAL INCOME	100		100
100. Expenses incurred in acquiring capital income and other items deductible from capital income (e.g. loans to shareholders; see the instructions) _ _ _ _ _ agriculture of a tax syndicate			
Loss for tax year on _ _ _ _ _ % / EUR,c			
(104) Interest on home and study loans (enter interest on debt for a first home bought on January 1, 1993 or thereafter only in item 105) _ _ _ _ _	104		104
(105) Interest on debt for a first home bought on January 1, 1993 or thereafter _ _ _	105		105
(107) Interest on work-related loan	107		107
109. Add the child increase for _____ children to my deficit in capital income.			
111. Transfer any such tax credit which cannot be deducted from my taxes to spouse's taxes <input type="checkbox"/>			

	EUR	c	For official use
	120		
(120) Property, enter from page 3 _ _ _ _ _			
121. I use the home I own as the permanent residence for myself/my family _ _ <input type="checkbox"/> 121.			
(122) Home and other loans, enter from page 3	122		122

F INCOME FROM FOREIGN SOURCES DURING RESIDENCE IN FINLAND					(specification of wages on form 16, if necessary)		The income is seafarer's income <input type="checkbox"/>	
	Country	Total amount of income, and currency	Amount of foreign tax and currency	Amount in EUR		Expenses of earning the income (specify in a separate appendix)		For official use
				EUR	c	EUR	c	
Earned income								
wages _ _								
pensions _								
Capital income								

The conversion of these amounts into euros is not compulsory. Information on a controlled foreign company has to be given by the shareholder in a separate appendix.

				126		127	
Additional information (e.g. reasons for low income, detailed clarification of foreign income)							
Salaries paid by a household (name, identity code and domicile of the recipient, amount of salary)							
Date		Signature and telephone number				Received on	
							
/ 2005							

Name and address of tax office

BUSINESS TAX RETURN FOR SELF-EMPLOYED PERSONS

Name and address of taxpayer

Domicile Dec. 31, 2003
Business ID or personal identity number
Financial year

5 This form is for self-employed persons using single-entry bookkeeping. Submit it to your local tax office along with your main tax form (form 1).

2004



Line of business	
Address of place of business (if not the same as taxpayer's postal address)	Telephone
Additional information given by	Telephone

I Calculation of taxable business income	Taxpayer's declaration		For official use
	EUR	cents	
1 Profit for financial year _ _ _ _ _			
Add	375		
2 Direct taxes _ _ _ _ _			
3 Half of entertainment expenses _ _ _ _ _			
4 Extent of private use			
5 Other additions (itemization on page 3)			
Deduct			
6 Loss for financial year _ _ _ _ _			
7 Tax refund _ _ _ _ _			
8 Other deductions (itemization on page 3)			
9 Business profit _ _ _ _ _	300		
10 Business loss	301		

II Business loss for the tax year			
1 Please deduct the business loss (item 10) from capital income		EUR	cents
Name of entrepreneur		102	
		%	
Name of entrepreneur spouse	Personal identity number	103	
		%	
2 Remaining business loss deductible over the following ten tax years			

III Profit and loss account for self-employed persons

-2-

		EUR	cents	EUR	cents
Income					
1. Taxable sales (22 %, less VAT) _ _ _ _ _	700	+			
2. Taxable sales (17 %, less VAT) _ _ _ _ _	701	+			
3. Taxable sales (8 % ¹⁾ , less VAT) _ _ _ _ _	702	+			
4. Untaxed sales (includes sales abroad) _ _ _ _ _	703	+			
5. Total professional income (less VAT, items 1-4 combined) _ _ _ _ _				704	+
6. Other income _ _ _ _ _				705	+
7. Goods and services used privately (less VAT) _ _ _ _ _				731	+
8. Deduction for reserves _ _ _ _ _				732	+
Expenses					
Goods, materials and supplies and fuel for professional drivers and professional fishermen					
9. Beginning of financial year (initial stocks) _ _ _ _ _	733	+			
Purchases during financial year (less VAT)					
10. VAT-deductible purchases (22 %, less VAT) _ _ _ _ _	734	+			
11. VAT-deductible purchases (17 % / 8 % ¹⁾ , less VAT) _ _ _ _ _	735	+			
12. Other purchases _ _ _ _ _	736	+			
13. End of financial year (final stocks) _ _ _ _ _	737	-			
14. External services _ _ _ _ _				709	-
15. Salaries _ _ _ _ _				738	-
16. Rents _ _ _ _ _				715	-
17. Other expenses _ _ _ _ _				716	-
18. Depreciation _ _ _ _ _				739	-
19. Interest expense _ _ _ _ _				721	-
20. Increase in reserves _ _ _ _ _				740	-
21. Direct taxes - ²⁾ _ _ _ _ _				727	-
22. Direct taxes + ²⁾ _ _ _ _ _				728	+
23. Profit for financial year _ _ _ _ _				729	+
24. Loss for financial year				730	-

IV Depreciation on moveable fixed assets (Corporate Taxation Act § 30, § 31)

		EUR	cents	EUR	cents
1. Undepreciated acquisition cost at beginning of tax year _ _ _ _ _	800				
2. Increase during the tax year _ _ _ _ _	801				
3. Deduction of selling price and insurance indemnity obtained during the tax year _ _ _ _ _	802	-			
4. Depreciation for the tax year _____ % _ _ _ _ _				804	
5. Additional depreciation (Corporate Taxation Act § 32) _ _ _ _ _				805	
6. Undepreciated acquisition cost at end of tax year				806	

1) Passenger transport services provided by professional driver.

 2) If taxes paid exceed the tax refund, the difference is entered with the code 727.
 If the tax refund exceeds the taxes paid, the difference is entered with the code 728.

V Declaration of public subsidies received

	EUR	cents
Total grants, allowances and subsidies from the State and municipality (Ministries of trade and Industry, Labour and Environment, the Technology Development Centre of Finland, etc.)	747	

VI Itemization of vehicles included in fixed assets and of leased vehicles

377 Type (Car, van, boats, etc.)	1 Petrol. 2 Dies.	Mark, model and licence no Length of boat and rating of motor	Fixed assets		Use (km or other unit)	
			Acquisition year 1)	Acquisition cost EUR cents	Professional	Private
	1					
	2					
	1					
	2					
	1					
	2					

VII Declaration of motor vehicle expenses

378 Vehicle use data based on						
1	<input type="checkbox"/> log	2	<input type="checkbox"/> other clarification	Professional use	— — — —	km
		EUR	cents	Non-income producing professional use	— — — —	km
	Actual motor vehicle expenses			Private use	— — — —	km
	Depreciation on motor vehicle or leasing fee			Total recorded during the year		km
	Total motor vehicle expenses	379				
Expenses on average/km EUR	cents	Extent of private use km X	EUR	cents	=	384 EUR cents

VIII Additional deductions

A Declaration of increased living expenses due to a temporary business travel

Type of travel	Number	Maximum amount/day of travel 2)		1 Total maximum amount		2 Deducted in the bookkeeping		3 Additional deduction (1-2)	
		EUR	cents	EUR	cents	EUR	cents	EUR	cents
Over 10 h									
Over 6 h									
Travels abroad									
Total								385 3)	

B Use of private car for commercial and professional purposes

Vehicle use data based on									
		<input type="checkbox"/> log			<input type="checkbox"/> other clarification				
Total km	km	Maximum amount/km 2)		1 Total maximum amount		2 Deducted in the bookkeeping		3 Additional deduction (1-2)	
		EUR	cents	EUR	cents	EUR	cents	EUR	cents
Commercial and profes- sional use	km							386 3)	

IX Declaration of use of home for business purposes (use form 7 for itemization of expenses concerning a one-family house)

Total surface area of premises	Used for professional purposes	Total rent or maintenance fee for premises	Used for professional purposes
m ²	m ²	EUR cents	EUR cents

Itemization of other additions and deductions

--

1) Also the acquisition date for vehicles acquired during the tax year.

2) Decision of the National Board of Taxes on the compensation for travel expenses (1103/2003)

3) Enter in section 8, page 1.

X Calculation of worth/net worth of business activities	Taxpayer's declaration		For official use
	EUR	cents	
1. Cash and bank deposits (less tax-free deposits and deposits subject to the Tax-At-Source Act) _ _ _			
2. Sales and other receivables _ _ _ _ _			
3. Premises used for business activities _ _ _ _ _			
4. Other securities of business activities _ _ _ _ _			
5. Real estate, buildings and structures of business activities 1) a) _____			
b) _____			
6. Current assets _ _ _ _ _			
7. Moveable fixed assets (acquisition cost undepreciated in income taxation) _ _			
8. Other business assets _ _ _ _ _			
9. Total business assets (items 1-8) _ _ _ _ _	311		
Deduct			
10. Accounts payable _ _ _ _ _			
11. Unpaid taxes _ _ _ _ _			
12. Other business liabilities _ _ _ _ _			
13. Total business liabilities (items 10-12) _ _ _ _ _	312		
A Net business assets²⁾(difference between items 9 and 13, when positive) _			
of which 30 % are taxable business assets _ _____ cents	EUR		
B Negative net business assets (difference between items 9 and 13, when negative)			

XI Claim of the maximum amount of capital income

The maximum amount of capital income shall be 10 % of the net wealth <input type="checkbox"/> 318		
The claims is made jointly by the entrepreneur spouses.		

XII Salaries paid

	EUR	cents	For official use
Salaries paid during the 12 months preceding the end of the 2004 tax year	320		

XIII Division of business income between entrepreneur spouses

	EUR	cents	For official use
Total capital gains from securities and real estate in the possession of the business (to the extent that no replacement reserve has been established for them)	309		
Corporate income is divided evenly between entrepreneur spouses <input type="checkbox"/> 322	Taxpayer's declaration		
	Entrepreneur		Spouse
Share of net business assets ³⁾ _ _ _ _ _	323	%	324 %
Work in the business (percentage) ³⁾	325	%	326 %

Additional information

1) Ground included.
 2) Net business assets for the 2004 tax year is used when dividing the distributable business income for the following tax year into earned income and capital income.
 3) Enter only if you wish to depart from an even division.

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Identifikační číslo

03 Daňové přiznání¹⁾

 řádné opravné dodatečné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

Zdaňovací období podle § 17a písm.) zákona

Počet podílových fondů, jejichž majetek je obhospodařován

Pořadové číslo podílového fondu

Počet příloh II. oddílu

Počet zvláštních příloh

otisk prezentačního razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon")
za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od do

I. ODDÍL - údaje o poplatníkovi (podílovém fondu)⁶⁾

05 Obchodní firma

06 Sídlo právnické osoby

a) ulice (část obce) a číslo popisné (číslo orientační)

b) obec

c) PSČ

d) stát/kód státu

e) číslo telefonu

f) číslo faxu

07 Bankovní spojení

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce¹⁾

ano ne

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne²⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano ne

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy^{1), 7)}

ano ne ano ne²⁾

12 Spojení se zahraničními osobami¹⁾

ano ne

13 Hlavní (převažující) činnost

Kód klasifikace OKEČ²⁾

II. ODDÍL - daň z příjmů právnických osob (dále jen "daň")

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ⁸⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni <input type="text"/>		

20 ⁸⁾	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ⁸⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 12 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 ⁸⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ⁸⁾			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)		

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u poplatníků kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ⁸⁾	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ⁸⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ⁸⁾	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahmované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahmované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ⁸⁾	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahmované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
160 ⁸⁾	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ⁸⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ⁸⁾			
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)		

Příloha č. 1 II. oddílu

Identifikační číslo; u podílového fondu se tento údaj nevyplňuje

Daňové identifikační číslo; u podílového fondu se uvede daňové identifikační číslo investiční společnosti obhospodařující jeho majetek

Pořadové číslo podílového fondu

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy - náklady

Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem		

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku**a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona**

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1a		
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2		
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 6 až 8 zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacím období, které započalo v roce 2004		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem		

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka		
----	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	--

C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách - vyplňují všichni poplatníci

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Úhrn neuhrazených hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, u nichž termín splatnosti nastal do konce roku 1994, jejichž část lze uplatnit jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení příjmů podle čl. II bodu 5 části první zákona č. 438/2003 Sb., a to podle stavu ke konci zdaňovacího období		
2	Částka odpisu uplatněná v daném zdaňovacím období jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle čl. II bodu 5 části první zákona č. 438/2003 Sb. (maximálně 20 % ze ř. 1)		
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Úhrn hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách - vyplňují pouze banky

11	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
12 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
13	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
14	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
15 ^{a)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
16	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách - vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

17	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
18	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
19 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
20	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví - vyplňují pouze pojišťovny

21	Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
22	Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		

e) Rezerva na opravy hmotného majetku - vyplňují všichni poplatníci

23	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
24	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy - vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

25	Rezerva na pěstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
26	Stav rezervy na pěstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
27 ^{a)}	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

D. Uplatnění výdaje (nákladu) podle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž byly dosaženy příjmy (výnosy) z derivátů od - do	Úhm		Rozdíl sl. 2 - sl. 3 (-; +)	Výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona		
		příjmů (výnosů) za deriváty	výdajů (nákladů) za deriváty		uplatněný v předchozích zdaňovacích obdobích	uplatněný v daném zdaňovacím období	který lze uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5	6	7
1	<input type="text"/> <input type="text"/>				x		
2	<input type="text"/> <input type="text"/>						
3	Celkem						

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 zákona⁵⁾ nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od - do	Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/> <input type="text"/>				
2	<input type="text"/> <input type="text"/>				
3	<input type="text"/> <input type="text"/>				
4	<input type="text"/> <input type="text"/>				
5	<input type="text"/> <input type="text"/>				
6	<input type="text"/> <input type="text"/>				
7	<input type="text"/> <input type="text"/>				
8	<input type="text"/> <input type="text"/>				
9	Celkem				

F. Odečet podle § 34 odst. 3 a 4 zákona⁵⁾

a) Odečet podle § 34 odst. 3 zákona⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ^{a)}	Částka nároku na odečet podle § 34 odst. 3 zákona		
2	Částka odečtu z nároku na ř. 1, uplatněná v daném zdaňovacím období		
3	Nevyužitá část nároku uvedeného na ř. 1, jejíž odečet lze uplatnit v dalších zdaňovacích obdobích (ř. 1 - 2)		
4	Částka odečtu uplatněná v daném zdaňovacím období z nevyužitého nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích		
5	Celková částka odečtu podle § 34 odst. 3 zákona, uplatněného v daném zdaňovacím období (ř. 2 + 4)		

b) Odečet výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 zákona (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž byly vynaloženy výdaje (náklady) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od - do	Celková výše výdajů (nákladů) vynaložených v období uvedeném ve sl. 1 při realizaci projektů výzkumu a vývoje	Část výdajů (nákladů) ze sl. 2		
			odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5
1	<input type="text"/> <input type="text"/>				
2	<input type="text"/> <input type="text"/>				
3	<input type="text"/> <input type="text"/>				
4	<input type="text"/> <input type="text"/>				
5	Celkem				

G. Celková hodnota poskytnutých darů, z níž lze na ř. 260 uplatnit odečet podle § 20 odst. 8 zákona⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona		
2			

H. Rozčlenění celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁶⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona	$\frac{\text{ř. 290 II. oddílu} \times 50}{100}$	
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2 + 3)		
5	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí⁶⁾
Počet zvláštních příloh

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ^{a)}	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek ze ř. 3 zvláštních příloh k tabulce I)		
3	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek ze ř. 7 zvláštních příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek ze ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti⁴⁾ (vyplní se v celých Kč)

Řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta ze ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	Odečet podle § 34 odst. 3 zákona (ř. 1 tabulky F/a)			
4	Odečet podle § 34 odst. 4 zákona (ř. 1, sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6				
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (ř. 4 + ř. 5 tabulky H)			
8				
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

Řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obrátu	Kč		
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	osoby		

Řádek		Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vyloučení, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vyloučení (ř. 10 + 70 - 170) ³⁾		
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ^{3),4)}		
210 ⁸⁾	Úhrn vyloučených příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ³⁾⁵⁾		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vyloučení, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vyloučení (ř. 200 - 201 - 210) ³⁾		
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ⁵⁾		
240	Odečet podle § 34 odst. 3 zákona, vč. dosud neuplatněného odečtu podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
241 ⁸⁾			
242	Odečet podle § 34 odst. 4 zákona		
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vyloučení, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ (ř. 220 - 230 - 240 - 241 - 242) ³⁾		
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání (§ 18 odst. 3 zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet daní podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 5 % z částky na ř. 250)		
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vyloučení, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁶⁾ (ř. 250 - 251 - 260)		
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$		
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ⁵⁾		
301 ⁸⁾	Sleva na dani podle § 35 odst. 6 až 8 zákona		
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 - 300 - 301) ⁵⁾		
320	Zápočet daní zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ⁵⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 - 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ⁵⁾		
331 ⁸⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ⁶⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona		
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$, zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
334 ⁸⁾	Zápočet daní zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 - 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru		
340	Celková daňová povinnost (ř. 330 + 335)		
360	Poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 - 335 = ř. 330)		

III. ODDÍL - výsledná daň investiční společnosti obhospodařující majetek v podílových fondech

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková daňová povinnost za podílové fondy		
2	Celková daňová povinnost (ř. 1 + ř. 340 II. oddílu)		
3	Poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení záloh podle § 38a zákona		

IV. ODDÍL - dodatečné daňové přiznání

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá částka daně		
2	Nově zjištěná částka daně (ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (-) částky daně (ř. 2 – ř. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (ř. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (-) daňové ztráty (ř. 5 – ř. 4)		

V. ODDÍL - placení daně

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno		
2 ^{a)}	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3	Daň sražená penzijnímu fondu z příjmů uvedených v § 36 odst. 2 zákona, kterou lze podle § 36 odst. 6 zákona započíst na jeho celkovou daňovou povinnost		
4	Nedoplatek (-) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (ř. 1 + ř. 2 + ř. 3 – ř. 340 II. oddílu, resp. ř. 2 III. oddílu) > 0		

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ

Osoba oprávněná k podání daňového přiznání za právnickou osobu:

Jméno příjmení

postavení vzhledem k právnické osobě

Pokud daňové přiznání zpracovává daňový poradce, uveďte dále evidenční číslo osvědčení

a své sídlo ¹⁾

Datum

Podpis

Otisk razítka

Přiznání sestavil

Telefon

Za finanční úřad přiznanou daňovou povinností vyměřil¹⁾ – dodatečně vyměřil¹⁾ podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne ke dni .

Vysvětlivky:

1) Nehodící se škrtněte

2) Vyplní finanční úřad

3) V případě vykázané ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-)

4) Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností

5) Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost uveďte pouze částky připadající na komanditisty

6) Zákon č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů

7) Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového přiznání (§ 40 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů). Za podílové fondy předkládá účetní závěrku investiční společnost, která obhospodařuje jejich majetek. Pro účely elektronického podání daňového přiznání se Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích rozumí elektronické přílohy **Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty**, popřípadě **Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu**, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a **Opis Přílohy účetní závěrky**, vkládaný jako samostatný soubor

8) Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění, rozvést na zvláštní příloze včasnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočty. Při elektronickém podání daňového přiznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.

Name and address of tax administration unit

TAX RETURN OF BUSINESS ACTIVITIES CORPORATION

Name and address

Location of head office at the end of previous tax year
Business ID
Legal form
Financial year

6B

This form is used by limited liability companies and cooperative societies and other corporations.

2005

Line of activities
Partner in a partnership
167 Has permanent establishment outside Finland
168 Partner in a CFC
532 The first financial year ended in
534 Group company
Address of place of business (if not the same as taxpayer's postal address)
Telephone
Previous name of the company
Location of head office in previous year
Full number of bank account
Code of bank
Account number
Further information will be given by Name and telephone number
Share capital at the end of financial year 2005 cents
570 Number of shares
571 Own shares held by the company
Shares outside the company
572 Nominal value of a share/accountable par value cents
EUR

I Calculation of taxable income

Table with columns for EUR and cents, containing lines 1 through 28 for calculation of taxable income, including profit for the year, direct taxes, entertainment expenses, business activities, and agricultural income.

II List of shareholders and an itemization of wages, rents and other accrual-based payments to them and their relatives (always complete the fields below and declare the facts on the shareholders even if no wages etc. were paid). ¹⁾

Name	Personal identity number or business ID	Owns %	Wages and fringe benefits		Reason for other payment	Other payment	
			EUR	cents		EUR	cents

III Itemization of apartments and properties owned by the company and used as a residence of majority shareholder or his family ²⁾

1	Name of shareholder	Identity number or business ID	Live-in period
	Name of property	Register number	Underpreciated acquisition cost in income taxation
	Name of housing company or real estate company	Apartment no	Floor area m ²
2	Name of shareholder	Identity number or business ID	Live-in period
	Name of property	Register number	Underpreciated acquisition cost in income taxation
	Name of housing company or real estate company	Apartment no	Floor area m ²

IV Itemization on dividend income and other receipts of distributions of profits

	Ownership %	Payer is a listed co.	Tax-exempt portion (40 %)		Taxable portion (60 %)	
			EUR	cents	EUR	cents
1 Tax-exempt dividends received from Finland		<input type="checkbox"/>			_____	—
2 Partially taxable dividends, Finland						
a) From shares of financial and insurance companies (investments)		<input type="checkbox"/>				
b) From listed companies for which your share is less than 10%		<input type="checkbox"/>				
3 Tax-exempt dividends, EU member state		<input type="checkbox"/>			_____	—
4 Partially taxable dividends, EU member state						
a) From shares of financial and insurance companies, where your share is less 10% and the Parent-Subsidiary Directive will not apply		<input type="checkbox"/>				
b) From listed companies for which your share is less than 10%		<input type="checkbox"/>				
5 Tax-exempt dividends, non-EU member state (see tax treaty)		_____				
6 Partially taxable dividends, non-EU member state (if non-tax treaty state)		_____	_____	—		
Total receipts of dividends (transfer the exempt amount line 9 on page 1)			549			

1) Limited companies declare shareholder information, shareholders' and their relatives' wages and other payments to them, if there are fewer than 10 shareholders. If there are more than 10 shareholders, a limited company declares the personal information, wages and other payments of those who hold at least 10 per cent of the company's stock. **Note! Any remuneration such as salaries, wages and fringe benefits must also be reported using the employer payroll report form VEROH 7800, and submitted before 31st January the following year.**

2) Majority shareholder means a person in a leading position, who alone or together with his family owns more than half of the shares in the company or controls more than half of the votes (§ 1d, Act on Employment Pensions, TEL).

V Itemization of loans given to shareholders and their relatives

A) Loans granted before April 3, 1998. Loans granted on and after April 3, 1998, should also be declared if the recipient or a family member or both together hold less than 10 per cent of the stock¹⁾

1	Name			Domicile			Personal ID or business ID		
	Balance at start of financial year	EUR	cents	Balance at end of financial year	EUR	cents			
	Charged interest %	EUR	cents	Balance used for interest calculation	EUR	cents	Period for which interest has been charged		
2	Name			Domicile			Personal ID or business ID		
	Balance at start of financial year	EUR	cents	Balance at end of financial year	EUR	cents			
	Charged interest %	EUR	cents	Balance used for interest calculation	EUR	cents	Period for which interest has been charged		

B) Loans granted on and after April 3, 1998, if the recipient or a family member or both together hold 10 per cent or more of the stock. (Income Tax Act, Section 53a). Any changes in shareholder borrowing should also be reported on the annual information returns. ¹⁾

1	Name			Domicile			Personal ID or business ID		
	Balance at start of financial year	EUR	cents	Balance at end of financial year	EUR	cents			
	Charged interest %	EUR	cents	Balance used for interest calculation	EUR	cents	Period for which interest has been charged		
2	Name			Domicile			Personal ID or business ID		
	Balance at start of financial year	EUR	cents	Balance at end of financial year	EUR	cents			
	Charged interest %	EUR	cents	Balance used for interest calculation	EUR	cents	Period for which interest has been charged		

VI Itemization of contributions between affiliated companies 2)

		EUR	cents
During the financial year, the company has	Name of the receiving company and business ID	554	
<input type="checkbox"/> given group contribution			
During the financial year, the company has	Name of the giving company and business ID	553	
<input type="checkbox"/> received group contribution			

VII Additional information, for instance, on the distribution of income and costs between the region of Åland and rest of the country

1) Both direct and indirect holdings are taken into account. Votes conferred by shares are equated with ownership.

2) If there are several contributors/beneficiaries of group contributions, all information for these entities must be reported under VII "Additional information". Please always use fields 554 and/or 553 only for reporting the total group-contribution amounts, paid or received.

VIII Calculation of net worth

		Taxpayer's declaration		For official use
		EUR	cents	
Fixed assets and other non-current investment				
1	Intangible assets with financial value			
2	Real estate, buildings and structures ¹⁾ (itemization on form 18)	EUR	cents	
a)	Undepreciated acquisition cost in income taxation			
b)	Taxable value ²⁾			
3	Bonds and shares (itemization on form 8A) ¹⁾			
a)	Undepreciated acquisition cost in income taxation, total			
b)	Taxable value, total ²⁾			
4	Other fixed assets (undepreciated acquisition cost in income taxation)			
5	Other non-current investments			
6 Goods in stock				
7 Financial assets				
8	Assets total (total of lines 1 to 7)			
Deduct				
9	Liabilities ³⁾			
10	Other deductions			
11	Deductions total (total of lines 9 and 10)			
			573	
12	Net worth (line 8 minus line 11, if positive)			
			574	
13	Negative net worth (line 8 minus line 11, if negative)			
	Net worth referred to in item 12 is divided by the amount of _____ shares			
14	Mathematical value of a share for income taxation of dividend			

IX Declaration of dividend, manufactured and interim dividends and interest on co-operative capital, which the company has decided to distribute to its owners

522	Dividend and manufactured dividend, total ⁴⁾ EUR	cents	of which the dividend distributed on the financial year is EUR	cents	525	and the manufactured dividend paid is EUR	cents	
537	Decision on dividend was made, date		538	Dividend can be drawn, date from	on	567	Interim dividend (also included in Item 522) EUR	cents

X Declaration of changes in share capital

591	After the end of the 2005 financial year, share capital was ⁵⁾ increased EUR	cents	592	decreased EUR	cents	580	Share capital after change EUR	cents	Number of shares after change	
582	Nominal value of share/accountable par value after change EUR	cents	583	Subscription price of a new share EUR	cents	585	Subscription price is deter- mined on the basis of the mathematical value <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No	584	Redemption/purchase price of own shares held by the company EUR	cents
The change was entered in the Trade Register, date			Share capital was raised <input type="checkbox"/> by collecting money from shareholders (new issue) <input type="checkbox"/> without collecting money from shareholders (scrip issue)							

XI Deduction of losses and deduction of unused imputation credits from taxes (this section must always be completed)

Has more than half of the shares of the corporation changed ownership directly or indirectly during the loss year/the year unused imputation credit incurred, otherwise than through inheritance or testament, or has more than one half of the corporation's membership changed? Indicate changes of ownership by enclosing form 64 attached to the instruction.	<input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Yes	531	The tax year of change of ownership
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------	-----	-------------------------------------

XII Request for imputation credit from outside Finland (use form 70 to specify the request)

550	<input type="checkbox"/> The company is submitting a request for foreign imputation credit
-----	--------------------------------------------------------------------------------------------

Date	Signature and Name in block letters
------	-------------------------------------

1) Without revaluation. If the taxable value of a property, building or structure is greater than its undepreciated cost in income taxation, the taxable value is used. The comparison is carried out separately for each property. The total taxable value of all securities is used in the calculation if the value is greater than that of acquisition costs not written off in income taxation.
 2) The 2005 taxable value is applied. If your financial year ends on September 30, 2005, or earlier, the 2004 value is applied instead.
 3) Excluding the amount of interim dividend recorded as dividend distribution debt.
 4) The annual information-reporting requirement will concern any distributions of dividend.
 5) The company also has to inform the tax office or some other tax administration unit before November 30, 2006, of changes taking place by the end of the 2006 calendar year.

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

řádné

opravné

dodatečné

Důvody pro podání dodatečného
daňového přiznání zjištěny dne

otisk prezentačního razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok

1 Plátce daně § 94

2 Osoba identifikovaná k dani § 96

3 Neplátce daně § 19/5, 6, § 108

Právníká osoba:

Obchodní firma

Fyzická osoba:

Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

d) ulice a č. orientační (nebo část obce a č. popisné)

e) fax

f) kraj

g) stát

Další údaje:

Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL - daň z přidané hodnoty

I. Proškrtněte (X) nevznikla-li daňová povinnost			
II. Povinnost přiznat daň za		Základ daně	Daň na výstupu
ř.	1. uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku		
210	se základní sazbou daně		
215	se sníženou sazbou daně		
	2. pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 a § 17 odst. 6 písm. e); mimo § 19)		
220	se základní sazbou daně		
225	se sníženou sazbou daně		
	3. poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (§ 15 a § 13 odst. 8)		
230	se základní sazbou daně		
235	se sníženou sazbou daně		
	4. zaslání zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku (§ 18)		
240	se základní sazbou daně		
245	se sníženou sazbou daně		
	5. pořízení nového dopravního prostředku		
250	od osob registrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 3)		
255	od osob neregistrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)		
	6. dovoz zboží (§ 20)		
260	se základní sazbou daně		
265	se sníženou sazbou daně		
	7. poskytnutí služby zahraniční osobou povinnou k dani (§ 15 a § 13 odst. 8)		
270	se základní sazbou daně		
275	se sníženou sazbou daně		
III. Nárok na odpočet daně z plnění za		Základ daně	Daň na vstupu (plný nárok)
	1. přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku		
310	se základní sazbou daně		
315	se sníženou sazbou daně		
	2. pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 a § 17 odst. 6 písm. e); mimo § 19)		
320	se základní sazbou daně		
325	se sníženou sazbou daně		
	3. poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (§ 15 a § 13 odst. 8)		
330	se základní sazbou daně		
335	se sníženou sazbou daně		
	4. dovoz zboží (§ 20)		
340	se základní sazbou daně		
345	se sníženou sazbou daně		
	5. poskytnutí služby zahraniční osobou povinnou k dani (§ 15 a § 13 odst. 8)		
350	se základní sazbou daně		
355	se sníženou sazbou daně		
	6. pořízení nového dopravního prostředku		
360	od osob registrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 3)		
365	od osob neregistrovaných k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)		
370	7. při změně režimu		
380	celková suma pro krácení nároku na odpočet daně (ř. 310 + 315 + 320 + 325 + 330 + 335 + 340 + 345 + 350 + 355 + 360 + 365 + 370)		
390	celková suma plného nároku na odpočet daně (ř. 310 + 315 + 320 + 325 + 330 + 335 + 340 + 345 + 350 + 355 + 360 + 365 + 370)		

IV. Uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně		Částka za plnění	
410	dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 mimo § 64 odst. 2 a § 17 odst. 2)		
420	dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (§ 64 odst. 2) osobě registrované k dani v členském státě		
425	dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (§ 64 odst. 2) osobě neregistrované k dani v členském státě		
430	vývoz zboží (§ 66)		
440	ostatní plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně		
V. Uskutečněná plnění celkem		Částka za plnění	
510	Celková částka uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně (§ 72 odst. 2 písm. a) až d)		
520	Uskutečněná plnění, která se nezapočítávají do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3) z uvedených v ř. 510		
530	Celková částka uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51)		
540	Uskutečněná plnění, která se nezapočítávají do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3) z uvedených v ř. 530		
Krácení, vypořádání, úprava a vyrovnání odpočtu daně		Koeficient	Změna odpočtu daně
550	Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)		
560	Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7-10)		
570	Úprava odpočtu daně (§ 78)		
580	Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)		
VI. Vrácení daně (§ 84)		Daň na výstupu	
600	Vrácení daně		
VII. - Výpočet daňové povinnosti		Odpočet daně	Daň na výstupu
710	Vypořádání daně na výstupu (§ 91)		
730	Daň na výstupu (ř. 210 + 215 + 220 + 225 + 230 + 235 + 240 + 245 + 250 + 255 + 260 + 265 + 270 + 275 – 600 + 710)		
750	Odpočet daně (ř. 390 + 550 + 560 + 570 + 580)		
753	Vlastní daňová povinnost (ř. 730 – 750)		
754	Nadměrný odpočet (ř. 750 – 730)		
780	Změna daňové povinnosti při podání dodatečného přiznání (ř. 730 – 750)		
VIII. Doplňující údaje:			
1. Uvedení hodnoty při užití zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu (§ 17)			Hodnota
810	Pořízení zboží prostřední osobou		
815	Dodání zboží prostřední osobou		

Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

C. ODDÍL

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘÍZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt:

Příjmení

Jméno

U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě

Datum

Otisk
razítka

Podpis

Příznání sestavil

Telefon

Finanční úřad příznanou daň vyměřil/dodatečně vyměřil a předepsal podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne ke dni .

Podpis oprávněného pracovníka správce daní

**MONTHLY TAX RETURN
(VALVONTAILMOITUS)**

The tax payer's name and address

X

Model digits:

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

010 Business ID

The form will be read by machine.
Please follow the above models when completing the form by hand.
Please enter all sums in euros and cents.
Do not use stops, commas or other such signs.

VALUE ADDED TAX				EMPLOYER'S PAYMENTS			
Currency	052 Month in question mmyyyy			Currency	052 Wage payment month mmyyyy-mmyyyy		
EUR				EUR			
Tax on domestic sales by tax rate	EUR		c	Social security payment payable:	EUR		c
201 22 % tax _ _				501 wages _ _ _			
202 17 % tax _ _				502 wages subject to tax at source			
203 8 % tax				No social security payment payable: (pensions, fees etc.)			
205 Tax on goods purchased from other Eu Member States				503 subject to withholding tax _ _			
				504 subject to tax at source			
206 Tax deductible for month in question				505 Tax withheld			
207 Negative tax for preceding month				506 Deduction of excess withholding tax			
208 Tax payable (+)/ Negative tax to be transferred to following month (-)				507 Employer's social security payment			
				508 Deduction of excess social security payment			
209 Tax-exempt turnover				509 Tax at source on wages, pensions, fees, remunerations of athletes and artists etc.			
210 Sales of goods to other EU Member States				510 Deduction of excess tax at source			
211 Purchase of goods from other EU Member States							
056 No VAT activity mmyyyy - mmyyyy				056 No wages paid mmyyyy - mmyyyy			
			-				-
041 Contact person					042 Telephone		
					043 Fax		

X

X

VALUE ADDED TAX RECAPITULATIVE STATEMENT

Pages, total _____

The tax payer's name and address

010 Business ID
053 Period /

Please enter all sums in euros and cents.

101 Total value of intra-Community supplies during the period in question	EUR	Cent

102 Country code	103 Customer's VAT identification number	210 Value of sales of goods to EU member states (= intra-Community supplies)	104 Code
		EUR	Cent

Date	Signature and the name in block letters	Telephone number
------	-----------------------------------------	------------------

INSTRUCTIONS FOR THE VALUE ADDED TAX RECAPITULATIVE STATEMENT

The recapitulative statement must be submitted by the 15th of the second month following the end of each quarter year.

The following are obliged to submit a recapitulative statement:

- 1) sellers on their intra-Community supplies (VAT Act, section 162 b, paragraph 1)
- transfer of goods is also considered intra-Community supplies (VAT Act, section 72 b, paragraph 6)
- 2) the second seller in triangular transactions (VAT Act, section 162 b, paragraph 2)

The recapitulative statement is submitted quarter annually. Each quarter annual statement contains the sales of goods to EU member states (= the intra-Community supplies) allocated to the quarter in question. Intra-Community supplies of goods are usually allocated to the calendar month following the month when the goods were delivered. However, if an invoice or some other document used as an invoice has been given to the buyer during the delivery month, the relevant sale is allocated to that month. In the case of an advance invoice, sales are allocated according to the general rule.

Sales-related annual and exchange discounts, rebates on purchases and sales, surplus reimbursements, and other such adjustment items given to the buyer are declared for the quarter year for which they must be booked according to sound accounting practice.

Example 1:

Goods are delivered to another Member State on March 14, 2004. The invoice is delivered in April, 2004. The intra-Community supplies of the goods are allocated to April, 2004, and entered in the recapitulative statement submitted for the period April 1-June 30, 2004.

Example 2:

Goods are delivered to another Member State on March 14, 2004. The invoice is delivered on March 21, 2004. The intra-Community supplies of the goods are allocated to March, 2004, and entered in the recapitulative statement submitted for the period January 1-March 31, 2004.

Data are entered separately for each customer. All intra-Community supplies to a single customer are entered as a total sum on one line.

Exception:

When sales to one customer include both sales for which a code is given and sales for which no code is given, these are entered on separate lines.

INSTRUCTIONS FOR COMPLETING THE FORM

Pages, total

The total number of pages included in the statement and the consecutive number for each page (as in, for instance, 2/3) is entered here.

Business ID

When using a form which has not been completed in advance, **always** enter the business ID.

Period

The period must **always** be entered.

Periods are entered as period code/year.

The code is:

- 1 for the period January 1-March 31;
- 2 for the period April 1-June 30;
- 3 for the period July 1-September 30; and
- 4 for the period October 1-December 31.

For instance, the period for the first quarter annual recapitulative statement in 2004 is entered as 1/2004.

Total value of intra-Community supplies during the period

The total sum of sales of goods to EU member states (= intra-Community supplies) for the period is entered here.

Country code

The country code in the customer's VAT identification number is given here.

The codes for EU Member States are as follows:

NL	Netherlands
BE	Belgium
ES	Spain
IE	Ireland
GB	Great Britain
IT	Italy
AT	Austria
EL	Greece
CY	Cyprus (member as of 1 May 2004)
LV	Latvia (member as of 1 May 2004)
LT	Lithuania (member as of 1 May 2004)
LU	Luxemburg
MT	Malta (member as of 1 May 2004)
PT	Portugal
PL	Poland (member as of 1 May 2004)
FR	France
SE	Sweden
DE	Germany
SK	Slovakia (member as of 1 May 2004)
SI	Slovenia (member as of 1 May 2004)
DK	Denmark
CZ	Czech Republic (member as of 1 May 2004)
HU	Hungary (member as of 1 May 2004)
EE	Estonia (member as of 1 May 2004)

Customer's value added tax identification number

The value added tax identification number provided by the customer, without the country code, is entered here. The VAT identification number is entered without stops and empty spaces.

Value of intra-Community supplies

The party engaging in intra-Community supplies enters customer-specific total sums of payments received on sales during the period in question. The payment is the price agreed upon by the seller and the buyer, including all surcharges. In addition, delivery costs charged to the buyer by the seller are included in the payment.

Discounts and other such adjustment items given to the client and allocated to the period in question can be deducted from the value of the intra-Community supplies. If the value of intra-Community supplies is negative due to a correction item, a minus sign is added in front of the sum.

Entrepreneurs transferring goods to another Member State enter the following data:

- 1) purchase price of goods purchased or the probable lower market price (without VAT);
- 2) for goods imported by the entrepreneur, the tax basis referred to in chapter 9 of the VAT Act or the probable lower market price;
- 3) direct and indirect costs arising from the entrepreneurs on the manufacture of goods by the entrepreneur.

Code

This item is completed only when a second seller in a triangular transaction is involved. In such a case the seller enters code number 3.

No code is entered for other sales.

The statement must be dated and signed. If the declaration comprises more than one page, only the first page is signed and dated.

ÚDAJE PRO KNIHOVNICKOU DATABÁZI

Název práce	Komparace daňové soustavy České republiky a Finské republiky
Autor práce	Bc. Hana Kiesswetterová
Obor	Ekonomika veřejného sektoru
Rok obhajoby	2006
Vedoucí práce	Ing. Libuše Čekanová, Ph.D.
Anotace	Tato diplomová práce analyzuje daňové soustavy a daňové politiky České republiky a Finska. První kapitola práce popisuje použité metodické postupy v práci. Druhá kapitola se zabývá stručnou charakteristikou daňových soustav, vývojem daňové politiky v České republice a ve Finsku včetně porovnání s vývojem Evropské unie. Třetí kapitola je věnována přímým daním, především dani z příjmů fyzických osob a dani z příjmů právnických osob. Poslední kapitola se zabývá nepřímými daněmi, především daní z přidané hodnoty a spotřebními daněmi.
Klíčová slova	Daně, daňová soustava, daňová politika, Česká republika, Finsko, nepřímé daně, přímé daně.