

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA PRÁVNICKÁ

Katedra finančního práva a národního hospodářství



DIPLOMOVÁ PRÁCE

Progresivní zdanění v ČR a ve vybraných státech EU

Jan Kafka

Plzeň 2019

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jan KAFKA**

Osobní číslo: **R14M0167P**

Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**

Studijní obor: **Právo**

Název tématu: **Progresivní zdanění v ČR a ve vybraných státech EU**

Zadávací katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

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

1. Úvod
2. Teorie daňového práva
3. Progresivní zdanění pojem
4. Daňová spravedlnost
5. Český vs. slovenský daňový systém
6. Český vs. německý daňový systém
7. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah kvalifikační práce:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- **BABČÁK, Vladimír.** Daňové právo na Slovensku. Bratislava: Miroslav Mračko, EPOS, 2015. 750 stran. ISBN 978-80-562-0091-9.
- **BAKEŠ, Milan.** Finanční právo. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, 519 s. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.
- **DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTERLING, Marcel a SKALICKÁ, Hana.** Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 331 stran. Daně. ISBN 978-80-7552-538-3.
- **JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol.** Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.
- **KUBÁTOVÁ, Květa.** Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- **RADVAN, Michal.** Zdanění majetku v Evropě. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2007. xi, 385 s. Beckova edice právo a hospodářství. ISBN 978-80-7179-563-6.
- **ŠPÍRKOVÁ, Taťána a kol.** Tendence daňového a celního práva v 21. století. 1. vyd. V Olomouci: Iuridicum Olomoucense, 2011. 105 s. ISBN 978-80-87382-25-7.

Vedoucí diplomové práce:

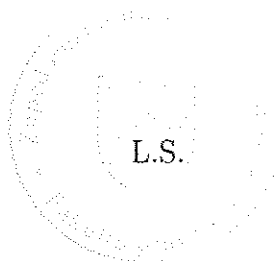
JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání diplomové práce: **7. března 2018**

Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2019**

Doc. JUDr. Jan Pauly, CSc.
děkan



JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 26. září 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Plzeň, březen 2019

podpis

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucí mé diplomové práce JUDr. Petře Jánošíkové, Ph.D. za cenné rady, připomínky, vstřícnost a ochotu kdykoliv práci a vybrané téma konzultovat. Taktéž bych chtěl poděkovat mé rodině za toleranci a podporu při studiu.

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
ČSSD	Česká strana sociálně demokratická
ČSÚ	Český statistický úřad
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád, zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Evropská unie
GG	Grundgesetz
KSČ	Komunistická strana Československa
KStG	Körperschaftsteuergesetz
NDR	Německá demokratická republika
ODS	Občanská demokratická strana
SolzG 1995	Solidaritätszuschlaggesetz 1995
SP	Sociální pojištění (pouze pro účely tabulek č. 3 a 4)
SR	Slovenská republika
SRN	Spolková republika Německo
SZDP	Slovenský zákon o dani z příjmů, zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov
ZDP	Zákon o daních z příjmů, zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZP	Zdravotní pojištění (pouze pro účely tabulek č. 3 a 4)

Obsah

Úvod	1
1 Teorie daňového práva	3
1.1 Daň - termín.....	3
1.2 Členění daní.....	5
1.3 Funkce daní.....	6
1.4 Základ daně & objekt daně.....	7
1.5 Sazba daně a její popularita	8
1.6 Příjmy veřejných rozpočtů a rozpočtové určení daňových příjmů.....	9
1.7 Sazba daně	11
1.7.1 Progresivní sazba daně	13
1.7.2 Rovná daň – lineární sazba.....	16
1.8 Superhrubá mzda jako základ daně	18
1.9 Výpočet daně z příjmů fyzických osob před rokem 2008	19
1.10 Výpočet daně z příjmů fyzických osob v roce 2018.....	21
2 Progresivní zdanění – pojem	25
2.1 Ekonomie & právo & politika	25
2.2 Historie daní obecně	27
2.3 Progresivní zdanění napříč historií Československa	28
2.4 Zákon č. 261/2007 Sb. & nález Ústavního soudu Pl. ÚS 24/07.....	32
2.5 Důvody zavádění progresivních daní - shrnutí.....	34
3 Daňová spravedlnost	35
3.1 Progresivita daně & progresivní daň	38
3.2 Daňová politika & progresivní daně.....	38
3.3 Solidární zvýšení daně.....	39
3.3.1 Výpočet solidárního zvýšení daně.....	40
3.4 Daňový balíček pro rok 2019	42
3.5 Daňová spravedlnost „ <i>de facto</i> “	43
4 Český vs. slovenský daňový systém	46
4.1 Vztah finančního práva a daňového práva na Slovensku	46
4.2 Daňová soustava Slovenska.....	47
4.3 Právní úprava daně z příjmů	48
4.4 Způsob výpočtu daně z příjmů fyzických osob	49
4.4.1 Současný způsob výpočtu daně z příjmů fyzických osob	49

4.4.2	Nezdanitelné části základu daně a povinné pojistné	51
5	Český vs. německý daňový systém.....	54
5.1	Daňový systém Německa	54
5.2	Právní úprava daně z příjmů fyzických a právnických osob	55
5.3	Způsob výpočtu daně z příjmů fyzických osob	56
5.4	Solidární přírážka.....	57
	Závěr.....	60
	Cizojazyčné resumé.....	62
	Seznam použité literatury.....	64
	Seznam tabulek.....	72

Úvod

Otázku konečné volby tématu této diplomové práce ovlivnilo několik faktorů. Prvním faktorem je aktuálnost tématu ve společnosti, které je hojně diskutované nejen v právní sféře. Dalším faktorem je bližší vztah k tématu již před vytvářením práce, s tím související využitelnost mého studia na střední škole s ekonomickým zaměřením a v neposlední řadě přínos diplomové práce či alespoň vzbuzení většího zájmu o dané téma. Progresivní zdanění naplnilo všechny výše zmíněné body. Předně je potřeba si ujasnit, čeho se progresivní zdanění, uváděné v mé diplomové práci, týká. V souvislosti s názvem této práce je nejčastěji skloňovanou daní daň z příjmů fyzických osob. Již delší dobu zaznamenávám značnou nespokojenost se současným systémem zdanění příjmů fyzických osob v tuzemsku, jelikož často a s oblibou sleduji politické dění v České republice.

Progresivní zdanění, resp. progresivní daň z příjmů fyzických osob má být podle mnohých odborníků a politiků nástrojem, který zahladí nedokonalosti v současném způsobu zdanění příjmů fyzických osob a přiměje k nastolení větší spravedlnosti v oblasti této daně. Dalším argumentem pro její zavedení je přiblížení se zemím západní Evropy, které tímto způsobem postihují příjmy svých občanů již řadu let. Rovné zdanění příjmů (lineární sazba daně z příjmů) je v současné době devizou zejména východoevropských zemí či pobaltských zemí, od kterých se čeští politici spíše distancují. Progresivní zdanění příjmů fyzických osob je však v České republice tématem z minulosti, nebo naopak z budoucnosti. V přítomnosti toto téma momentálně nemá své zastoupení.

Cílem mé práce je především zhodnotit současné nastavení daně z příjmů fyzických osob ve vztahu s její historií, odhalit provázanost ekonomie a práva v daňovém právu, poskytnout náhled na možná řešení nedostatků v české právní úpravě této daně a odpovědět na otázku, zda je progresivní zdanění kladným (a v současné době opravdu tolik žádoucím) institutem v oblasti zdanění příjmů fyzických osob. Jestliže daňové právo v současné době nezná progresivní daně, je potřebné čerpat poznatky především ze zahraničních právních úprav. Pro tyto účely jsem si vybral Slovenskou republiku a Spolkovou republiku Německo (podrobněji v kapitolách 4 a 5). Mezi klíčové metody, které budu využívat v průběhu práce, řadím metodu analýzy, komparace a analogie. Použitím těchto metod posoudím možnou aplikaci vybraných zahraničních institutů či pouhou

inspiraci v zahraničních systémech, která může výrazně pomoci českým zákonodárcům v tvorbě legislativy.

Pro naplnění cíle diplomové práce je důležité dostatečně vymezit základní instituty daňového práva a postavení daňového práva uvnitř právního řádu České republiky. Jako „průvodce“ základního uspořádání stěžejních institutů daňového práva poslouží kapitola první.

V druhé kapitole podrobněji zanalyzuji, co si lze představit pod pojmem progresivní, vyznačím hranice mezi ekonomikou, právem a politikou, zaměřím do historie daní z příjmů fyzických osob na našem území a připomenu přechod z progresivních sazeb daně z příjmů fyzických osob na sazbu lineární z roku 2008.

Třetí kapitola se zabývá především daňovou spravedlností. Směřuje tedy částečně k ekonomickému pohledu na progresivní daně. Kapitola obsahuje mimo jiné i pojednání o institutu solidárního zvýšení daně, jelikož se jedná o „novodobý“ nástroj daňové spravedlnosti. Závěr třetí části přináší zhodnocení daňové spravedlnosti „*de facto*“, tak, jak ji pocítují daňoví poplatníci.

V posledních dvou kapitolách diplomové práce zhodnotím nastavení daňových sazeb daně z příjmů fyzických osob v sousedních státech (Slovensku a Německu). Pomocí těchto dvou mezistátních analýz získám možné alternativy pro úpravu tuzemského nastavení daňových sazeb daně z příjmů fyzických osob.

1 Teorie daňového práva

Základem většiny diplomových prací je přesné teoretické vymezení stěžejních pojmů daného tématu práce. Tento přístup plně sdílím, a tak považuji za důležité vytyčit tyto základní pojmy během první kapitoly diplomové práce. Jedná se o instituty, které budou odrazovými můstky pro další průběh textu. Takřka většinu obsahu diplomové práce tvoří daně (speciálně daň z příjmů fyzických osob), daňový systém, daňové sazby apod. Abych v následujících stránkách a odstavcích co nejpřesněji vystihl, jaká úskalí skrývá progresivní zdanění, potřebuji vycházet ze základních a ověřených poznatků finančního práva, resp. práva daňového. Je tedy důležité v úvodu začít tím nejzákladnějším – daňovým právem. Jedná se o pododvětví finančního práva, které odborná literatura dělí na část obecnou a zvláštní. Zde je nutné zmínit, že na Slovensku je daňové právo pojímáno jako samostatné právní odvětví.¹ O daňovém právu na Slovensku samostatně pojednám v jedné z posledních kapitol diplomové práce.

Daňové právo je nutné přiřadit k části zvláštní, a to pro svoji pozitivně-právní povahu. Zvláštní část je charakteristická tím, že je tvořena již konkrétními normami pozitivního práva, nepojednává o finančně právních vztazích, o předmětu a systému finančního práva, ale soustředí se na samostatná odvětví. Zvláštní část se následně dělí do částí fiskální a nefiskální.² V tomto systému řadíme daňové právo do části fiskální. Účelem fiskálního systému je pak podle Hamerníkové a Ochraný vytvořit dostatečný objem veřejných příjmů v rámci různých veřejných rozpočtů (ať už státního, regionálních, nebo místních rozpočtů) k profinancování tzv. veřejných výdajů.³ Příjmy z jednotlivých druhů daní tedy jednoduše představují hlavní neúvěrový příjem do veřejných rozpočtů státu, byť nejsou jediným zdrojem příjmu.

1.1 Daň - termín

Zmínil jsem se o jednotlivých druzích daní, nejdříve však musím objasnit pojem daň. I přesto, že zákonodárce tento termín zmiňuje v mnoha právních

¹ PELIKÁNOVÁ, Irena; ŠMEJKAL, Václav; VILÍMKOVÁ, Veronika; SVOBODA, Pavel. *Finanční právo v první dekádě 21. století*. Praha: Karolinum, 2011. 83 s. Acta Universitatis Carolinae. ISBN 978-80-246-1914-9, s. 14.

² JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 54.

³ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; MAAJTOVÁ, Alena. *Veřejné finance*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0, s. 11.

předpisech, v České republice (dále jen v ČR) jednoznačnou definici nemá. Hlavní procesní předpis daňového práva – zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ), neusiluje ani tak o jednoznačné definování daně, ačkoli představuje ústřední pojem pro výše zmíněnou právní normu, ale spíše o vytyčení mantinelů, které určují, co ještě lze za daň považovat. Tyto „mantinely“ jsou uvedeny v § 2 odst. 3 a 4 DŘ:

„Daní se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,*
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,*
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“⁴*

Vymezení podle DŘ nám v tomto zdůrazňuje, že mezi daně lze též zařadit peněžité plnění nazvané jiným zákonem jako daň, poplatky, cla, peněžité plnění, u kterého bude zákonem stanoveno, že je spravováno podle daňového řádu (odvody a úhrady různého druhu), peněžité plnění v rámci dělené správy (blíže k dělené správě v § 161 a násl. DŘ), daňový odpočet, daňovou ztrátu, daňový bonus a příslušenství daně.⁵ K doplnění představy o jakém příslušenství DŘ hovoří, poslouží § 2 odst. 5 DŘ:

„Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.“⁶

Takto nahlíží na daň právo a právní věda obecně. Daně jsou však neméně důležitým termínem ekonomickým a i zde mají své místo. Daň je pojímána jako povinná, nenávratná, většinou neúčelová, neekvivalentní, zákonem určená platba plynoucí do veřejného rozpočtu.⁷ Z hlediska časového se může jednat o pravidelnou či nepravidelnou platbu. Mým cílem jakožto studenta právnické fakulty není komparování jednotlivých institutů z pohledu různých fakult, nýbrž vyzdvihnout části prolínající se právem či inklinující k právní teorii. Velmi důležitou složkou této „definice“ je ukládání daní. Daně a poplatky lze ukládat jen

⁴ § 2 odst. 3 DŘ.

⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016. 918 s. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 4-7.

⁶ § 2 odst. 5 DŘ.

⁷ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; MAAAYTOVÁ, Alena. *Veřejné finance*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0, s. 108-109.

na základě zákona.⁸ Z tohoto vyplývá, že není možné, aby došlo k uložení daňové povinnosti prostřednictvím podzákoně právní normy.

1.2 Členění daní

Nyní přistoupím k členění daní, konkrétně podle jakých kritérií lze členit jednotlivé daně. Tato část daňové teorie je pro mě důležitá z hlediska dalšího průběhu mé práce, jelikož progresivnost daní se vyskytuje a může vyskytovat pouze u některých druhů daní, což se pokusím ve zbytku textu dokázat. Ihned v úvodní kapitole je potřeba zmínit jedno nepříjemné úskalí, a to, že na třídění daní existuje hned několik různých pohledů. Nadneseně řečeno: „Co odborník, to jiný názor.“ V kombinaci s velmi častou změnou názvů jednotlivých daní, byť jen nepatrnou, ale ve výsledku velmi důležitou, představuje studium starší literatury od různých autorů pro studenty právnických fakult mírný chaos v této problematice. Nejasnost je pak umocněna uvedením nové legislativy, která v sobě samozřejmě již reflektuje pouze to nové a každý právník by měl přeci vycházet z účinných právních předpisů. Zvolil jsem proto členění nejzákladnější a nejvíce konstantní, jež zmiňuje Karfíková, a to na daně přímé a nepřímé.⁹ Jánošíková ve své publikaci toto členění zmiňuje také a uvádí, že se jedná o členění podle vazby daně na důchod poplatníka.¹⁰ Další pohled na toto členění přináší Klazar, který takto daně člení podle kritéria, zda je v procesu výběru daně nutné využívat služeb prostředníka ve formě plátce daně.¹¹ Mezi přímé daně patří daně důchodové a majetkové. Přímost daní spočívá v nemožnosti přenést tuto povinnost na jiný subjekt, tudíž poplatník je touto daní vázán ihned při jejím vzniku a je možné, aby postihla pouze jeho důchod a majetek.¹²

Nepřímé daně jsou postaveny na jiných základech. Jejich princip spočívá v tom, že zátěž, kterou tato daň přináší, dopadá na „třetí osobu“ – spotřebitele, nikoli na osobu, která daň odvede. Při každodenním životě se setkáváme

⁸ Čl. 11 odst. 5 Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ BAKES, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 552 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 157.

¹⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 301.

¹¹ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; MAAYTOVÁ, Alena. *Veřejné finance*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0, s. 173.

¹² JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. 156 s. ISBN 978-80-7380-687-3, s. 23.

nejčastěji s daní z přidané hodnoty, jež je typickým zástupcem nepřímých daní nejenom v ČR, ale ve více než 140 zemí světa. Evropským prvenstvím v oblasti zavedení této daně se pyšní Francie, která v roce 1954 začlenila tuto daň do svého právního řádu.¹³ Daň z přidané hodnoty spadá mezi nepřímé daně, konkrétně je daní nepřímou, univerzální. Mezi ostatní nepřímé daně tzv. selektivní daně patří pro doplnění daně spotřební, energetické daně a cla. Samozřejmě, že lze nyní směřovat obsah diplomové práce k podrobnému představování a zařazování jednotlivých druhů daní stanovených českým právním řádem, ale myslím, že meritum mé diplomové práce by zůstalo v pozadí tohoto detailního členění. V následující podkapitole se zaměřím na funkce daní. Stručně vysvětlím jednotlivé druhy funkcí a jejich praktické projevy v ekonomice státu.

1.3 Funkce daní

V podstatě neoddělitelnou část daňové teorie představují funkce daní. Není jich mnoho (konkrétně čtyři), avšak jejich detailnější rozbor může obsahově zaujmout i několik stran textu. Zaměřím se proto na jejich základní představení, které by mělo do této diplomové práce přinést určité zjednodušení pro pochopení zbytku textu. Odborná právnícká literatura se ve většině publikací shoduje na jejich pojmenování, tudíž zde žádné komplikace s jejich vymezením nenastávají. Nauka pracuje celkem se čtyřmi funkcemi daní, jimiž jsou funkce alokační, redistribuční, stabilizační a funkce fiskální. Poslední jmenovaná je zároveň nejdůležitější a nejstarší funkcí daní.¹⁴

Fiskální funkce nám představuje původní účel daní, který samozřejmě i nyní neztrácí na své důležitosti, a to daň jakožto prostředek sloužící k naplnění veřejného rozpočtu. Důležitost podtrhuje podíl daní na celkových příjmech státního rozpočtu, jenž v ČR v roce 2017 činil téměř 90 % v součtu s povinným pojistným na sociální zabezpečení. Právě příspěvek na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti a povinné veřejné zdravotní pojištění jsou považovány za daňové příjmy.¹⁵ Teorie však k tomuto tvrzení nezaujímá jednoznačný postoj. Důvodem je účelovost těchto dvou plateb. Tradiční prvenství

¹³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. 156 s. ISBN 978-80-7380-687-3, s. 80.

¹⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2, s. 19.

¹⁵ LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance v České republice: teorie a praxe*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2013. 130 s. ISBN 978-80-7204-861-8, s. 34.

mezi vybranými daněmi zaujímá daň z přidané hodnoty (20,7 % z celkových příjmů státního rozpočtu). Další z mého pohledu důležitou hodnotou je podíl daně z příjmů fyzických osob na celkovém příjmu státního rozpočtu, jenž činil za rok 2017 9,6 %.¹⁶ Dále přistoupím k funkci alokační, jejíž význam tkví v alokování (rozdělování) finančních prostředků získaných v tomto případě z daní do soustavy veřejných rozpočtů, kde dále slouží k zabezpečení veřejných statků (obrana, justice apod.)¹⁷ Redistribuční funkce vyjadřuje, že jedním z účelů daní je přesouvání zdrojů (tzn. důchodů či bohatství) od bohatší skupiny osob k těm chudším. Svůj význam má tato funkce především pro společnost, která nepovažuje za spravedlivé rozdělení důchodů a bohatství tak, jak se o to postaral trh.¹⁸ „Podstatou této funkce je umožnit, aby daně, případně jiné povinné peněžní platby měly aktivní účast na ovlivňování rozsahu a struktury výroby.“¹⁹ Takto charakterizuje redistribuční funkci např. Grůň. Z mého pohledu srozumitelnější vysvětlení pro širší společnost podává Kubátová (viz pozn. pod čarou č. 18). Poslední funkcí, kterou taktéž nelze opomenout, je funkce stabilizační. Stabilizační funkce přichází na řadu v těch případech, kdy efektivní agregátní poptávka nedosahuje potřebné výše a stát je nucen zasáhnout svými nástroji do ekonomiky.²⁰ Těmito nástroji jsou právě změny daní a vládních výdajů. Tato funkce by měla sloužit jako jakési „ultima ratio“, jelikož odborníci se shodují, že není příliš šťastné, aby vláda zasahovala do ekonomiky právě těmito způsoby.

1.4 Základ daně & objekt daně

Základ daně patří mezi základní prvky daňové techniky (daňové násobilky). Pro ucelení informací zmíním všechny prvky, ale k bližšímu zpracování mně poslouží pouze základ daně a sazba daně, které ve zbytku práce budou často zmiňovaným institutem. Právnícká literatura řadí mezi základní prvky daňové techniky daňový subjekt, daňový objekt, základ daně, sazbu daně

¹⁶ Ministerstvo financí – Sekce veřejné rozpočty. *Státní rozpočet 2017 v kostce: kapesní příručka Ministerstva financí ČR*. Praha: Ministerstvo financí, 2017. 118 s. ISBN 978-80-85045-96-3, s. 24-25.

¹⁷ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. 335 s. Vysokoškolské právnícké učebnice. ISBN 978-80-7201-745-4, s. 96.

¹⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2, s. 19.

¹⁹ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. 335 s. Vysokoškolské právnícké učebnice. ISBN 978-80-7201-745-4, s. 97.

²⁰ ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 126 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0, s. 20.

a splatnost daně. Nutno říci, že splatnost daně je takto řazena až v novějších publikacích. Tento výčet není konečný, daňové předpisy jej mohou samozřejmě rozšiřovat např. o osvobození od daně, ustanovení o daněprostém minimu²¹, o minimální dani apod. Pro úplné pochopení problematiky základu daně je nutné uvést, z čeho základ daně vychází. Jedná se o daňový objekt, většinou v penězích stanovený, jež je dalším prvkem daňové násobilky. Daňový objekt však ukazuje, proč je daň stanovena, resp. co bylo důvodem jejího stanovení.²² Základ daně je ve vztahu k objektu daně jeho konkretizací a vytyčuje pouze tu část daného objektu, která je relevantní ke zdanění. „Základ daně je kvantitativním parametrem pro určení výše daňové povinnosti.“²³ To znamená, že základ daně nemusí být pouze peněžně vyjádřen (např. u daně z příjmů fyzických a právnických osob²⁴), ale je možné jej vyjádřit i ve fyzických jednotkách, např. v hektolitrech, metrech, kusech, kilogramech (typicky daně spotřební²⁵ - konkrétně daně z minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků a daň ze surového tabáku). Pro účely práce mně poslouží především daň z příjmů fyzických osob, na které lze nejlépe demonstrovat progresivní zdanění a jež je zároveň nejvíce skloňováno právě v souvislosti s daní z příjmů fyzických osob.

1.5 Sazba daně a její popularita

V další části první kapitoly se podrobněji zabývám progresivním zdaněním. První kapitola je převážně teoretickou částí vymezující jednotlivé pojmy daňového práva, jinak tomu nebude ani v následujících odstavcích. Pokud je vůbec možné hodnotit tento institut, představuje sazba daně nejméně oblíbený prvek daňové techniky, nejvíce tázaný a vyvolávající v populaci (především v daňových poplatnících) určitou frustraci. Její stanovení sděluje daňovým poplatníkům, jaká část z jejich důchodů a majetku bude odvedena do veřejných

²¹ „Daněprostým minimem je třeba rozumět takový daňový základ, ze kterého se daň ještě nevybírání.“ Zdroj: BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 552 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 163.

²² BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 552 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 160.

²³ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. 335 s. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 978-80-7201-745-4, s. 140.

²⁴ Zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵ Zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

rozpočtů. Daňové právo rozeznává hned několik různých druhů/typů daňových sazeb, které níže podrobně vysvětlím. Nutno podotknout, že společnost, a myslím, že nejenom ta tuzemská, těžko akceptuje „ve finále“, tj. při jejím zavádění, jakoukoliv sazbu. Odvody putující státu v jakémkoliv provedení a formě se nikdy nebudou těšit velké oblibě a uznání. Kouba ve své publikaci rozlišuje dvě koncepce pohledu na daň. „*Daň jako spravedlivý „solidární“ příspěvek na chod věcí veřejných a daň jako loupež (odejmutí majetku pod pohrůžkou násilí), dělíci se ještě na dvě podmnožiny (1) loupež, která je nevyhnutelná, tj. daň jako nutné zlo a (2) loupež, která je vyhnutelná, tj. daň jako výpalné.*“²⁶ Podřadit smýšlení českých občanů pod jednu z těchto teorií je asi subjektivní názor každého z nás. Z mého pohledu, ovlivněného bezpochyby studiem práv, nahlížím na daň podle varianty první, ale nikoliv bez výhrad. Kouba uvádí, že původní význam slova solidarita je „*dobrovolný projev sounáležitosti dvou nebo více osob.*“²⁷ Později sám doplňuje, a nejenom on, shodují se na tom i další odborníci zabývající se daňovým právem napříč celým spektrem, že nemůžeme hovořit o solidárnosti daně, pokud se nejedná o dobrovolný projev sounáležitosti, ale o povinný, zákonem stanovený odvod do veřejných rozpočtů. Proto vnímám daň pouze jako nástroj, který sice je povinným odvodem plynoucím do veřejných rozpočtů, ale právě její následný účel (kam putují jednotlivé daně, určuje zákon o rozpočtovém určení daní²⁸), který samozřejmě nemusí být vždy naplněn, ve mně vzbuzuje, že se stále jedná o spravedlivý příspěvek. Spravedlivý v tom smyslu, že občané využívají služby hrazené přímo ze svých důchodů. Ačkoli zde bylo zmiňováno vnímání daní a nikoli daňových sazeb, myslím si, že jedním, ba i hlavním ukazatelem jejich „popularity“ ve společnosti, je právě sazba a její nastavení.

1.6 Příjmy veřejných rozpočtů a rozpočtové určení daňových příjmů

Zprvu zdůrazním, že tato podkapitola se dotýká nejenom práva daňového, ale především práva rozpočtového. „*Rozpočtové právo je v České republice vymezováno jako soubor právních norem, které upravují soustavu veřejných rozpočtů, obsah veřejných rozpočtů, fondovního hospodaření, rozpočtový proces*

²⁶ KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 169 s. ISBN 978-80-7552-685-4, s. 13.

²⁷ KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 169 s. ISBN 978-80-7552-685-4, s. 13.

²⁸ Zák. č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.

a vztahy vznikající při tvorbě, rozdělování a používání peněžní masy v těchto veřejných rozpočtech.“²⁹ Část laické populace si představí pod pojmem veřejný rozpočet, rozpočet státní. Je nutné vycházet z toho, že právní řád každého státu zná a upravuje svoji vlastní rozpočtovou soustavu. Na institut rozpočtové soustavy lze pohlížet ze dvou hledisek. Prvé z nich pojímá rozpočtovou soustavu jako soustavu veřejných rozpočtů a druhé hledisko nahlíží na stejnou problematiku z pohledu institucionálního, tedy, že rozpočtovou soustavu je možné označit za soustavu institucí, která zabezpečuje tvorbu, rozdělování, užití a kontrolu toků jednotlivých okruhů finančních prostředků v rámci této soustavy.³⁰ Rozloha a objem rozpočtového práva je však na samostatnou diplomovou práci, tudíž využiji jen to podstatné.

Je žádoucí uvést stěžejní pilíře v oblasti pramenů rozpočtového práva. Základními právními předpisy vymezující rozpočtovou soustavu jsou tzv. „velká a malá rozpočtová pravidla“. Tento termín není oficiálním názvem, jedná se o literaturou využívané označení. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen republiková pravidla) představuje tu část „velkých“ rozpočtových pravidel. Označení „velká rozpočtová pravidla“ je užíváno především z důvodu předmětu úpravy tohoto zákona. Podstatnou část tohoto právního předpisu tvoří státní rozpočet, který je však každoročně přijímán jako samostatný právní předpis.³¹ Republiková pravidla představují spíše teoretické vymezení státního rozpočtu, uvádí mimo jiné příjmy a výdaje státního rozpočtu, jejich členění do jednotlivých kapitol, které vyjadřují okruh působnosti a odpovědnosti ústředních orgánů státní správy a dalších organizačních složek státu.³² Republiková pravidla však nejsou jen o státním rozpočtu. Tento právní předpis upravuje též účast státního rozpočtu na financování programu a poskytování dotací a návratných finančních výpomocí ze státního rozpočtu³³, hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních

²⁹ PELIKÁNOVÁ, Irena; ŠMEJKAL, Václav; VILÍMKOVÁ, Veronika; SVOBODA, Pavel. *Finanční právo v první dekádě 21. století*. Praha: Karolinum, 2011. 83 s. Acta Universitatis Carolinae. ISBN 978-80-246-1914-9, s. 59. Původní zdroj: MARKOVÁ, Hana; BOHÁČ, Rudolf. *Rozpočtové právo*. Praha: C. H. Beck, 2007. 248 s. ISBN 978-80-7179-598-8.

³⁰ HAMERNÍKOVÁ, Bojka; MAAAYTOVÁ, Alena. *Veřejné finance*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0, s. 165.

³¹ Pro rok 2018 je to zákon č. 474/2017 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2018.

³² § 10 odst. 1 zák. č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

³³ Hlava III. zák. č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí a Regionálních rad regionů soudržnosti a účelovost prostředků státního rozpočtu³⁴, státní fondy³⁵ či státní závěrečný účet a vypracování jeho návrhu.³⁶ Uvedl jsem, z mého pohledu ty nejzásadnější, části, které vysvětlují jeho literární označení, jež jsem použil výše v textu. Zákon je však mnohem členitější a podrobnější.

Malá rozpočtová pravidla představuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon nahlíží na rozpočty z pohledu obcí a krajů, jakožto dvou stupňů územní samosprávy. V prvním paragrafu, ve kterém nalezneme předmět úpravy a působnost zákona, zmiňuje zákon také možnost zřizování nebo zakládání právnických osob územních samosprávných celků.³⁷ Aby tato subkapitola měla skutečný význam pro moji práci, je nutné k těmto dvěma právním předpisům uvést též zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.

1.7 Sazba daně

*„Sazba daně je algoritmus, číselné měřítko, pomocí kterého se vypočítává výše konkrétní daně.“*³⁸ Takto definuje sazbu daně Grůň. Bakeš pro přehlednost doplňuje, že stanovení probíhá ze základu daně. Sazba daně je tedy ukazatelem toho, kolik procent z důchodů či majetku připadne do veřejných rozpočtů. Daňové právo zná hned několik možných druhů sazeb. Jejich třídění závisí pokaždé na rozdílném hledisku. Prvním hlediskem, které nám sazby člení, je druh základu daně. V tomto případě hovoříme o jednotné či diferencované sazbě. Druhým hlediskem je vztah k velikosti základu daně. Zde od sebe odlišujeme sazbu pevnou a sazbu proporcionální (poměrnou). Proporcionální sazba bývá většinou stanovena procenty a její využití přichází v úvahu tam, kde má základ daně

³⁴ Hlava IV. zák. č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁵ Hlava VI. zák. č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁶ Hlava VII. zák. č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁷ § 1 odst. 1 zák. č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

³⁸ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006. 323 s. Vysokoškolské právní učebnice. ISBN 80-7201-620-2, s. 140.

hodnotový charakter.³⁹ Co to v praxi znamená? Nejjednodušeji si to lze představit na dani z příjmů fyzických osob, kde sazba dopadá na základ daně v poměrné části.

„Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.“⁴⁰

Pevná sazba se uplatňuje především u těch základů daní, které jsou vyjádřeny např. jednotkami fyzického objemu, typicky u alkoholových výrobků jsou to hektolitry. Pevná sazba se váže k objemové jednotce základu daně a je stanovena částkou, nikoli procenty, a tím vylučuje jakoukoliv poměrnost.⁴¹

Členění daní podle druhu základu daně je pro vysvětlení mnohem snazší a srozumitelnější. Už ze samotného názvu je zřejmé, že u jednotných sazeb nebude působit základ daně, jeho druh, množství nebo kvalita významný rozdíl. Takováto sazba se vyznačuje neměnností. Nutno podotknout, že zásluhou nastavení daňové soustavy v naší zemi, která se vyznačuje velkou rozmanitostí druhů daní, je zavedení této sazby u více druhů daní takřka nemožné. Proto v našem právním řádu můžeme v souvislosti s jednotnou sazbou daně hovořit pouze o dvou typech daní, a to o dani z nabytí nemovitých věcí (sazba činí 4 %⁴²) a od roku 2008 též o dani z příjmů fyzických osob (sazba činí 15 %⁴³). Mnohem typičtější je pro naši daňovou soustavu užití diferencované sazby. Ta má své využití především u daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) a u daní spotřebních. DPH nyní věnuji část mého textu z toho důvodu, jelikož právě DPH představuje hlavní roli v daňové soustavě ČR a je vnímána jako základní nepřímá daň, tudíž je na ni směřována velká pozornost, resp. na její nastavení. Od 1. 1. 2015 se uplatňují tři sazby této daně. První dvě sazby zůstaly beze změn. Základní sazba činí 21 %, první snížená sazba 15 % a nově český právní řád rozeznává druhou sníženou sazbu, která činí 10 %.⁴⁴ Pro orientaci, které zboží podléhá příslušné sazbě, přináší zákon o DPH přílohy, v nichž je podrobně rozepsáno dle kódu

³⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 311.

⁴⁰ § 5 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁴¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 310-311.

⁴² § 26 zák. opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

⁴³ § 16 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁴ § 47 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

nomenklatury celního sazebníku⁴⁵ zboží, jež podléhá dané sazbě. Jedná se o přílohy č. 2, 3 a 3a téhož zákona. DPH samozřejmě nepodléhá pouze zboží, ale i služby. I na tyto zákon a přílohy pamatují, konkrétně příloha č. 2, ve které je seznam služeb podléhajících první snížené sazbě daně. Rámcově uvedu, že mezi tyto služby patří např. služby spojené s odvozem a zpracováním odpadu, služby týkající se návštěv sportovních událostí nebo např. služby sociální péče. Zaměřím se také na druhou sníženou sazbu, která je, jak jsem již zmínil, od roku 2015 novinkou. Ta má své místo v příloze č. 3a, nazvanou „seznam zboží podléhajícího druhé snížené sazbě daně“. Tato příloha počítá pouze se zbožím, služby se na tuto sazbu již nevztahují. Jedná se o zboží převážně lékařského charakteru, ať už jde o radiofarmaka, očkovací látky, léky, kontrastní prostředky pro rentgenová vyšetření a další. Dále se sem řadí také mlýnské výrobky a to včetně výrobků pro osoby s nesnášenlivostí vůči lepku. Sníženou sazbou 10 % jsou též zdaněny tištěné knihy, obrázkové knihy pro děti, noviny a časopisy.⁴⁶

1.7.1 Progresivní sazba daně

Abych se příliš nevzdaloval od tématu, přistoupím k, z mého pohledu (ovlivněno tématem práce) nejdůležitějšímu, členění. Již výše jsem se zmínil o proporcionální sazbě daně. Jedná se tedy o takovou sazbu, jež se využívá u základu daně, který je vyjádřen určitou hodnotou. Pro přehlednost nejprve uvádím tři možné typy proporcionální (poměrné) sazby, které uznává právníká teorie. Odborníci se shodují na sazbě lineární, progresivní a sazbě regresivní.⁴⁷ Je nutné s tímto vymezením současně zmínit, čím se tyto sazby liší. Vycházím ze základního rozlišení pevné sazby a poměrné sazby, jejímž odlišujícím prvkem je vztah k velikosti základu daně. Tímto je myšleno, zda vzrůstající základ daně současně ovlivňuje míru zdanění, tzn., zda s sebou přináší vyšší či nižší daňovou sazbu. Z uvedeného pojmenování jednotlivých daňových sazeb lze snadno určit, jakým směrem vzrůstající základ daně sazbu ovlivňuje. Pokud nám zvyšující základ daně neovlivňuje daňovou sazbu (její sazba v % je stejná při rozdílné výši

⁴⁵ Kódem nomenklatury celního sazebníku se rozumí kód popisu vybraných výrobků uvedený v celním sazebníku v platném znění. Zdroj: příloha č. 3 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁶ Příloha č. 3a zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁷ BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 552 s. Beckovy právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 161.

základu daně), hovoříme o sazbě lineární. V opačném případě nám nastávají dvě situace: (1) výše základu daně stoupá a s tím se zvyšuje i procento jeho zdanění – progresivní sazba (Babčák⁴⁸ též uvádí jako vzestupnou sazbu) a (2) základ daně se zvyšuje, ale reakce daňové sazby je opačná, tzn. klesající, pak hovoříme o sazbě regresivní.⁴⁹ Pokud je využívána progresivní sazba daně, je možné k této sazbě přistoupit dvěma způsoby. Progresivní sazby daně mohou být progresivně klouzavé nebo progresivně stupňovité.⁵⁰ Takto nahlíží na tento institut většina autorů publikací daňového a finančního práva. Ekonomové přinášejí do této problematiky mnohem více a zaměřují se na měření progresivity daně. Ekonomický pohled na instituty finančního práva obecně nelze odtrhávat od těch právnických. Jedná se sice o dva odlišné obory, avšak mající v některých situacích shodné objekty zkoumání, které jsou ale posuzovány v naprosto rozdílných rovinách. Blíže se k tomuto vyjádřím v jedné z následujících kapitol mé práce. Nyní se vrátím o krok zpět k progresivní daňové sazbě. Uvedl jsem, že ji lze aplikovat dvěma způsoby. Progresivně stupňovitá sazba je v praxi nevyužívaným způsobem, jak zdaňovat důchody poplatníků z jednoho prostého důvodu. Její strmý způsob nastavení nemůže ve společnosti obstát před daňovou spravedlností. Blíže k pojmu daňová spravedlnost v jedné z následujících kapitol.

Pro znázornění připojím tabulku, která není přebrána z žádného cizího zdroje, ale je mnou vytvořena. Není totiž potřeba přebírat reálný podklad, jelikož během vyhledávání zdrojů pro mou práci, jsem na žádný daňový systém využívající tuto sazbu nenarazil.

Tabulka č. 1 – Progresivní stupňovitá sazba

Základ daně (v Kč)	Daňová sazba (v %)	Způsob zdanění
Do 12 200	10 %	Vždy plná výše základu daně zdaněna příslušnou sazbou
Do 20 000	15 %	
Do 31 876	25 %	

Zdroj: Vlastní zpracování podle oficiálních údajů Ministerstva práce a sociálních věcí a Českého statistického úřadu (dále jen ČSÚ).

⁴⁸ BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5, s. 149.

⁴⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 311.

⁵⁰ BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 552 s. Beckovy právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 161.

Částky 12 200,- Kč a 31 876,- Kč jsou zmíněny záměrně. První z uvedených je minimální mzdou platnou k lednu 2018.⁵¹ Druhá z jmenovaných částek je získána z oficiálních veřejně přístupných databází ČSÚ. Jedná se o průměrnou hrubou mzdu ve 2. čtvrtletí roku 2018.⁵² Úkolem této smyšlené tabulky je vysvětlit konstrukci progresivní stupňovité sazby. Na celou výši základu daně připadne vždy pouze jedna daňová sazba. Pro představu příjem 32 000,- Kč bude podle této tabulky v celé své výši zdaněn 25 %. V praxi by tedy došlo k tomu, že daňovému poplatníkovi s hrubým měsíčním příjmem např. 31 000,- Kč (daň 4 650,- Kč) zůstane vyšší čistá mzda než tomu, jehož hrubý měsíční příjem činí např. 32 000,- Kč (daň 8 000,- Kč). Naproti tomu často využívaný model progresivního zdaňování - progresivní klouzavá sazba, přináší více propracovaný systém zdanění. Zde již pro demonstraci použijí tabulku převzatou z právního předpisu.

Tabulka č. 2 – Progresivní klouzavá sazba

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

Zdroj: Zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 8. 2007 do 31. 12. 2007.

Toto jsou reálné údaje převzaté přímo ze zákona o daních z příjmů⁵³ z roku 2007. Takto byla v ČR naposledy stanovena progresivní sazba daně u daně z příjmů fyzických osob. Progresivní klouzavá sazba je považována za jakousi rozumnou volbu zdanění v souvislosti s problematikou daňové spravedlnosti. V naší zemi fungovalo progresivní zdanění příjmů fyzických osob na progresivně klouzavém modelu, který znázorňuje tabulka výše. Pokud základ daně přesáhl částku 121 200,- Kč ročně, použily se vždy alespoň dvě sazby. Rozpětí základu

⁵¹ Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR. Přehled o vývoji částek minimální mzdy. In: *mpsv.cz* [online]. 2018. [cit. 2018-10-12]. Dostupné z WWW: <https://www.mpsv.cz/cs/871>.

⁵² Český statistický úřad. Počet zaměstnanců a průměrné hrubé měsíční mzdy. In: *czso.cz* [online]. 2018. [cit. 2018-10-12]. Dostupné z WWW: [https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=MZD01-A&skupId=855&z=T&f=TABULKA&katalog=30852&pvo=MZD01-A&evo=v208!_MZD-LEG2_1#w=.](https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=MZD01-A&skupId=855&z=T&f=TABULKA&katalog=30852&pvo=MZD01-A&evo=v208!_MZD-LEG2_1#w=)

⁵³ Zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 8. 2007 do 31. 12. 2007.

daně vyjadřuje a určuje, kterou sazbu užít do kterého okamžiku. Ta část základu daně přesahující rozhodnou částku, je zdaněna vyšší sazbou bezprostředně následující. Pokud je základ daně tak vysoký, že jeho rozpětí přesahuje všechny tři kategorie, užijí se všechny sazby daně. Každá sazba se uplatní jen v tom rozsahu základu daně, na který je sazba přímo stanovena.

Příklad: Základ daně činí 350 000,- Kč. Výši daňové povinnosti vypočítáme následovně: $61\,212 + (350\,000 - 331\,200) \times 0,32$. Celková výše daňové povinnosti činí 67 228,- Kč.

1.7.2 Rovná daň – lineární sazba

V předchozích podkapitolách jsem se rozepsal o daňových sazbách. Nyní přistoupím přímo k daním, jakožto odvodům do veřejných rozpočtů. Téma mé práce je jasně vymezené, proč zde ale uvádím rovnou daň? Rovná daň představuje v daňové teorii jakýsi protipól daně progresivní. Rovná daň je „*de facto*“ odrazem sazby lineární, laicky řečeno - jedna sazba pro různý základ daně hodnotového charakteru. Rovná daň u daně z příjmů fyzických osob platí v současnosti i v naší zemi. Dá se však takhle jednoduše říci, že při použití sazby 15 % u výše zmíněné daně dojde opravdu k „rovnému“ zdanění? Samozřejmě, že nelze. Skutečná příjmová daň se pohybuje daleko za hranicí 15 %. Toto nikde v právních předpisech nelze vyčíst, ale je možné to jednoduše spočítat ($1,34 \times 15\%$). Oněch 1,34 značí 34 % připočtených k hrubé mzdě, jež tvoří sociální⁵⁴ a zdravotní pojištění⁵⁵ hrazené zaměstnavatelem. Hrubá mzda včetně tohoto pojištění tvoří tzv. superhrubou mzdu, o níž detailněji až v pozdějších podkapitolách. Skutečná sazba daně z příjmů fyzických osob tedy činí 20,1 %.⁵⁶

Předně je potřeba zmínit výhody takového daňového nastavení. Hlavní z nich je jednoduchost a srozumitelnost právních norem, které tento způsob daní obsahují a s tím související průhlednost těchto právních předpisů.⁵⁷ Jsou tedy tyto

⁵⁴ § 7 odst. 1 písm. a) zák. č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁵ § 9 odst. 2 zák. č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů + § 2 odst. 1 zák. č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶ GOLA, Petr. Sazba daně z příjmu fyzických osob pod lupou. In: *Finance.cz* [online]. 10. 07. 2015. [cit. 2018-10-15]. Dostupné z WWW:

<https://www.finance.cz/zpravy/finance/447382-sazba-dane-z-prijmu-fyzickych-osob-pod-lupou/>.

⁵⁷ ZAPLETAL, Jan. Rovná daň: podfuk nebo cesta k prosperitě?. In: *FinExpert.cz* [online]. 20. 04. 2006. [cit. 2018-10-15]. Dostupné z WWW:

<https://finexpert.e15.cz/rovna-dan-podfuk-nebo-cesta-k-prosperite>.

důvody těmi dostačujícími pro zařazení této daně do právních řádů jednotlivých zemí? Podívejme se do historie zavedení rovné daně v ČR. Nebudu zacházet zbytečně do dávné minulosti, ale zaměřím se výhradně na období po roce 1989.

Rok 1993 se stal v oblasti daňového práva přelomovým. V důsledku změny politického režimu v naší zemi a vymanění se z vlivu „východu“ bylo nutné přizpůsobit právní systém naší země. ČR se začínala ubírat směrem k vyspělým západním zemím. Dne 1. 1. 1993 došlo k rozdělení České a Slovenské Federativní republiky na dva samostatné státy – Českou republiku a Slovenskou republiku. S účinností od 1. 1. 1993 upravoval daně z příjmů fyzických a právnických osob zcela nový zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Překvapivě má tento zákon své místo v platném právním řádu ČR dodnes. Jen pro zajímavost a představu o současném legislativním přístupu českých zákonodárců prošel ZDP již 204 novelami a s účinností od 1. 7. 2019 se bude jednat již o 205. novelu.⁵⁸

Je potřeba říci, že část jednotlivých novel spočívá ve změnách daňových sazeb. Abych nepředbíhal v textu mé práce, budu směřovat zbytek kapitoly pouze k rovné dani z příjmů fyzických osob. Daň z příjmů právnických osob, upravená shodnou právní normou, zaznamenala změny pouze ve své výši. Sazba daně z příjmů právnických osob byla od počátku své účinnosti nastavena jako poměrná lineární sazba a platí takto i dnes. Rovná daň z příjmů fyzických osob si svoji premiéru v samostatné ČR odbyla až v roce 2008. Do té doby ZDP stanovoval progresivní klouzavou sazbu u daně z příjmů fyzických osob. Od 1. 1. 2008 se stala nově sazba daně z příjmů fyzických osob jednotnou poměrnou lineární.⁵⁹ „*Daň ze základu daně sníženého o nezdánitelnou část základu daně (§ 15) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činí 15 %.*“⁶⁰ Je úsměvné, že k tomuto došlo před deseti lety. Rovná daň z příjmů fyzických osob v ČR tedy v roce 2018 slaví své kulatiny. Co naše zákonodárce právě v roce 2008 přimělo k tomu přistoupit k přechodu na rovnou daň z příjmů fyzických osob a ustoupit tak progresivní dani, která již v tu dobu byla zavedeným institutem? Veselý ve své diplomové práci⁶¹ z roku 2006,

⁵⁸ ZDP.

⁵⁹ ŠPÍRKOVÁ, Taťána a kol. *Tendence daňového a celního práva v 21. století*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2011. 105 s. ISBN 978-80-87382-25-7, s. 13.

⁶⁰ ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2008.

⁶¹ VESELÝ, Jan. *Rovná daň*. Plzeň, 2006. Diplomová práce. (Mgr.) Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická. Vedoucí práce Dana Bárková.

zaměřené přímo na rovnou daň, vysvětluje a odhaluje možné výhody těchto daní. Autor v té době pojímá rovnou daň jako daňovou reformu.⁶² Je tomu tak především z důvodu, že v této době byla rovná daň „pouze na papíře“. V legislativní rovině spatřujeme rovnou daň z příjmů fyzických osob poprvé jako součást vládního reformního balíčku z roku 2007.⁶³ Jaké jsou tedy výhody této daně? Nepochybně je to její jednoduchost a jednoznačnost, s tím související větší srozumitelnost právních norem a nižší míra možného zneužití spočívající v daňových únicích. Zavedení rovné daně v ČR má však jedno úskalí, v němž spousta občanů vidí určitou nespravedlnost, co se týče výpočtu jejich daňové povinnosti. Tímto nešvarem je pojem superhrubá mzda. Blíže se tomuto pojmu (jeho označení je pouze název pro upravený základ daně) budu věnovat v následující podkapitole. Osobně považuji za největší přínos právě onu jednoduchost. § 16 ZDP již od své původní podoby z roku 1993 do konce roku 2007 obsahoval tabulku, která uváděla jednotlivé sazby pro jednotlivá daňová pásma. Zde byl základ daně uváděn v ročních částkách, bylo tedy nutné přepočítávat na měsíční hodnoty. Nyní ZDP formuluje výši daňové sazby u daně z příjmů fyzických osob pouze jednou větou, což z mého pohledu přináší značné zjednodušení pro laickou část veřejnosti při výpočtech svých daňových povinností.

1.8 Superhrubá mzda jako základ daně

Nyní se přesunu k onomu úskalí rovné daně z příjmů fyzických osob v ČR, které jsem zmínil výše. Superhrubá mzda představuje základ daně z příjmů fyzických osob zvýšený o pojistné na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem. Laicky řečeno: hrubá mzda + zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem. Pokud ji budeme hledat v zákoně, je zbytečné upínat se k tomuto označení. Superhrubá mzda je upravena v § 6 odst. 12 ZDP takto: *„Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních*

⁶² VESELÝ, Jan. *Rovná daň*. Plzeň, 2006. Diplomová práce. (Mgr.) Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická. Vedoucí práce Dana Bárková, s. 31.

⁶³ Zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

*předpisů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“).*⁶⁴ Úskalím je tento pojem z toho důvodu, že (1) jeho název není názvem oficiálním, přímo definovaným a vyskytujícím se v právní úpravě, (2) superhrubá mzda měla být pouze dočasným řešením, (3) v praxi znamená, že k hrubé mzdě se přičítá pojistné na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, každý by na tomto místě očekával spíše pojistné hrazené zaměstnancem, (4) vždy je potřeba superhrubou mzdu zaokrouhlit na stovky nahoru, tento úkon je však dle mého názoru spíše kosmetický a výslednou daňovou povinností nikterak zvlášť neovlivní. Jedná se tedy o jakési fiktivní zvýšení základu daně z příjmů ze závislé činnosti.⁶⁵ Pelc ve svém komentáři dále uvádí, že takovýto postup zdaňování žádná ze zemí Evropy dosud neaplikovala a nelze ani shledat podobnost s příbuzným institutem, který, jak autor uvádí, se vymyká veškeré hospodářské a daňové logice. Je tedy na místě být v tomto ohledu evropskou raritou? Odpověď si lze domyslet již z položené otázky.

1.9 Výpočet daně z příjmů fyzických osob před rokem 2008

Vycházejme z toho, že před rokem 2008 neexistoval pojem superhrubá mzda. Základ daně nebyl zvyšován o fiktivní hodnotu, ale paradoxně byl snižován o sražené nebo zaměstnancem uhrazené částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění.⁶⁶ Na jednu stranu zde máme logicky vypadající systém, který nemá příliš mnoho otazníků, na straně druhé nám progresivní zdaňování přináší mírný zmatek v oblasti výpočtu daňové povinnosti a může vytvářet prostředí pro tvorbu daňových úniků. Podstatnou úlohu v systému zdaňování příjmů fyzických osob hrají též slevy na dani. V tabulce můžeme vidět pouze základní slevu na poplatníka, která činila v roce 2007 600,- Kč měsíčně, ročně pak 7 200,- Kč. Celkové nastavení slev na daních muselo projít kompletní proměnou, především kvůli zavedení superhrubé mzdy, která vznikla z důvodu rozpočtové proveditelnosti rovné daně z příjmů fyzických osob. Slevy na dani zaznamenaly po roce 2008 prudký nárůst, aby vyvážily uměle zvýšený základ daně.

⁶⁴ § 6 odst. 12 ZDP.

⁶⁵ PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015. 1428 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6, s. 204.

⁶⁶ § 6 odst. 13 ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007.

Tabulka č. 3 – Výpočet daně z příjmů fyzické osoby v roce 2007 (počítáno se slevou na poplatníka)⁶⁷

Složky	Částka (v Kč)	Procenta/Výpočet	Právní úprava
1) Hrubá mzda	20 000	x	x
2) ZP – zaměstnanec	900	4,5 %	§ 9 odst. 2 zák. č. 48/1997 Sb. + § 2 odst. 1 zák. č. 592/1992 Sb.
3) SP – zaměstnanec	1 600	8 %	§ 7 odst. 1 písm. b) zák. č. 589/1992 Sb.
4) ZP – zaměstnavatel	1 800	9 %	§ 9 odst. 2 zák. č. 48/1997 Sb. + § 2 odst. 1 zák. č. 592/1992 Sb.
5) SP – zaměstnavatel	5 200	26 %	§ 7 odst. 1 písm. a) zák. č. 589/1992 Sb.
6) Základ daně	17 500	x	§ 5 odst. 1 + § 6 odst. 13 zák. č. 586/1992 Sb.
7) Daň z příjmů	2 618	12 % do 121 200 19 % nad 121 200	§ 16 zák. č. 586/1992 Sb.
8) Sleva na dani	600	x	§ 35ba odst. 1 písm. a) zák. č. 586/1992 Sb.
9) Daň z příjmů po slevách	2 018	ř.7 – ř.8	x
10) Čistá mzda	15 482	ř.1 – ř.2 – ř.3 – ř.9	x

Zdroj: Vlastní upravené zpracování podle údajů z Podnikatel.cz.⁶⁸

⁶⁷ Veškeré právní předpisy použité v této tabulce jsou uvedeny ve znění účinném k 31. 12. 2007.

⁶⁸ BOHUTÍNSKÁ, Jana. Daň z příjmů fyzických osob po reformě: Všichni stejně?. In: *Podnikatel.cz* [online]. 05. 11. 2007. [cit. 2018-10-05]. Dostupné z WWW: <https://www.podnikatel.cz/clanky/dan-z-prijmu-fyzicky-osob-po-reforme/>.

1.10 Výpočet daně z příjmů fyzických osob v roce 2018

Již od roku 2008 platí v ČR superhrubá mzda, jakožto „dočasné řešení“, a není tomu jinak ani v současnosti, i přes hlasité kritizování tohoto „českého unikátu“ některými politiky. Skrze soukromá i veřejná média se nyní politické špičky přou o její další budoucnost. O její definitivní zrušení se minulý rok bilo hned několik politických stran a hnutí – ANO, Česká strana sociálně demokratická (dále jen ČSSD), Občanská demokratická strana (dále jen ODS), TOP 09, ale opět neúspěšně, nebo spíše ne tolik promyšleně a bez adekvátního náhradního řešení. Aktuálním „bojovníkem“ za zdanění příjmů fyzických osob z hrubé mzdy, tzn. z neupraveného základu daně, je současná ministryně financí Alena Schillerová (ANO).

Zavedení superhrubé mzdy souvisí se zavedením rovné daně z příjmů fyzických osob. Situace v roce 2008 byla taková, že progresivní zdanění již bylo především podle pravicově orientovaných stran zastaralým řešením, neodrážející spravedlnost zdaňování. ČSSD a obecně levicově zaměřené strany s tímto prohlášením nesouhlasily, což pro finální řešení situace neznamenal vůbec nic. ODS v roce 2006 před volbami do Poslanecké sněmovny představila návrh rovné daně z příjmů fyzických osob, ta nemohla být rozpočtově proveditelná díky nedostatečně promyšlenému návrhu této strany. Návrh tedy musel projít „mírnými“ úpravami, které měly zahladit ztráty ve státním rozpočtu, jenž by nepromyšlený návrh ODS údajně přinesl. Jelikož ODS nechtěla od svého slibu ustoupit, musel tehdejší ministr financí Miroslav Kalousek (dříve člen KDU-ČSL, nyní za TOP 09) sáhnout k tomuto nevídanému řešení.⁶⁹ Rovná daň tedy občanským demokratům prošla, ale ve skutečnosti z toho příliš nadšení nebyli. Samotné zrušení superhrubé mzdy je plánováno na začátek příštího roku, kdy má nabýt účinnosti daňový balíček, který taktéž myslí na zrušení tzv. solidární daně, která představuje „*de facto*“ druhou daňovou sazbu.⁷⁰ O solidární dani se více zmiňuji v jedné z následujících kapitol.

Od začátku roku 2019 se tak snad můžeme těšit na konec éry superhrubé mzdy a s tím na nutně související příchod srozumitelnějšího způsobu výpočtu daní

⁶⁹ KLIMEŠ, David. Nesmrtelná superhrubá mzda. In: *Ekonom*. Praha: Economia, 2018, LXII(37), 14-16. ISSN 1210-0714, s. 14-16.

⁷⁰ SCHILLEROVÁ, Alena. Proč je správné zrušit superhrubou mzdu?. In: *Ministerstvo financí ČR* [online]. 09. 02. 2018. [cit. 2018-10-20]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/proc-je-spravne-zrusit-superhrubou-mzdu-31004>.

z příjmů fyzických osob. Superhrubou mzdu jsem tedy začlenil do mé diplomové práce z toho důvodu, že je neodmyslitelnou součástí rovné daně z příjmů fyzických osob (neodmyslitelnou bohužel jen v ČR), která nahradila v roce 2008 progresivní daň z příjmů fyzických osob.

Tabulka č. 4 - Výpočet daně z příjmů fyzické osoby v roce 2018 (počítáno se slevou na poplatníka⁷¹)

Složky	Částka (v Kč)	Procenta/Výpočet	Právní úprava
1) Hrubá mzda	20 000	x	x
2) Superhrubá mzda	26 800	ř.1 + ř.5 + ř.6	§ 6 odst. 12 zák. č. 586/1992 Sb.
3) ZP - zaměstnanec	900	4,5 %	§ 9 odst. 2 zák. č. 48/1997 Sb. + § 2 odst. 1 zák. č. 592/1992 Sb.
4) SP - zaměstnanec	1 300	6,5 %	§ 7 odst. 1 písm. b) zák. č. 589/1992 Sb.
5) ZP - zaměstnavatel	1 800	9 %	§ 9 odst. 2 zák. č. 48/1997 Sb. + § 2 odst. 1 zák. č. 592/1992 Sb.
6) SP - zaměstnavatel	5 000	25 %	§ 7 odst. 1 písm. a) zák. č. 589/1992 Sb.
7) Sleva na dani	2 070	x	§ 35ba odst. 1 písm. a) zák. č. 586/1992 Sb.
8) Daň z příjmů	4 020	15 %	§ 16 zák. č. 586/1992 Sb.
9) Daň z příjmů po slevě	1 950	ř.8 – ř.7	x
10) Čistá mzda	15 850	ř.1 – ř.3 – ř.4 – ř.9	x

Zdroj: Vlastní upravené zpracování podle údajů z Podnikatel.cz⁷²

⁷¹ Veškeré právní předpisy použité v této tabulce jsou uvedeny ve znění účinném k 15. 10. 2018.

⁷² BOHUTÍNSKÁ, Jana. Daň z příjmů fyzických osob po reformě: Všichni stejně?. In: Podnikatel.cz [online]. 05. 11. 2007. [2018-10-05]. Dostupné z WWW: <https://www.podnikatel.cz/clanky/dan-z-prijmu-fyzicky-ch-osob-po-reforme/>.

V daném případě nelze říci, že zapojení superhrubé mzdy do výpočtu výše uvedené daňové povinnosti přináší negativní vliv na její finální hodnotu. Daň při rovném zdanění s využitím superhrubé mzdy (tabulka 4) je přesto ve srovnání s progresivním zdaněním nižší (tabulka 3). Není ale možné tuto daňovou anomálii tímto ospravedlňovat. Je potřeba přijít s řešením, jež opravdu přinese výhody rovného zdaňování bez podobných polovičatých řešení, která ukazují z počátku dobrý záměr v nevěrohodném světle.

2 Progresivní zdanění – pojem

Progresivní daň, konkrétně formy progresivního zdaňování, jsem již představil v první kapitole mé práce. Nyní se budu zabývat pojmem samotným. Nahlédneme-li do slovníku cizích slov, dočteme se, že význam slova „progresivní“ lze nahradit synonymy - vzestupný, pokrokový, probíhající postupně, po krocích, soustavně se vyvíjející. Nejedná se tedy o termín čistě z oblasti právního jazyka. Až právní teorie propůjčila tomuto slovu význam, který je relevantní pro studenty právnických fakult. Opakem je z logiky věci slovo „degresivní“. V právu však považujeme za opak daně progresivní daň rovnou, resp. lineární sazbu daně. Degresivní sazba není v ČR v současné době využívána. Progresivní zdanění je většinou zmiňováno v souvislosti se systémem osobní daně z příjmů, proto i v mé diplomové práci pracuji výlučně s daněmi přímými. V současné době představuje progresivní zdanění příjmů fyzických osob velice aktuální téma v ČR, je tedy z mého pohledu důležité věnovat se daním přímým. Další možnou modifikací progresivního zdanění je progresivní zdanění spotřeby. Tento model má původ ve Spojených státech amerických a nabízí alternativu k současnému zdanění příjmů, v nynější době je zatím zpracován pouze v teoretické rovině.⁷³

2.1 Ekonomie & právo & politika

První kapitola této diplomové práce má za úkol představit progresivní daň, rovnou daň a veškeré instituty s nimi související především v rovině teoretické, tak jak je představuje odborná právnická literatura. Uvedl jsem i způsoby výpočtu daní včetně současného systému zdaňování. Nyní bych rád přešel směrem k výkladu tohoto pojmu. Co přesně vyjadřuje progresivnost z pohledu práva či ekonomie? Je vůbec možné jednoduše odpovědět na otázku, zda jsou daně spíše právnickým institutem či institutem ekonomickým? Kdo poprvé přišel s nápadem progresivního zdaňování ve světě a jak je tomu v Evropské unii (dále jen EU) a jakým způsobem zanikla progresivní daň v ČR? Tato kapitola by měla osvětlit tyto základní otázky.

⁷³ RIEDLOVÁ, Anna. *Progresivní zdanění spotřeby* [online]. Brno, 2016. [cit. 2018-10-30]. Diplomová práce. (Mgr.) Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Vedoucí práce Michal Radvan. Dostupné z WWW: https://is.muni.cz/th/bhuu8/DP_AnnaRiedlova_final.pdf.

Abych se v této kapitole měl o co opřít, je z mého pohledu nutné si vymezit vztah práva a ekonomie. Tyto dvě vědní disciplíny se obecně často prolínají. Markantně to můžeme spatřit především v právu finančním, které hovoří o vědě o finančním právu jakožto o právnické vědě⁷⁴, naproti tomu stojí však finanční věda⁷⁵, jakožto věda čistě ekonomická, kterou definoval prof. JUDr. Karel Engliš, několikanásobný ministr financí za první republiky, ve svých knihách *Finanční věda* a *Malá finanční věda*. Obě tyto vědy tedy nelze zaměňovat, ale lze říci, že jedna se bez druhé neobejde. Věda o finančním právu musí vždy čerpat a vycházet z ekonomického základu finanční vědy a naopak.⁷⁶ Na tomto si lze demonstrovat úlohu ekonomie a práva. Meritem věci ekonomů je především zkoumat ekonomickou stránku financí obecně, resp. co je jejich obsahem, kdežto role právníků spočívá především v posouzení tohoto obsahu po formální stránce – po stránce právní.⁷⁷ Z pohledu mírně filozofického lze říci, že právo prostřednictvím veřejné moci podporuje určitou morálku v prosazování chování, které je nebo by alespoň mělo být morálně správné.⁷⁸ Kouba pak ve své publikaci uvádí, že při zkoumání určitého institutu by mělo dojít zprvu k posouzení ekonomickému, které následně přinese možné závěry např. v oblasti hospodářského opatření. Úkolem práva je tyto závěry formulovat a převést do normativní podoby.⁷⁹ Z těchto tří myšlenek či pohledů autorů na tuto volně vyložitelnou otázku lze vypožorovat, že právo má dodávat konečnou formu závěrům, které předtím projdou ekonomickým drobnohledem.

Pokud zde píšou o vztahu ekonomie a práva, nemohu opomenout další „obor“, který je nutné zapojit mezi tyto vědy, a tím je politika. Nové stanovení a hýbání s výší daní je doslova „PR“ pro každou politickou stranu nejenom v naší zemi. Toto vychází již z povahy daní a z jejich špatné „reputace“ ve společnosti. Většina občanů v ČR, ale i v okolních zemích Evropy spatřuje v odvádění daní do veřejných rozpočtů nutné zlo a křivdu a většina z nich „volá“ po změně, která by

⁷⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 26.

⁷⁵ „*Finanční věda vykládá hospodářství státu*.“ Zdroj: ENGLIŠ, Karel. *Malá finanční věda*. Praha: F. Borový, 1946. 347 s., s. 15.

⁷⁶ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 344 s. ISBN 978-80-7552-935-0, s. 27.

⁷⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 26.

⁷⁸ SOBEK, Tomáš. *Právní myšlení: kritika moralismu*. Praha: Ústav státu a práva, 2011. 620 s. ISBN 978-80-87439-03-6, s. 20.

⁷⁹ KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 169 s. ISBN 978-80-7552-685-4, s. 9.

jejich zatížení snížila. Není tomu tak např. v severských státech, především v Dánsku. Lidé zde nespátřují v odvádění daní takový problém, jako v zemích východní Evropy a paradoxně jsou zde sazby nastaveny vysoko. Může za to především sociální systém země, který poskytuje svým občanům vyšší sociální jistoty a vyšší důvěryhodnost tammích politických reprezentantů. V ČR v současné době usiluje o progresivní zdanění ČSSD, která v roce 2017 navrhovala progresivní daň z příjmů fyzických osob.⁸⁰ Předem je nutné zmínit, že progresivní zdanění příjmů mají ve svém volebním programu převážně levicově orientované politické strany, jenž se „ohání“ solidaritou, která by měla nastat v případě nastavení těchto daní. Je však vůbec na místě hovořit o solidaritě v souvislosti s daněmi? Z mého pohledu a z pohledu většiny autorů nikoli.⁸¹ Politikové si tak hrají se slovy a nutno říci, že populace na tyto hry ráda opakovaně přistupuje.

2.2 Historie daní obecně

V prvních odstavcích mé práce jsem představil, co přesně daň vyjadřuje. Jejich historii jsem úmyslně opomenul, abych se k ní mohl vrátit nyní. Obecně lze říci, že daně jsou spjaty se vznikem prvních státních útvarů. Pokud si vzpomeneme na základní rysy daní: povinná, pravidelná, nenávratná, neekvivalentní, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, tak v období předchůdců dnešních daní tyto rysy tehdejší odvody státu nesplňovaly. V otrokářských společnostech se jednalo většinou o nepravidelné, naturální dávky spojené většinou s jednorázovými událostmi. Stát byl v tu dobu financován převážně z válečných kořistí, a tak nebyl kladen takový důraz na jejich výběr.⁸²

Ve starověkém Řecku nebyl odvod daní povinností, ale přímé daně zde byly dobrovolným výrazem občanské sounáležitosti. Občan, který nejevil zájem o státní záležitosti, byl hanlivě označován tamější populací jako idiot.⁸³ Hlavním účelem „daní“/příjmů plynoucích státu bylo financování armády, jež se

⁸⁰ DRTINOVÁ, Daniela. Progresivní daň? Žádný trest pro bohaté, více peněz v peněženkách chudších, říká expert ČSSD. In: *DVTV.cz* [online]. 22. 02. 2017. [cit. 2018-11-06]. Videorozhovor dostupný z WWW:

<https://video.aktualne.cz/dvtv/progresivni-dan-zadny-trest-pro-bohate-vice-penez-v-penezenk/r~10142594f91d11e6b0800025900fea04/?redirected=1540220123>.

⁸¹ Viz pozn. pod čarou č. 27.

⁸² ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 126 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0, s. 13.

⁸³ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006. 323 s. Vysokoškolské právníké učebnice. ISBN 80-7201-620-2, s. 103.

s přibývajícím dobou stupňovalo. Důsledkem bylo ustoupení naturálních dávek dávkám peněžním, které získávaly pravidelný charakter.

Za první daně můžeme považovat např. domény, regály, kontribuce či akcízy. Domény se vyznačují ještě naturální povahou a vyjadřují odvod z výnosů z panovníkovy majetku. Regály jsou spíše poplatky než daněmi v pravém slova smyslu. Jedná se o poplatky za propůjčení práv, jež náležela panovníkovi (např. právo vaření piva či právo těžby). Za předchůdce dnešních nepřímých daní lze považovat akcízy, které postihovaly zboží v oběhu.

Na závěr tohoto velmi stručného historického exkurzu si ponechávám kontribuce, které můžeme považovat za předchůdkyně dnešních přímých daní. Jejich výběr byl rozdělen na výběr z hlavy, z majetku a z výnosů. Způsob vybírání kontribucí byl založen na repartiční metodě, jenž spočívá ve schválení potřebné míry výnosu výběru panovníkem, následuje rozdělení do jednotlivých měst až k jednotlivým skupinám poplatníků.⁸⁴ Je nepochybně možné zde vypisovat jednotlivé státy a jejich vývoj v daňové oblasti, ale mým úkolem není rekapitulovat veškerou historii, ale především vytyčit důležité momenty daňové historie spjaté s daněmi přímými, blíže pak s daněmi progresivními.

2.3 Progresivní zdanění napříč historií Československa

Pokud se podíváme na historii daní v Československu, je důležité vycházet z bývalého monarchistického zřízení, které nebylo snadné jen tak překročit. Po I. světové válce většina států Evropy bojovala s válečnými ztrátami, které se projevovaly i v ochromení státního aparátu. Zásadní změny v daňovém právu (resp. v právu berním⁸⁵) v historii daní na území bývalého Československa jsou spojené s daňovými reformami. Od vzniku Československa můžeme napočítat celkem tři reformy, které výrazně ovlivnily běh našich dějin v oblasti daní. První daňová reforma pochází z roku 1927. Tehdejší ministr financí Karel Engliš dotvořil již dlouho připravovaný záměr zjednodušit a sjednotit daňový systém v zemi, který byl roztržštěn, jelikož na Slovensku a v Podkarpatské Rusi existoval odlišný systém daní. „Englišova daňová reforma“, jak ji mnozí nazývali, byla

⁸⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 126 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0, s. 14.

⁸⁵ Berní právo = již archaické označení pro právo daňové. Toto označení bylo užíváno v právních předpisech do roku 1948, kdy došlo k nahrazení nynějším označením „daň“. Berní právo je možné považovat za širší pojem, jelikož může zahrnovat mimo jiné též právo poplatkové.

výlučně reformou daní přímých. Stěžejním právním předpisem se stal zákon ze dne 15. června 1927 č. 76/1927 Sb., o přímých daních.⁸⁶

Tato reforma a konkrétně tento právní předpis přinesl mimo jiné progresivní zdanění v oblasti daní důchodových. Daňová sazba daně důchodové byla v § 18 téhož zákona rozčleněna do 20 stupňů podle výše dosaženého důchodu. Konkrétní sazby byly v rozpětí od 1 % - 29 %. Základem daně, daně důchodové, byl důchod domácnosti. Zákon uváděl, že „*tento se zjistí tím, že se sečte důchod hlavy rodiny s důchodem příslušníků jeho rodiny, vyjímajíc služební požitky těchto příslušníků podle § 11.*“⁸⁷ Užívání progresivní daně na našem území tedy můžeme datovat do období po I. světové válce. Lze ji pojmout jako reakci na nedostatek financí ve státním rozpočtu a potřebu tento deficit vyvážit.

Státy v této době vynakládaly finance především v oblasti sociálního zabezpečení a samozřejmě též na úhradu válečných nákladů. Naděje se vkládaly právě do progresivního zdanění, jež přinášelo vyšší zdanění, které mělo být správnější a spravedlivější, neboť nemělo docházet ke snížení sociálního statutu plátce daně. Celosvětový původ progresivního zdanění můžeme přičítat Adamu Smithovi⁸⁸, jenž je autorem světoznámé knihy *Bohatství národů* (1776). Další směřování k progresivnímu zdanění lze spatřit i v Deklaraci práv člověka a občana.⁸⁹

Daňová soustava tehdejší doby zahrnovala široké množství daní, jako daň všeobecnou výdělkovou postihující čistý výnos individuálního podniku, zvláštní daň výdělkovou pro právnické osoby, daň z vyššího služného převyšující stanovenou roční hranici nebo přepychovou daň, které podléhaly např. různé druhy exotického ovoce, vyjmenované druhy uzenin, luxusní obuv či kosmetika.⁹⁰ Tento výčet není konečný, je proto vhodné zmínit, že množství daní za

⁸⁶ ABREŠEK, Andrej. *Historie daňových reform*. Plzeň, 2014. Diplomová práce (Ing.). Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická. Vedoucí práce Pavlína Hejduková, s. 57.

⁸⁷ § 5 odst. 2 zák. č. 76/1927 Sb., o přímých daních.

⁸⁸ Adam Smith (1723-1790) – skotský ekonom a filozof, zakladatel moderní ekonomie a představitel skotského osvícenství. Zdroj: Wikipedia contributors. Adam Smith. In: *Wikipedia, The Free Encyclopedia* [online]. Datum poslední revize 18. 03. 2019, 14:15 UTC. [cit. 2019-03-25]. Dostupné z WWW:

https://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Adam_Smith&oldid=888338705.

⁸⁹ BLECHOVÁ, Beáta. Progresivní nebo "rovná" daň - ekonomické i politické dilemma. In: *Politická ekonomie* [online]. Praha, 2012, 60(5), 649-667 [cit. 2018-10-30]. DOI: <https://doi.org/10.18267/j.polek.868>. ISSN 2336-8225. Dostupné z WWW: <https://www.vse.cz/polek/868>.

⁹⁰ ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015.

126 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0, s. 18.

1. republiky bylo taktéž vysoké, jako je tomu v dnešní době. Kritika, která se tak snaší na dnešní daňovou soustavu ČR, není zcela na místě.

S příchodem Komunistické strany Československa (dále jen KSČ) k moci po II. světové válce (oficiálně v roce 1948) souvisela další daňová reforma. K jejímu aplikování však došlo až v roce 1953. Dle mého názoru se jedná spíše o daňovou reformu vyvolanou politickou situací a nutností KSČ přizpůsobit daňový systém sovětskému vzoru, než daňovou reformu, která by reagovala a cílila na nedostatky tehdejší daňové soustavy. Rozdělení daní na přímé a nepřímé již bylo minulostí. Nový daňový systém byl rozdělen na dvě části: (1) daň placené podnikovou sférou a (2) daň a poplatky placené obyvatelstvem.⁹¹

Předreformní právní úprava⁹² daně ze mzdy se vyznačovala v nastavení daňové sazby obrovskou progresí, která dle přílohy k § 6 tohoto zákona (zák. č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy) v odstavci 2 uvádí, že „*daň však nesmí činiti více než 85 % mzdy.*“⁹³ Tentýž odstavec však zmiňuje daňovou sazbu ve výši 89 % pro osoby, jejichž roční příjem činí 1 000 000 Kčs a více. Tuto myšlenku socialistických zákonodárců upřímně nechápu a nepodařilo se mně ji objasnit ani pomocí vícero zdrojů. Tehdejší systém nádherně ilustruje publikace z roku 1985, jež tuto vysokou progresy odůvodňuje a obhajuje tím, že vysoké platy většinou neodpovídaly vyšším pracovním výkonům nebo důležitosti zaměstnání a dále samozřejmě zmiňuje vypočítavost kapitalistů, kteří do svých příjmů zahrnovali i část zisku podniků.⁹⁴ Tento několikanásobně přemrštěný systém zdaňování mezd vydržel pouze do roku 1953. Pravda byla taková, že takto nastavený systém velmi záhy sebral zaměstnancům veškerou zbylou motivaci k práci a stimulace k vyšším výkonům tak byla mizivá. Progresivní daň však znamenala pro tehdejší systém v zemi absolutní samozřejmost, nikdo ani nepomyslel, a především nemohl ani pomyslet, na rovné zdanění příjmů fyzických osob (mezd). Daňová reforma, resp. zák. č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy, ve znění pozdějších předpisů, tak navázal na progresivní zdanění daně ze mzdy a pouze upravil daňové sazby rapidním snížením procent postihujících mzdu. Nejednalo se ale již o 20 stupňů dle

⁹¹ ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 126 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0, s. 19.

⁹² Zák. č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy.

⁹³ Odst. 2 přílohy k § 6 zák. č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy.

⁹⁴ PICMAUS, František a kol. *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. 2. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Státní nakladatelství technické literatury, 1985, 205 s., s. 38.

dosaženého důchodu, ale jednotlivé stupně byly zcela pozměněny. Tento zákon s celkem 6 novelizacemi platil až do konce roku 1992⁹⁵, poté byl nahrazen současným ZDP. Zákon z roku 1952, účinný až od ledna roku 1953, upravoval konkrétní sazby daně ze mzdy v § 6 tohoto zákona takto:

Tabulka č. 5 – Daňová sazba daně ze mzdy v roce 1953

Ze základu		Činí daň
přes Kčs	až včetně do Kčs	
-	1 500	5 %
1 500	2 000	8 %
2 000	3 000	160 Kčs a 10 % ze základu daně přesahujícího 2 000 Kčs
3 000	4 000	260 Kčs a 11 % ze základu daně přesahujícího 3 000 Kčs
4 000	5 000	370 Kčs a 12 % ze základu daně přesahujícího 4 000 Kčs
5 000	6 000	490 Kčs a 13 % ze základu daně přesahujícího 5 000 Kčs
6 000	7 000	620 Kčs a 14 % ze základu daně přesahujícího 6 000 Kčs
7 000	8 000	760 Kčs a 15 % ze základu daně přesahujícího 7 000 Kčs
8 000	9 000	910 Kčs a 16 % ze základu daně přesahujícího 8 000 Kčs
9 000	10 000	1 070 Kčs a 17 % ze základu daně přesahujícího 9 000 Kčs
10 000	12 000	1 240 Kčs a 18 % ze základu daně přesahujícího 10 000 Kčs
12 000	a výše	1 600 Kčs a 20 % ze základu daně přesahujícího 12 000 Kčs

Zdroj: § 6 Zák. č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy, ve znění účinném od 1. 1. 1953 do 31. 5. 1993.

Zajímavostí je, že v posledním znění tohoto zákona, účinném k 31. 12. 1992, byly daňové sazby zcela shodné, jako tomu bylo na začátku roku 1953. Nadvláda KSČ v zemi a směřování státu směrem k SSSR se odrazilo i v tomto

⁹⁵ Zák. č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy, ve znění pozdějších předpisů.

právním předpise a takřka 40 let „vývoje“ ekonomiky a politiky v naší zemi (v uvozovkách proto, že za doby vlády KSČ lze hovořit o určitém vývoji ekonomiky či politiky ve státě pouze s nadsázkou) nepřineslo žádnou změnu v oblasti systému zdanění příjmů obyvatelstva. V dnešní době, kdy slyšíme volání po upravení sazeb a systému zdanění takřka pokaždé s příchodem nové vlády, působí tento jev „úsměvně“.

Poslední velká daňová reforma je spjata se vznikem dvou samostatných států, ČR a Slovenské republiky (dále jen SR), tedy s rokem 1993. Po pádu komunistického režimu v roce 1989 bylo rozhodnuto tehdejší daňovou soustavu nereformovat a reformu stanovit k 1. 1. 1993. Daňový systém a soustava daní musela projít proměnou přímo o 180 stupňů z důvodu pojetí ekonomiky státu, která již nebyla centrálně plánovaná, ale začala přirozeně tíhnout k ekonomice tržní. Současná daňová soustava (od roku 1993) je vybudována na třech základních daňových kanálech, které reprezentují evropské tržní ekonomiky: (1) spotřební daně, (2) zdanění příjmů a (3) příspěvky na sociální zabezpečení.⁹⁶ Progresivní zdanění příjmů fyzických osob odolávalo kritice pravicových stran až do druhé poloviny roku 2007. Dne 19. září 2007 byl přijat zákon č. 261/2007 Sb., který odstartoval éru rovného zdanění příjmů fyzických osob.

2.4 Zákon č. 261/2007 Sb. & nález Ústavního soudu Pl. ÚS 24/07

V jedné z předchozích kapitol jsem uvedl, že přijetí rovné daně z příjmů fyzických osob, tedy uzákonění lineární sazby daně z příjmů fyzických osob, se datuje k roku 2008. Nutno říci, že za éry samostatné ČR se jedná o jeden z nejrevolučnějších kroků v daňovém právu.⁹⁷ Tehdy (1. 1. 2008) nabyl účinnosti zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, který mimo jiné obsahoval onu změnu v systému zdaňování.

Jeho přijetí se však neobešlo bez komplikací. Dne 22. října 2007 podala skupina 67 poslanců Poslanecké sněmovny, zastoupená JUDr. Michalem Haškem, tehdejším šéfem poslaneckého klubu ČSSD, ústavní stížnost k Ústavnímu soudu

⁹⁶ VÍTEK, Leoš. *Daňová politika české republiky. Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. Praha: Národohospodářský ústav Josefa Hlávky, 2001. 87 s. ISBN 80-238-8182-5, s. 27.

⁹⁷ RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-807239-230-8, s. 238.

ČR a domáhala se zrušení⁹⁸ tohoto zákona nebo některých jeho částí. Zákon si vysloužil přezdívku „Topolánkův reformní batoh“ někdy jen „Topolánkův batoh“.⁹⁹ Sám tak odvozuji z toho, že zákon obsahoval změnu hned několika zákonů najednou (původně 7) a postupně přibíral i ty, které měly být údajně projednávány samostatně. Toto byl hlavní důvod, který skupina poslanců přednesla Ústavnímu soudu ČR (způsob přijetí tohoto zákona). Poslanci především zdůrazňovali důvody protiústavnosti. „*Důvody protiústavnosti spatřují v porušení principu souladného, přehledného a předvídatelného práva, v porušení principu dělby moci a v porušení principu demokratičnosti, kteréžto principy tvoří atributy demokratického právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy.*“¹⁰⁰ ČSSD byla v tu dobu (nyní také) proti zavedení rovného zdanění příjmů fyzických osob a v případě neúspěchu této stížnosti požadovala alespoň zrušení části týkající se zavedení superhrubé mzdy. Ústavní soud ČR návrh sociálních demokratů zamítl v plném rozsahu.¹⁰¹

Důvodová zpráva k zákonu uvádí, že bylo nutností rozšířit základ daně z příjmů fyzických osob o sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnancem i zaměstnavatelem na základě ekonomického rozboru, který tomu předcházela.¹⁰² Trochu zmatečně působí ta část předcházející věty, kde je uvedeno, že k základu daně bude nyní připojeno i sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnancem.

⁹⁸ Čl. 87 odst. 1 písm. a) zák. č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů; § 64 odst. 1 písm. b) zák. č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁹ Idnes.cz. ČSSD chce reformu zarazit u Ústavního soudu. In: *idnes.cz* [online]. 19. 10. 2007. [cit. 2018-11-06]. Dostupné z WWW:

https://zpravy.idnes.cz/cssd-chce-reformu-zarazit-u-ustavniho-soudu-fmd-/domaci.aspx?c=A071019_143658_domaci_rb.

¹⁰⁰ Pl. ÚS 24/07 – 3.

¹⁰¹ K tomu viz Pl. ÚS 24/07: 1) „*Podstatné změny právního řádu v oblasti veřejného i soukromého práva jsou nevyhnutelnou součástí společenského vývoje a je v dispozici demokratického zákonodárce určovat přitom strukturu práva a vymezovat předmět právní regulace jednotlivými zákony – v tom rámci rovněž zvážit míru uskutečnění podstatných změn určitého segmentu právního řádu zčásti provedením novelizace platných zákonů a zčásti přijetím nové zákonné úpravy. Reforma, ve smyslu zásadní změny určitého segmentu soukromého a veřejného práva v jednom zákoně, není ekvivalentní s kodifikací, nýbrž lze ji provést i jinou legislativně-technickou metodou.*“

3) „*Opouští-li zákonodárce v zákonné úpravě tradiční pojmové vymezení daně z příjmů, její rozpor s ústavním pořádkem by byl dán toliko tehdy, měla-li by tato konstrukce konfiskační dopady, byla-li by extrémně disproporcionální, resp. byla-li by neurčitá v té míře, jež by vylučovala stanovení jejího obsahu obvyklými interpretačními postupy.*“

¹⁰² Důvodová zpráva k návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, Sněmovní tisk 222/0, část č. 2/14 V1.n.z., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Tato formulace se mi zdá poněkud nešťastná vzhledem k § 6 odst. 12 ZDP¹⁰³, kde je definován dílčí základ daně z příjmů fyzických osob a „*de facto*“ definována superhrubá mzda. Zákonodárci tímto zamýšleli zdůraznit, že nyní bude daňová povinnost počítána z celkového dílčího základu daně, nikoli až po odečtení právě sociálního a zdravotního pojištění placeného zaměstnancem. Takto tomu bylo do roku 2008.

2.5 Důvody zavádění progresivních daní - shrnutí

Poslední krátká subkapitola přináší pouze shrnutí výše zmíněného, jenž pomůže k lepšímu uchopení další kapitoly mé práce. Pohled do historie nám odkrývá první zásadní důvod zavedení progresivních daní, který souvisí s fiskální funkcí daní (viz kapitola „Funkce daní“), tzn. potřeba států naplnit veřejný rozpočet po následcích I. a II. světové války. Tohoto bylo možné dosáhnout dle smýšlení tehdejších zákonodárců právě zavedením progresivního zdanění, které mělo vyvážit rozdíly v příjmech mezi bohatými a chudými, což souvisí s daňovou spravedlností. Tento pojem není českou právní literaturou nikterak definován. Autoři se shodují, že se nejedná o ekonomický pojem „*stricto sensu*“, ale o souhrn určitých požadavků na zákonem stanovené daně.¹⁰⁴

Blíže o daňové spravedlnosti v následující kapitole. Z novodobých přístupů k tomuto systému zdanění lze zmínit to, že v současnosti progresivní zdanění příjmů fyzických osob využívá většina západoevropských zemí, v tomto ohledu je nutné dodat, že důvod je z určité části politický, jelikož i tento institut může vybudovat politickým stranám „nenápadný marketing“.

¹⁰³ § 6 odst. 12 ZDP: „*Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“);“.*

¹⁰⁴ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 451 s. ISBN 978-80-7552-926-8, s. 44.

3 Daňová spravedlnost

Uvedl jsem, že samotné daně nejsou pojmem výlučně právním, ani výlučně ekonomickým. Prolínání obou úhlů pohledu na tento institut je více než zřetelné. První kapitola, zaměřená na obecnou teorii daňového práva, vázající se přímo či nepřímo k progresivnímu zdanění, zobrazuje ucelený pohled na právní instituty ovlivňující téma diplomové práce. Nyní se odchýlím spíše směrem k ekonomii. Daňové principy a speciálně daňová spravedlnost jsou dle mého názoru více předmětem posouzení ekonomů, nežli právníků. Např. Karfíková¹⁰⁵ ve své publikaci tuto problematiku také rozebírá, avšak rozsah jejího zkoumání je čistě okrajový, podávající zjednodušený obraz, což je i v ostatních právnických publikacích.¹⁰⁶ Je důležité si uvědomit, že daňové principy se od sebe mohou lišit, jak svým pojetím (ekonomickým či právnickým), tak právním systémem jako takovým. Tzn., že na daňové systémy evropských zemí mohou být kladeny zcela jiné požadavky, než na daňové systémy např. asijských zemí. Za obecné daňové principy, uznávané širokým spektrem odborníků z řad právníků, jsou považovány spravedlnost a efektivnost daní. Mezi specifické principy můžeme dále zařadit administrativní jednoduchost při výběru a správě daní, flexibilitu, politickou průhlednost a daňovou jistotu nebo např. harmonizaci s EU a další.¹⁰⁷ Ucelený přehled aktuálních požadavků na dnešní daně z osobních důchodů podává Vančurová, která klade na daň následující požadavky: *„Daň by měla být: zajišťující dostatečný a stabilní daňový výnos, právně perfektní, srozumitelná, flexibilní, jednoduchá, efektivní, spravedlivá, neutrální, transparentní, schopná minimalizovat daňové úniky a vyhýbání se zdanění, správně ovlivňující chování ekonomických subjektů.“*¹⁰⁸

Bavíme se zde o neurčitěm pojmu, jehož rozsah přesahuje jak právní, tak ekonomickou rovinu, a proniká na úroveň filozofie. Spravedlnost daní, nebo chcete-li daňovou spravedlnost, posuzuje každá strana barikády zcela odlišně. Daňoví poplatníci z 99 % o spravedlnosti v souvislosti s daněmi nehovoří.

¹⁰⁵ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 344 s. ISBN 978-80-7552-935-0, s. 144.

¹⁰⁶ Srov. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 305; GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006. 323 s. Vysokoškolské právnícké učebnice. ISBN 80-7201-620-2, s. 122.

¹⁰⁷ BUCHTA, Petr. *Veřejné finance*. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského Praha, 2016. 156 s. ISBN 978-80-7452-116-4, s. 70.

¹⁰⁸ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 451 s. ISBN 978-80-7552-926-8, s. 28-29.

Literatura zaujímá vcelku shodné postavení a překrývá se pouze v podrobnostech. Tento „konsenzus“ na požadavky dobrého daňového systému pochází již z období života Adama Smithe. Hovoříme-li o neurčitěm pojmu, je důležité, jak tento pojem bude vykládán a uchopen. Nejčastěji s ním nakládají politici napříč celým politickým spektrem. Daňová spravedlnost se většinou vyjadřuje pomocí požadavků na daň, jež jsem uvedl výše.

Základem je posouzení spravedlnosti, přičemž to, zda je daň spravedlivá, či nikoli, můžeme usoudit dle několika kritérií. Autoři se shodují na dvou základních principech: (1) princip platební schopnosti a (2) princip prospěchu¹⁰⁹,¹¹⁰, přičemž obě tato kritéria musejí být zachována. Daňová spravedlnost je nejvíce skloňována v souvislosti s daněmi přímými, konkrétně s daněmi z příjmů fyzických osob, což vyhovuje účelu mé diplomové práce.

První ze dvou zmíněných principů, princip platební schopnosti, nám vyjadřuje skutečnost, že subjekty, jejichž základ daně je totožný, musejí být ve stejné míře podrobeni dani. Ostatní subjekty se základem daně nižším či vyšším, musejí být zdaněni rozdílně, tzn., že jejich daňová povinnost bude nižší, resp. vyšší. Vančurová ve své publikaci píše o tom, že „*subjekty, které mají stejně, by měly také platit stejně.*“¹¹¹ Podle této autorky je složité posoudit či změřit míru, která určuje shodné postavení těchto subjektů. Dle mého názoru může být určujícím prvkem právě základ daně, resp. jednotlivé dílčí základy daně z pohledu daně z příjmů fyzických osob. Za příjem lze dle autorky považovat vše, z čeho má jedinec užitek. Pokud porovnáme daň progresivní a rovnou daň, splňují obě tuto teorii, byť někteří mohou namítat, že rovná daň postihuje všechny daňové poplatníky bez rozdílů příjmů ve stejné výši. Tuto mylnou teorii vyvrací instituty slev na dani¹¹², nezdanitelné části základu daně¹¹³ či solidární daň. Takto označujeme horizontální daňovou spravedlnost.

Princip platební schopnosti má však svoji druhou rovinu, která se nazývá vertikální spravedlnost. Pro její posouzení je důležitým elementem progresivita

¹⁰⁹ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2018. 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2, s. 52.

¹¹⁰ Srov. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2, s. 42.; VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 451 s. ISBN 978-80-7552-926-8, s. 45.

¹¹¹ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2018. 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2, s. 52.

¹¹² § 35 a násl. ZDP.

¹¹³ § 15 ZDP.

daní. Subjekty s vyšším příjmem důchodů platí vyšší daň.¹¹⁴ Zde se nabízí otázka, jak od sebe oddělit a zařadit subjekty, které mají stejně? Tato otázka rozhodně není pro právníky, k mému údivu ani není přímo určená ekonomům. Na řadu přicházejí politikové a sociologové, kteří podstatnou měrou promlouvají do nastavení celého systému zdanění podle velikosti důchodů.¹¹⁵

Princip prospěchu nabízí mírně odlišný náhled na daňovou spravedlnost. Široký na tomto místě užívá pojmu „zdaňování dle užitku“.¹¹⁶ Problémem číslo jedna je měření takového užitku. Zde se dostávám do roviny ekonomické, tudíž omezím svůj výklad, který by mohl být zajisté obsáhlejší, ale zacházel by do souvislostí mně cizích. Ekonomicky zaměřená literatura užívá pojmu důchodová elasticita poptávky¹¹⁷ (blíže k tomuto pojmu v poznámce pod čarou). Význam tohoto principu spočívá v tom, že *„daň by měla být uložena tomu, kdo má prospěch z veřejných statků z této daně financovaných.“*¹¹⁸ Z této „definice“ autorky Vančurové vyplývá, že tento princip se nemůže odrazit v daních přímých, konkrétně v dani z příjmů fyzických osob. Jedná se o daň přímou, placenou fyzickými osobami. Poplatníci této daně jsou daňovými rezidenty, či daňovými nerezidenty.¹¹⁹ Nelze tedy vyčlenit určitou skupinu poplatníků, kteří by tuto daň neplatili z důvodu, že nevyužívají veřejné statky, hrazené z této daně. Princip prospěchu či užitku lze spatřit v daních spotřebních (např. daň silniční či poplatky), který úzce souvisí s redistribuční funkcí daní, a to v negativním slova smyslu, což znamená, že nezohledňuje tuto funkci daní, resp. neumožňuje přerozdělovat důchody ve společnosti.

¹¹⁴ BUCHTA, Petr. *Veřejné finance*. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského Praha, 2016. 156 s. ISBN 978-80-7452-116-4, s. 71.

¹¹⁵ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 451 s. ISBN 978-80-7552-926-8, s. 46.

¹¹⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 126 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0, s. 36.

¹¹⁷ „Jedná se o citlivost poptávaného množství statku při změně důchodu spotřebitele. Ukazuje, jaká je procentní změna u poptávaného množství určitého statku, která je vyvolána jednoprocentní změnou spotřebitelova důchodu.“

Ekonomický slovník. Důchodová elasticita poptávky. In: *Ekonomickýslovník.cz* [online]. nedatováno. [cit. 2019-01-30]. Dostupné z WWW:

<http://www.ekonomickyslovník.cz/duchodova-elasticita-poptavky/>.

¹¹⁸ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 451 s. ISBN 978-80-7552-926-8, s. 45.

¹¹⁹ § 2 odst. 1 ZDP.

3.1 Progresivita daně & progresivní daň

V předchozích kapitolách jsem uvedl jednotlivé druhy daňových sazeb uznávaných tuzemskou právníkou literaturou. Pro jejich „uvedení v život“ však není dostačující sáhnout po jedné z nich a tu aplikovat do příslušného právního předpisu. Je žádoucí důkladně zvážit veškerá pro a proti takovéto sazby. Předpokládáme-li, že daň jako celek ob stojí před daňovými principy, musí před těmito principy a zvláště před principem spravedlnosti obstát též sazba daně. Z pohledu spravedlnosti daní a jejich progresivity lze třídit daně na daně (1) regresivní, (2) proporcionální a (3) progresivní.¹²⁰ S tímto souvisí pojem měření progresivity daně. Zde se dostávám do roviny ekonomické. Mým cílem je tedy pouze uvést základní fakta této problematiky a zdůraznit odlišnost pojmů progresivita daně a progresivní daň. Progresivita daně je termínem čistě ekonomickým a příbuznost mezi progresivní sazbou daně a progresivními daněmi zde vůbec nepanuje. Progrese daně ukazuje na rozdílný dopad daňového odvodu na jednotlivé typy poplatníků. Kdežto progresivní sazba daně je ve skutečnosti pouhým algoritmem pro stanovení výše daňové povinnosti.¹²¹

3.2 Daňová politika & progresivní daně

Daňová politika zaujímá v právníkové literatuře spíše okrajové téma, jelikož náleží do působnosti ekonomie a ekonomických publikací. Mým cílem zde nebude detailní popis a rozbor jednotlivých nástrojů daňové politiky, ale především ukázka propojení ekonomie a finančního práva. Daňovou politiku dle Širokého chápeme jako praktické využívání daňových nástrojů k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti. Tyto nástroje mohou pocházet ze stran vlády, jsou vytvářeny uměle (operativní vládní zásahy) typicky novelizací stávajících daňových předpisů či mohou působit zcela přirozeně, resp. nezávisle (autonomní působení).

Mezi autonomní stabilizátory ekonomiky řadíme mimo jiné též důchodové daně s progresivními sazbami. Jestliže se ekonomika státu nachází ve fázi růstu (konjunktury), tak příjmy daňových poplatníků vstupují do vyšších daňových pásem a podíl jejich zdaněného příjmu se zvyšuje. Tato fáze přináší nižší relativní

¹²⁰ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 451 s. ISBN 978-80-7552-926-8, s. 50.

¹²¹ ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8, s. 55.

růst disponibilního důchodu, což je důsledkem toho, že agregátní poptávka¹²² soukromého sektoru roste menším tempem nežli ekonomický produkt (neroste úměrně). V opačném případě (v období recese) příjmy daňových poplatníků nedosahují takové výše, aby se ocitly ve vyšších daňových pásmech, tudíž podíl zdaněných příjmů klesá a zabraňuje se snížení agregátní poptávky a následně produktu ekonomiky.¹²³

Progresivní zdanění důchodů (příjmů), resp. progresivní daňové sazby, lze s nadsázkou považovat za „kladné“ nástroje daňové politiky. Kladné z toho důvodu, že v obou výše zmíněných ekonomických situacích (konjunktura a recese) přispívají k rovnováze a zajištění stability daňové politiky a ekonomiky státu, aniž by stát byl nucen do tohoto systému zasahovat.

3.3 Solidární zvýšení daně

Jestliže hovoříme o čistě „lineárním principu“ zdaňování příjmů fyzických osob v ČR, je dobré se skutečně přesvědčit, zda je tomu tak doopravdy. Lineární sazba daně z příjmů fyzických osob se v ČR uplatňuje již řadu let. V roce 2013 bylo novelou¹²⁴ ZDP zavedeno solidární zvýšení daně. Jedná se o solidární zvýšení daně z příjmů fyzických osob. Původně se mělo jednat o dočasné řešení, které mělo zaniknout dle téhož zákona k 1. 1. 2016. Stejně jako v případě superhrubé mzdy, brané taktéž jako dočasné řešení, solidární zvýšení daně zůstalo v platnosti i v průběhu roku 2016 (nyní stále v platnosti). Vzbuzuje to ve mně pocit, že dočasná řešení v oblasti daní z příjmů, která jsou mnohdy vytvářena „na rychlo“, nelze později z právního řádu odstranit, a to i přes sliby prohlašované mnoha zákonodárci.

Z hlediska právního nelze považovat solidární zvýšení daně za „druhou“ sazbu daně z příjmů fyzických osob a hovořit tak o progresivním zdanění. Zákonodárce tuto myšlenku zdůrazňuje již v samotném názvu – solidární zvýšení daně. Nejedná se tedy o daň „*stricto sensu*“, ale pouze o zvýšení daně z příjmů

¹²² Agregátní poptávka je souhrnem výdajů na nákup v jednotlivých sektorech ekonomiky v daném časovém období.

Zdroj: SAMUELSON, Paul Anthony; NORDHAUS, William D. *Ekonomie*. 19. vydání. Praha: NS Svoboda, 2013. 715 s. ISBN 978-80-205-0629-0, s. 377.

¹²³ ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8, s. 11.

¹²⁴ Zák. č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (označován jako „stabilizační balíček“).

fyzických osob s nadlimitními příjmy. Toto tvrzení podporuje též důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb.: „V daném případě se nejedná o zavedení dalšího daňového pásma pro daň z příjmů fyzických osob.“¹²⁵ Právní úprava ZDP zmiňuje solidární zvýšení daně v § 16a ZDP a též v § 38ha téhož zákona (vložený do zákona novelou z roku 2013). Druhé ze zmíněných ustanovení má svůj význam především pro zaměstnance, resp. pro osoby, jejichž příjmy pocházejí ze závislé činnosti a daň je odváděna prostřednictvím měsíčních záloh na dani. § 16a ZDP uvádí způsob výpočtu a sazbu solidární daně (bereme-li za zdaňovací období 1 rok dle § 16b ZDP¹²⁶). Smysl těchto dvou ustanovení spočívá pouze v oddělení měsíčních záloh na dani (roční zúčtování záloh na dani zaměstnavatelem) a ročního zúčtování daně z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti prostřednictvím podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za příslušný rok.

3.3.1 Výpočet solidárního zvýšení daně

Sazba solidárního zvýšení daně činí 7 % dle § 16a odst. 2 ZDP. Autorka Vančurová¹²⁷ uvádí, že se jedná o sazbu lineární. Samotná sazba je technicky vzato lineární, avšak zavedení této „solidární daně“¹²⁸ představuje prvek progresivity v systému zdanění příjmů fyzických osob. Způsob jejího užití je následující: solidární zvýšení daně se uplatní při kladném rozdílu mezi součtem příjmů ze závislé činnosti a součtem příjmů ze samostatné činnosti a mezi 48 násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.¹²⁹ Jedná se o příjmy nenavýšené o zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem („superhrubá mzda“). Matematicky vyjádřeno: (příjmy dle § 6 ZDP + § 7 ZDP) – 48 násobek průměrné mzdy = kladný rozdíl, jež podléhá solidárnímu zvýšení daně. Vezmeme-li v potaz způsob výpočtu u progresivně klouzavé sazby, kdy základ daně je do určité své výše zdaňován jednou sazbou (můžeme říci sazbou základní) a po překročení dané meze již zbylý

¹²⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb. o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

¹²⁶ Zdaňovací období daně z příjmů fyzických osob je kalendářní rok.

¹²⁷ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2018. 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2, s. 220.

¹²⁸ Dle legislativy se jedná pouze o zvýšení daně dle § 16 a § 38h ZDP, avšak reálně lze hovořit přímo o solidární dani.

¹²⁹ § 16a odst. 2 písm. a), b) ZDP.

základ daně podléhá sazbě vyšší (sazbě následující), představuje solidární zvýšení daně podobný model. Svoji podstatou je takřka shodný.

Pokud chceme zjistit průměrnou mzdu stanovenou dle zákona upravující pojistné na sociální zabezpečení, musíme kromě zákona o pojistném na sociální zabezpečení¹³⁰, který v § 23b uvádí, co lze považovat za průměrnou mzdu dle tohoto zákona, sáhnout též po aktuálním vládním nařízení¹³¹ (účinnost od 1. 1. daného roku). Vládní nařízení vždy k 1. 1. právě probíhajícího roku stanovuje mimo jiné aktuální hodnoty všeobecného vyměřovacího základu a přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu. Součin těchto dvou hodnot, zaokrouhlený na koruny nahoru, tvoří průměrnou mzdu podle výše zmíněného právního předpisu. V roce 2019 činí průměrná mzda 32 699,- Kč.¹³² Solidární zvýšení daně každoročně reflektuje nárůst či pokles všeobecného vyměřovacího základu a tohoto koeficientu, je tudíž přirozené, že hranice pro solidární zvýšení daně vykazuje každý rok jinou hodnotu.¹³³

Nyní vyvstává otázka, v čem lze spatřit rozdíl oproti progresivnímu zdanění? Máme zde dvě sazby: základní sazbu 15 % a 7 % solidární daň, uplatňovanou u fyzických osob s příjmy převyšující 130 796,- Kč měsíčně. Rozdíl oproti progresivní dani tkví převážně v těchto bodech: (1) legislativní rozlišení pojmosloví – solidární zvýšení daně x druhá sazba daně z příjmů fyzických osob, (2) od začátku pouze dočasný záměr (nejedná se o dlouhodobé řešení), (3) každoročně rozdílné hodnoty pro stanovení hranice či limitu pro solidární zvýšení daně, (4) odkaz na další právní předpisy a provázanost s nimi. Výše zmíněné rozdíly lze považovat za rozdíly v právní rovině („*de iure*“). Je nutné taktéž zvážit reálný dopad působení solidárního zvýšení daně z příjmů fyzických

¹³⁰ Zák. č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

¹³¹ Pro rok 2019 platí nařízení vlády č. 213/2018 Sb., o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2017, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2017, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2019 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2019 a o zvýšení důchodů v roce 2019.

¹³² Výše všeobecného vyměřovacího základu za rok 2017 činí 30 156,- Kč x 1,0843 (výše přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2017)
Zdroj: § 1 odst. 1, 2 nařízení vlády č. 213/2018 Sb., o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2017, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2017, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2019 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2019 a o zvýšení důchodů v roce 2019.

¹³³ V roce 2019 činí tento limit 1 569 552,- Kč. Pro srovnání v roce 2018 činil tento limit 1 438 992,- Kč. Při výpočtu měsíčních záloh na dani se jedná o 4 násobek průměrné měsíční mzdy dle zákona č. 589/1992 Sb. Jedná se o částky 130 796,- Kč (rok 2019) a 119 916,- Kč (rok 2018).

osob („*de facto*“), který v mnohých z nás evokuje druhou sazbu daně z příjmů fyzických osob.

Tabulka č. 6 – Solidární zvýšení daně u zálohy na daň z příjmů fyzických osob (veškeré údaje v Kč)

Hrubá mzda	Superhrubá mzda	15 % daň z příjmů FO (bez slev)	7 % solidární zvýšení daně ¹³⁴	Celkem odvedeno
150 000	201 000	30 150	1 345	31 495

Zdroj: Vlastní upravené zpracování dle: Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018.¹³⁵

Solidární daň měla dočasně pomoci snížit, alespoň částečně, schodek státního rozpočtu, jenž na konci roku 2012 činil 101 mld. Kč. Na konci následujícího roku činil schodek státního rozpočtu již 81,264 mld. Kč.¹³⁶ Její faktický dopad na snížení deficitu není ve výsledku tak závažný, lze ji tedy spíše považovat za nástroj pro podporu daňové spravedlnosti.

3.4 Daňový balíček pro rok 2019

Již delší dobu se v médiích hovoří o zrušení superhrubé mzdy a s tím související úpravě stanovení daně z příjmů fyzických osob. Superhrubá mzda získala za svoji éru mnoho odpůrců, jak z řad veřejnosti, tak převážně z řad politiků. Bez zvláště velkého váhání se přikláním k této části veřejnosti a sdílím s nimi jejich rozhořčení nad tímto pseudo institutem. Současná vláda v čele s premiérem Andrejem Babišem ve svém programovém prohlášení výslovně zakotvuje zrušení superhrubé mzdy a s tím související „snížení“ daňové sazby u daně z příjmů fyzických osob na 19 %. Je potřeba připomenout, že současná reálná sazba daně z příjmů fyzických osob činí 20,1 %. Proto uvádím slovo snížení v uvozovkách, jelikož o snížení „*de facto*“ půjde, ale „*de iure*“ nikoli.

¹³⁴ Výpočet: 150 000,- Kč - 130 796,- Kč = 19 204,- Kč x 0,07.

¹³⁵ DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTERLING, Marcel; SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 294 s. ISBN 978-80-7552-125-5. s. 228 – 229.

¹³⁶ ŠRÁMEK, Ondřej. Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008. In: *Ministerstvo financí ČR* [online]. 02. 01. 2014. [cit. 2019- 02-05]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpoctu-od-r2008-16289>.

S úpravou základní sazby daně z příjmů fyzických osob souvisí i transformace solidárního zvýšení daně v druhou daňovou sazbu, jež bude činit 23 %.¹³⁷

V jedné z kapitol mé práce jsem citoval současnou ministryni financí Alenu Schillerovou, která v jednom ze svých článků¹³⁸, uveřejněném na oficiálním webu ministerstva financí, zmiňuje zrušení superhrubé mzdy již od ledna 2019. Nástrojem k tomuto velkému rozhodnutí se měl stát tzv. daňový balíček pro rok 2019 (sněmovní tisk č. 206), účinný od 1. 1. 2019. Tato novela se netýká pouze ZDP, ale mění také jiné zákony v oblasti daní (např. zákon o DPH). Bohužel tento návrh zákona doputoval do Poslanecké sněmovny k projednání již v pozměněné verzi a se zrušením superhrubé mzdy a zavedením druhého daňového pásma v podobě nynějšího solidárního zvýšení daně již nepočítá. Daňový balíček je v současné době projednáván znovu Poslaneckou sněmovnou po vrácení Senátu s pozměňovacími návrhy. Jeho hlavním účelem je implementace evropské směrnice ATAD (Anti Tax Avoidance Directive), směrnice rady (EU) 2016/1164 proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem. Změny v oblasti daňových sazeb daně z příjmů fyzických osob byly opět přesunuty, a to dle premiéra Andreje Babiše až na rok 2021 spolu s reformou veřejného zdravotního pojištění.¹³⁹

3.5 Daňová spravedlnost „*de facto*“

Shrnutí této kapitoly má poskytnout reálný obraz nad systémem zdanění příjmů fyzických osob v souvislosti s daňovou spravedlností. Teoretické požadavky na spravedlivou daň jsem uvedl na začátku této kapitoly¹⁴⁰, a tak lze postupně sumarizovat jednotlivé klady a zápory současného systému zdanění příjmů fyzických osob v ČR. Globálními problémy daňových předpisů, nejenom ZDP, ale řady jiných předpisů ukládajících povinnost odvádět daně, jsou jejich nepřehlednost, zvýhodňování některých subjektů, klesající předvídatelnost práva

¹³⁷ Vláda ČR [online]. 2018. [cit. 2019-02-05]. Programové prohlášení vlády České republiky. Dostupné z WWW: <https://www.vlada.cz/assets/jednani-vlady/programove-prohlaseni/Programove-prohlaseni-vlady-cerven-2018.pdf>.

¹³⁸ Viz pozn. pod čarou č. 70.

¹³⁹ ČTK. Vláda chce kvůli zrušení superhrubé mzdy víc snížit daně. In: *e15.cz* [online]. 02. 02. 2019. [cit. 2019-02-05]. Dostupné z WWW: <https://www.e15.cz/byznys/finance-a-bankovnictvi/vlada-chce-kvuli-zruseni-superhrube-mzdy-vic-snit-dane-1355951>.

¹⁴⁰ Viz pozn. pod čarou č. 108.

a transparentnost.¹⁴¹ Současná právní úprava v oblasti daní z příjmů fyzických osob se snaží být maximálně spravedlivá vůči každému plátcí, bohužel se záměr v některých případech míjí s účinkem.

Specifická situace nastává tehdy, když zaměstnanec, který na konci roku nedosahuje limitu pro uplatnění solidárního zvýšení daně, ale pouze v některých měsících tento limit překročí a solidární dani v tento moment podléhá, nemusí podávat daňové přiznání ve smyslu § 38g odst. 4 ZDP¹⁴². Tito zaměstnanci při uplatnění slev při ročním zúčtování¹⁴³ se mohou dostat do situace, kdy doposud odváděné měsíční zálohy převyšují skutečnou daňovou povinnost a 7 % solidární daň se vrací ve formě přeplatku na dani, resp. vzniká nárok na daňovou vratku.¹⁴⁴ Specifičnost tkví v tom, že zde není nutnost podávat daňové přiznání. Obecně však platí, že fyzické osoby dosahující nadlimitních příjmů za zdaňovací období dle § 16b ZDP jsou povinny podat daňové přiznání (není rozhodující, zda se jedná o příjmy ze závislé činnosti, nebo o příjmy ze samostatné činnosti).¹⁴⁵ Efektivita solidární daně je v tomto případě mizivá a mnohdy také dochází k tomu, že zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům řadu benefitů, které nepodléhají dani z příjmů, aby nedosáhli limitu solidárního zvýšení daně. Původní záměr, spočívající ve snížení schodku státního rozpočtu, se tak vytrácí. Tento systém nemůže také zcela obstát ani dle měřítek daňové spravedlnosti, byť postihuje osoby s vysokými příjmy a činí tím rozdíl mezi ostatními, kteří takovým příjmem nedisponují.

Velké legislativní klopýtnutí představuje několikrát zmíněná superhrubá mzda, která určuje reálnou výši daně z příjmů fyzických osob činící 20,1 %.¹⁴⁶ Pokud si stručně shrneme systém zdanění příjmů fyzických osob, nevychází z toho ČR s kladným hodnocením. Máme zde 2 daňové sazby (daňová pásma), z nichž u první z nich je nutné rapidně zvýšit základ daně pro její aplikaci a druhá sazba vlastně není sazbou (daňovým pásmem). Její aplikace je odlišná oproti

¹⁴¹ ŠIMÁČKOVÁ, Kateřina. Jevy ovlivňující výběr daní (spravedlnost, lidská práva a svobody, Evropská unie, globalizace, lobbismus, korupce). In: *Časopis pro právní vědu a praxi*, Brno: Masarykova univerzita Brno, 2006, 14(1), ISSN 1210-9126, s. 13-17.

¹⁴² PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015. 1428 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6, s. 1076.

¹⁴³ Jedná se o takové slevy na dani, které lze uplatnit pouze jedenkrát za rok (např. sleva na manžela/manželku či tzv. školkovné) nebo lze uplatnit tzv. odečitatelné položky, které snižují základ daně (např. životní pojištění či doplňkové penzijní spoření).

¹⁴⁴ MACHÁČEK, Ivan. Kdy a jak uplatnit solidární zvýšení daně u OSVČ a zaměstnance za rok 2018. In: *Daně a právo v praxi*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 5/2018, ISSN 1211-7293, s. 18.

¹⁴⁵ § 38g odst. 4 ZDP.

¹⁴⁶ Viz pozn. pod čarou č. 56.

základní daňové sazbě činící 15 %. Limit, od kterého příjmy této „dani“ podléhají, není konstantní a každý rok se mění, dle příslušného vládního nařízení. Připočteme-li k tomu zmiňovanou dočasnost institutů superhrubé mzdy a solidárního zvýšení daně, která stále není u svého konce, vzniká silně zmatečný režim zdanění, který zcela jistě neplní roli přehledného, předvídatelného a srozumitelného systému.

Východiskem z této situace může být opět novela ZDP (ačkoli to není správný směr, jímž je dobré se vydávat), která odstraní jednou pro vždy vroubky tohoto právního předpisu. Novela musí předem avizovat zrušení superhrubé mzdy a solidárního zvýšení daně a přiklonit se k progresivnímu či lineárnímu zdanění příjmů fyzických osob zcela jednoznačně, bez jakýchkoliv dodatečných „ale“. Alternativ, jak efektivně zasáhnout a vyřešit nežádoucí komplikovanost ZDP, je samozřejmě několik (nová právní úprava či novela ZDP). Alternativy spočívají především ve stanovení způsobu zdanění příjmů fyzických osob, který by nová právní úprava či novela ZDP přinesla. V čele těchto alternativ zůstává návrh současné vlády. Dvě daňové sazby: základní (19 %) a druhá (23 %) jenž bude postihovat fyzické osoby s nadlimitními příjmy. Otázkou zůstává vázanost druhé daňové sazby na výši všeobecného vyměřovacího základu a výši přepočítávacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu. Tento způsob z jednoho úhlu pohledu ztělesňuje dle mého názoru určitou vůli zákonodárců, zohledňovat růst či pokles průměrné mzdy a obecný stav ekonomiky ve státě, avšak na druhé straně zvyšuje míru rizika právní nejistoty, což zapříčiňuje snadnější způsob vyhnutí se případné daňové povinnosti dle druhé (zvýšené) sazby. Daleko praktičtější, srozumitelnější, a koneckonců i administrativně snazší, je stanovení pevné hranice základu daně, které by znamenalo užití vyšší sazby, tedy progresivní zdanění v čisté podobě.

Nyní přistoupím ke zbývajícím dvěma kapitolám diplomové práce, ve kterých pomocí metod analogie, analýzy a komparace zhodnotím současný stav daňového systému, zejména systém zdanění důchodů (příjmů) fyzických osob na Slovensku a Německu. Hlavním cílem těchto komparačních kapitol je zjistit, zda je možné se inspirovat „sousední“ právní úpravou zdanění příjmů fyzických osob v novelizování či nahrazení tuzemské právní úpravy (ZDP).

4 Český vs. slovenský daňový systém

Smyslem mé diplomové práce je mimo jiné přispět k objasnění způsobu zdaňování příjmů, konkrétně příjmů fyzických osob na tomto území a poskytnout přímé srovnání. V této a následující kapitole se zabývám porovnáním zdanění příjmů fyzických osob na území Slovenska a Německa. Úvodem této kapitoly sdělím důvody, jež mě vedly k výběru právě těchto dvou zemí. Hlavním důvodem je geografické umístění Slovenska a Německa. Myslím, že není potřeba blíže popisovat, že se jedná o sousední státy ČR, nicméně z mého pohledu je velmi důležité si uvědomit, kolik občanů ČR vykonává závislou práci v těchto zemích.

4.1 Vztah finančního práva a daňového práva na Slovensku

V ČR je problematika rozlišení finančního práva a práva daňového bezesporná. Daňové právo vytváří stěžejní subsystém finančního práva.¹⁴⁷ Na Slovensku je ovšem situace poněkud odlišná. Část představitelů finančně-právní teorie v čele s Babčákem řadí daňové právo naroveň právu finančnímu, tedy jako samostatné právní odvětví práva veřejného, které má nejbližší práve k právu finančnímu, či správnímu.¹⁴⁸ Argumentem pro toto vyčlenění je dle Babčáka dynamický vývoj daňového práva na Slovensku, rozsáhlé změny v normotvorné oblasti, změny v soustavě daní a např. změny v oblasti daňově-právních institutů po „sametové revoluci“ v roce 1989. Změna režimu v 90. letech 20. století znamenala pro Slovensko zcela kompletní výměnu právních předpisů v oblasti daní. Jednotlivé daně taktéž zaznamenaly radikální změnu. V současnosti na Slovensku neplatí žádná daň, která byla součástí právního řádu před rokem 1989 (pokud nebyla nově vložena do právního řádu, tak alespoň došlo ke změně jejího názvu).¹⁴⁹ Na druhé straně např. Sidak¹⁵⁰ a Pauličková¹⁵¹ se přiklání ponechat

¹⁴⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 294.

¹⁴⁸ BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5, s. 42.

Srov. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2, s. 294.

¹⁴⁹ BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5, s. 42-43.

¹⁵⁰ SIDAK, Mykula; DURAČINSKÁ, Mária a kol. *Finančné právo*. 2. vyd. Bratislava: C. H. Beck, 2014. 528 s. ISBN 978-80-89603-22-0, s. 12.

¹⁵¹ PAULIČKOVÁ, Alena; BAKEŠ, Milan. *Finančné právo na Slovensku a v Čechách*. Bratislava: Eurounion, 2007. 334 s. ISBN 978-80-88984-99-3, s. 12.

daňové právo v systému práva finančního, jakožto součást zvláštní části finančního práva (jako je tomu v ČR).

Zvážíme-li proces rozdělení na ČR a SR, který byl z hlediska změn právního řádu pro oba státy obdobný, nabízí se otázka oddělení daňového práva od práva finančního též v ČR. Ač je daňové právo velmi rozvinutým a neustále proměnlivým právním „kvazi-odvětvím“, zastávám názor, že blízkost společenských vztahů, jež obě odvětví upravují, principy a funkce (funkce daní¹⁵² a financí), na jejichž základech jsou vystavěna, dostatečně vyjadřují neoddělitelnost daňového práva od finančního práva a přikláním se tak k názorům Sidaka a Pauličkové.

4.2 Daňová soustava Slovenska

Společná daňová soustava SR a ČR byla jednotně pro oba státy výslovně zakotvena v zákoně č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Na Slovensku se tento zákon udržel v platnosti až do roku 1999.¹⁵³ V SR je nyní daňová soustava členěna odbornou teorií shodně jako v ČR na daně přímé a nepřímé a upravena příslušnými právními předpisy. Mezi přímé daně slovenský právní řád řadí daně z příjmů (podrobněji v následující subkapitole) a daně z majetku (tzv. daně místní).¹⁵⁴ Název místní vyznačuje správce jednotlivých daní. Část daní spravují vyšší územně samosprávné celky a podstatně větší část spravují obce. Výčet jednotlivých místních daní nalezneme v § 2 zák. č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady, v znení neskorších predpisov.

Daně nepřímé mají totožnou strukturu jako v ČR, hovoříme tedy o dani univerzální (DPH¹⁵⁵) a daních spotřebních (selektivních).¹⁵⁶ Spotřební daně se

¹⁵² Viz kapitola 1.3 Funkce daní.

¹⁵³ Na Slovensku byla tato právní norma zrušena zákonem č. 219/1999 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia niektoré ďalšie zákony.

¹⁵⁴ EuroEkonom.sk. Dane daňová sústava. In: *EuroEkonom.sk* [online]. 25. 10. 2018. [cit. 2019-02-12]. Dostupné z WWW: <https://www.euroekonom.sk/financie/dane/>.

¹⁵⁵ Zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov.

¹⁵⁶ BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5, s. 38-39.

skládají z daně z minerálních olejů¹⁵⁷, daně z alkoholických nápojů¹⁵⁸, daně z tabákových výrobků¹⁵⁹ a tzv. energetických daní¹⁶⁰ (elektrina, uhlí, zemní plyn).

4.3 Právní úprava daně z příjmů

Daň z příjmů, a zvláště z příjmů fyzických osob, má důležité místo v této práci, a proto je žádoucí věnovat této dani samostatnou subkapitolu. Stejně jako v ČR, je právní úprava daně z příjmů fyzických a právnických osob na Slovensku zahrnuta v jednom právním předpise. Současně platná právní úprava těchto daní je obsažena v zákoně č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov (dále jen SZDP¹⁶¹). Tento právní předpis, účinný ve svém původním znění od 1. 1. 2004, zaznamenal řadu novelizací (106 novelizací, poslední 106. nabude účinnosti od 1. 1. 2022¹⁶²).

Vezmeme-li v potaz delší dobu účinnosti české právní úpravy (ZDP v účinnosti o 11 let déle než SZDP), je výsledný rozdíl téměř 100 novelizací akceptovatelný (204 novelizací¹⁶³). Je nutné zmínit, že právní zakotvení daní z příjmů fyzických a právnických se ocitlo v 90. letech na relativně tenkém ledě. Zákon č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů, který představoval společnou právní úpravu daní z příjmů pro ČR i SR stačil být do roku 2003 nahrazen novou právní úpravou daní z příjmů (již čistě slovenskou), a to zákonem č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov. Výše zmíněné právní předpisy nevnuly i přes svoji kompletně novou úpravu stabilní základ a byly několikrát novelizovány. Současná právní úprava daně z příjmů byla součástí rozsáhlé daňové reformy na Slovensku v roce 2004.

SZDP je systematicky členěn do šesti částí (základní ustanovení, daň fyzické osoby, daň právnické osoby, společná ustanovení, vybírání a placení daně, společná, přechodná a závěrečná ustanovení). Název oproti předchozím dvěma právním předpisům prošel mírnou proměnou. Množné číslo „zákon o daniach z príjmov“ nahradilo označení „zákon o dani z príjmov“. Jednotné číslo v názvu

¹⁵⁷ Zák. č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, v znení neskorších predpisov.

¹⁵⁸ Zák. č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, v znení neskorších predpisov.

¹⁵⁹ Zák. č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, v znení neskorších predpisov.

¹⁶⁰ Zák. č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, v znení neskorších predpisov.

¹⁶¹ Slovenský zákon o dani z príjmov (označení pouze pro snazší orientaci v textu, nikoli přesné zkrácené znění).

¹⁶² SZDP.

¹⁶³ Blíže k tomuto viz kapitola 1.7.2 Rovná daň – lineární sazba.

zákona zdůrazňuje jednotnou sazbu daně z příjmů současně pro fyzické i právnické osoby, jež činila v původním znění 19 % ze základu daně.¹⁶⁴ Během 15 let účinnosti nezůstal kámen na kameni a aktuální znění již tento zjednodušující prvek neobsahuje.

4.4 Způsob výpočtu daně z příjmů fyzických osob

Předchozí právní úprava (zákon č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov) se vyznačovala progresivním nastavením daně z příjmů fyzických osob. Daňové sazby měly progresivně klouzavý charakter. V původním znění zákona čítala právní úprava sedm daňových pásem, oddělených výší základu daně, jež představovaly mezníky pro užití daňové sazby bezprostředně následující. Základní daňová sazba daně z příjmů fyzických osob činila 12 % (další daňové sazby 20 %, 25 %, 30 %, 35 %, 40 % a 42 %)¹⁶⁵ ze základu daně sníženého o nezdanitelné části základu daně a o hodnotu darů.¹⁶⁶ Přístup českých zákonodárců ke zdanění příjmů fyzických osob na přelomu milénia byl téměř shodný. Systému vládlo taktéž progresivní zdanění (progresivně klouzavé daňové sazby), avšak s rapidně nižší mírou daňových pásem (celkem čtyři). Česká právní úprava oproti slovenské zvýhodňovala osoby s vysokými příjmy, jelikož na příjmy nad 312 000,- Kč byla uvalena 32 % daň, která představovala vrcholnou daňovou sazbu. Naproti tomu slovenská právní úprava stupňovala výši zdanění až do částky 1 128 000 Sk. Při podobných srovnáních a úvahách je nutné si vždy uvědomit tehdejší kurz obou měn, jenž hovořil ve prospěch české měny.¹⁶⁷

4.4.1 Současný způsob výpočtu daně z příjmů fyzických osob

Současný právní předpis SZDP přišel v roce 2003 (účinný od 1. 1. 2004) s vizí rovného zdanění, které spočívá v užití lineární sazby daně z příjmů. Sazbu daně z příjmů je nutné hledat ve společných ustanoveních ve čtvrté části v § 15 SZDP, a to především z důvodu původního záměru nastavit daňovou sazbu

¹⁶⁴ SZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2004 do 14. 4. 2004.

¹⁶⁵ § 13 zák. č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov.

¹⁶⁶ § 12 zák. č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov.

¹⁶⁷ K 31. 12. 1999 kurz SKK činil: 100 SKK = 85,077 CZK. 1 128 000 SKK = 959 669 CZK
Zdroj: ČNB. Kurzy devizového trhu. Platnost pro 31. 12. 1999. In: *cnb.cz* [online]. 31. 12. 1999. [cit. 2019-02-20]. Dostupné z WWW: https://www.cnb.cz/cs/financi_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp.

daně z příjmů fyzických i právnických osob totožně. Takto nastavená daň ve výši 19 %, shodná pro obě skupiny daňových poplatníků, platila až do 31. 12. 2012. Počátkem roku 2013 nabyla účinnosti novela SZDP¹⁶⁸ a daň z příjmů fyzických osob dostala zásadních změn. Systém zdanění příjmů fyzických osob se nyní (již od roku 2013) vyznačuje progresivními sazbami daně. Základní daňová sazba ve výši 19 % ze základu daně zůstala ponechána z právní úpravy účinné před novelou SZDP. Novum spočívá v doplnění této sazby o druhou daňovou sazbu ve výši 25 % z části základu daně, která přesáhne 176,8 násobek platného životního minima.¹⁶⁹ Dělicím nástrojem pro uplatnění těchto daňových sazeb je platné životní minimum, konkrétně jeho 176,8 násobek. Slovenský právní řád upravuje životní minimum v zákoně č. 601/2003 Z. z. o životnom minime a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov. Životní minimum není důležité jen pro výpočet daně z příjmů fyzických osob, ale má své místo při výpočtu řady dalších sum (daňový bonus měsíční a roční dle § 52zd odst. 7 SZDP, nezdanitelná část základu daně poplatníka dle § 11 odst. 2 písm. a) SZDP a další).¹⁷⁰ Aktuální znění výše zmíněného zákona stanovuje platné životní minimum v § 2 takto:

Za životné minimum fyzickej osoby alebo fyzických osôb, ktorých príjmy sa posudzujú podľa § 3 spoločne, sa považuje suma alebo úhrn súm

- a) 205,07 eura mesačne, ak ide o jednu plnoletú fyzickú osobu,*
- b) 143,06 eura mesačne, ak ide o ďalšiu spoločne posudzovanú plnoletú fyzickú osobu,*
- c) 93,61 eura mesačne, ak ide*
 - 1. o zaopatrené nepľnoleté dieťa,*
 - 2. o nezaopatrené dieťa.¹⁷¹*

Základní a nejdůležitější částkou je suma uvedená pod písmenem a), jelikož se jedná o nejvíce uplatňovanou hodnotu životního minima z tohoto výčtu. Nyní se zaměřím podrobněji opět na osoby vykonávající závislou práci, tzn. na

¹⁶⁸ Zák. č. 395/2012 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov.

¹⁶⁹ § 15 SZDP.

¹⁷⁰ SENEŠI, Norbert. Životné minimum od 1.7.2017 do 30.6.2018. In: *Podnikajte.sk* [online]. 07. 06. 2017. [cit. 2019-02-20]. Dostupné z WWW: <https://www.podnikajte.sk/uctovnictvo/zivotne-minimum-2017-2018>.

¹⁷¹ § 2 zák. č. 601/2003 Z. z. o životnom minime a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov.

zaměstnance (osoby s příjmy ze závislé činnosti), kteří odvádějí shodně jako v ČR měsíční zálohu na daň z příjmů ve smyslu § 35 odst. 2 SZDP. V tomto případě dle § 35 odst. 2 SZDP je nutné vydělit sumu tvořenou 176,8 násobkem platného životního minima dvanácti. Tato získaná hodnota představuje hranici či mez, která v této fázi rozhoduje o uplatnění 25 % daňové sazby. Pokud si vzpomeneme na systém uplatnění solidárního zvýšení daně v ČR, kde určujícím nástrojem je aktuální průměrná mzda, upravená dle jiného právního předpisu, a porovnáme tento systém se slovenským, máme zde podobné koncepce tzv. „druhé daňové sazby“, která se dle zákonodárců za progresivní nepovažuje, ale smysl jejího působení v zákoně je shodný, tzn. postihnout osoby s vyššími příjmy.

V roce 2019 činí součin hodnoty platného životního minima a čísla 176,8 částku 36 256,38 EUR¹⁷² (za roční zdaňovací období po zaokrouhlení) a 3 021,36 EUR¹⁷³ (hodnota při odvádění měsíčních záloh na dani po zaokrouhlení).

Tabulka č. 7 – Výpočet daňové povinnosti fyzické osoby v SR (jednotlivec), (veškeré údaje v Eurech)

Základ daně zjištěný dle § 4 SZDP	Daň (daňová sazba 19 %)	Daň (daňová sazba 25 %)	Celkem odvedeno
2 000	380	x	380
3 500	574,05 ¹⁷⁴	119,66 ¹⁷⁵	693,71

Zdroj: Vlastní zpracování dle zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmu, v znení neskorších predpisov.¹⁷⁶

4.4.2 Nezdaniitelné části základu daně a povinné pojistné

Daňová povinnost vypočtená v tabulce nezohledňuje nezdanitelné položky, které snižují hodnotu základu daně. Základní nezdanitelná položka, kterou mohou uplatnit všichni daňoví poplatníci je zakotvena v § 11 odst. 2 SZDP. Její výpočet není pevně stanoven, opět se odvíjí od výše platného životního minima a současně je posuzována v závislosti na výši daňového základu. Jestliže je základ daně nižší nebo roven 100 násobku platného životního minima, poté tvoří nezdanitelnou položku na daňového poplatníka (za rok) suma

¹⁷² 205,07 x 176,8 = 36 256,376 EUR.

¹⁷³ 36 256,376 / 12 = 3 021,36 EUR (po zaokrouhlení).

¹⁷⁴ 3 021,36 x 0,19 = 574,05 EUR.

¹⁷⁵ 3 500 – 3 021,36 = 478,64 EUR, 478,64 x 0,25 = 119,66 EUR.

¹⁷⁶ Veškeré částky jsou zaokrouhleny ve smyslu § 47 SZDP.

odpovídající 19,2 násobku platného životního minima.¹⁷⁷ Výpočet nezdanitelné položky se nám poněkud komplikuje, pokud základ daně převyší 100 násobek platného životního minima. Je potřeba vypočítat rozdíl mezi 44,2 násobkem platného životního minima¹⁷⁸ a jednou čtvrtinou základu daně daňového poplatníka. Tento výsledek, nerovná-li se hodnotě nižší než nula, představuje nezdanitelnou část základu daně. Nezdanitelné části základu daně plní v SR obdobnou funkci jako v ČR slevy na dani, tzn., že snižují výsledný odvod do veřejných rozpočtů. Rozdíl jejich aplikace je však diametrálně odlišný. Zatímco slevy na dani (ČR) snižují výslednou daňovou povinnost, tak nezdanitelné částky daně (SR) snižují základ daně, ze kterého je následně po odečtení těchto položek daň vypočtena. Samostatně jsou v zákoně zakotveny daňové bonusy na dítě/děti a daňový bonus na zaplacené úroky (z úvěru na bydlení). Tyto bonusy snižují již vypočtenou daň a lze je označit za „slevy na dani“.

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění a pojistné na sociální pojištění má svoji vlastní právní úpravu. První z nich nalezneme v zákoně č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov. Sazba pojistného pro zaměstnance je stanovena v § 12 odst. 1 tohoto zákona a činí 4 % z vyměřovacího základu dle § 13 odst. 1 téhož zákona. Zaměstnavatel za své zaměstnance odvádí 10 % z vyměřovacího základu.

Pojistné na sociální zabezpečení je podobně jako v ČR rozčleněno do několika složek pojištění. Všechny tyto složky sociálního pojištění jsou upraveny jedinou právní normou, zákonem č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení, v znení neskorších predpisov. Na Slovensku je zaměstnanec povinen platit pojistné na (1) nemocenské pojištění¹⁷⁹, (2) starobní pojištění¹⁸⁰, (3) invalidní pojištění¹⁸¹ a (4) pojištění v nezaměstnanosti¹⁸². Souhrn těchto odvodů činí 9,4 % z vyměřovacího základu zaměstnance. Ve smyslu § 5 odst. 8 SZDP jsou základem daně zdanitelné příjmy ze závislé činnosti snižené o tyto odvody pojistného (odvody na veřejné zdravotní pojištění a odvody na sociální pojištění).

¹⁷⁷ $19,2 \times 205,07 = 3\,937,34$ EUR (ročně). $3\,937,34 / 12 = 328,12$ EUR (měsíčně).

¹⁷⁸ $44,2 \times 205,07 = 9\,064,10$ EUR (ročně). $9\,064,10 / 12 = 755,34$ EUR (měsíčně).

¹⁷⁹ § 130 písm. a) zák. č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení, v znení neskorších predpisov.

¹⁸⁰ § 131 odst. 1 písm. a) zák. č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení, v znení neskorších predpisov.

¹⁸¹ § 132 písm. a) zák. č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení, v znení neskorších predpisov.

¹⁸² § 136 písm. a) zák. č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení, v znení neskorších predpisov.

Na první pohled se může tento systém jevit jako obtížně uchopitelný, především zásluhou platného životního minima, jeho 176,8 násobku a výpočtu nezdánitelné části daně. Systém zdanění příjmů fyzických osob na Slovensku skrývá jistě další úskalí a nelze tímto okrajovým exkurzem institutů uzavřít, že takto se postupuje při stanovení daňové povinnosti ve všech případech.

5 Český vs. německý daňový systém

Ačkoli nedisponuji znalostí německého jazyka, německý daňový systém a způsob jakým se ve Spolkové republice Německo (dále jen SRN) stanovují daně z příjmů fyzických osob, mě zaujal především z toho důvodu, že pocítuji citelný nárůst odchodu českých občanů za prací právě do SRN. Podle neoficiálních veřejně dostupných zdrojů, převzatých z ministerstva práce a sociálních věcí, poskytuje SRN českým občanům zaměstnání v jen o něco menší míře, než Spojené království. Konkrétně pracuje v SRN bez mála 37 000 českých občanů. Tyto údaje jsou pouze orientační, jelikož neexistuje prokazatelný nástroj, který by mohl zajistit přesný statistický údaj. Nicméně tento údaj je jedním z faktorů, na základě kterých jsem se rozhodl porovnávat tuzemské a německé zdanění příjmů fyzických osob.¹⁸³

5.1 Daňový systém Německa

Spolková republika Německo je federativní parlamentní republikou, která se skládá z 16 spolkových zemí. Správa země je členěna do tří úrovní: (1) stát, (2) spolkové země, (3) obce. Daňový systém SRN, resp. jednotlivé daně jsou uspořádány dle hlediska daňového určení daní právě dle členění správy země na spolkové daně, zemské daně a obecní daně. Další, „nadřazenou“ skupinou jsou daně společné (Gemeinschaftsteuern). Toto členění daňových výnosů vychází z čl. 106 Základního zákona SRN (ústavy SRN) Grundgesetz.¹⁸⁴ (dále jen GG).

Mezi společné daně, tj. daně, jejichž výnos je sdílen mezi státem, spolkovými zeměmi a obcemi, řadí GG daně z příjmů (fyzických osob, právnických osob – korporací) a daň z přidané hodnoty.¹⁸⁵ Jiné hledisko členění zobrazuje daně do třech základních kategorií: (1) daně přímé, (2) daně nepřímé a (3) daně majetkové.¹⁸⁶ Daň z příjmů fyzických osob lze souhrnně

¹⁸³ HENDRYCH, Lukáš. Kde žije a pracuje nejvíc Čechů? Vede Británie, Německo a Rakousko. Projděte si, jaká práva tam mají. In: *Aktuálně.cz* [online]. 11. 04. 2017. [cit. 2019-02-21]. Dostupné z WWW:

<https://zpravy.aktualne.cz/zahranici/evropsky-parlament/infografika-jaka-prava-maji-obcane-eu-pri-praci-v-jinych-uni/r~f9235af819e711e794b9002590604f2e/>.

¹⁸⁴ čl. 106 Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 13. Juli 2017 (BGBl. I S. 2347) geändert worden ist. Dostupné z WWW:

<https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html>.

¹⁸⁵ čl. 106 odst. 3 GG.

¹⁸⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualiz a přepr. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5, s. 287.

charakterizovat jako daň společnou (výnos dělen mezi stát, spolkové země a obce) a daň přímou, totožně jako v ČR. Mezi daněmi nepřímými nepanuje žádné překvapení a shodně jako v ČR mezi nepřímé daně je řazena daň z přidané hodnoty a spotřební daně (akcízy).¹⁸⁷

5.2 Právní úprava daně z příjmů fyzických a právnických osob

Na úvod této podkapitoly opět zdůrazňuji, že meritem mé práce je progresivní zdanění, které je spjato nejprokazatelněji s daněmi důchodovými, resp. daní z příjmů fyzických osob. Nyní se tak pochopitelně zaměřím na právní úpravu této daně, která se může jevit v porovnání s jinými právními předpisy upravující daně z příjmů jako unikát. Německý právní řád napříč celým svým spektrem skrývá jednu zvláštnost (zvláštnost především pro dnešní dobu), která spočívá v neměnnosti či spíše nenahraditelnosti právních předpisů (alespoň těch stěžejních). Novelizace samozřejmě nejsou výjimkou i pro tyto „veterány legislativy“, ale jejich původ v některých případech sahá až do poloviny 20. století. Původ německého občanského zákoníku (Bürgerliches Gesetzbuch) sahá dokonce až do roku 1896.

Aktuální právní úprava daně z příjmů fyzických osob, zákon o dani z příjmů fyzických osob, Einkommensteuergesetz¹⁸⁸ (dále jen EStG), pochází z roku 1934, konkrétně z 16. 10. 1934. Zdanění příjmů právnických osob v tomto právním předpisu nefiguruje a na rozdíl od české právní úpravy je upravena odděleně v samostatném právním předpisu, Körperschaftsteuergesetz¹⁸⁹ (dále jen KStG). Tento právní předpis (vydaný v roce 1976) již lze považovat za právní předpis novější generace. Zajímavostí je bezesporu dvojí způsob zdanění v oblasti právnických osob, a to zdanění zisku společností a zdanění dividend a jiného rozdělení zisku. Daň z příjmů právnických osob podléhá 15 % z celkového zdanitelného příjmu právnických osob.¹⁹⁰ Dividendy a ostatní rozdělení zisku

¹⁸⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualiz. a přepr. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5, s. 291.

¹⁸⁸ Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 6 Absatz 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2672) geändert worden ist. Dostupné z WWW: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/EStG.pdf>.

¹⁸⁹ Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) geändert worden ist. Dostupné z WWW:

https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/KStG.pdf.

¹⁹⁰ § 23 odst. 1 KStG.

vyplácená rezidentním společností jsou postiženy 25 % srážkovou daní, dle § 32d odst. 1 EStG.

5.3 Způsob výpočtu daně z příjmů fyzických osob

V SRN se již řadu let uplatňuje progresivní zdanění příjmů fyzických osob, ve formě progresivně klouzavého nastavení jednotlivých daňových sazeb. EStG taxativně vymezuje pět daňových pásem.¹⁹¹ Ke zdanění svých příjmů však mohou fyzické osoby přistoupit dvojím způsobem. Manželé mohou využít tzv. společné zdanění manželů, které spočívá v navýšení zdanitelného příjmu pro všechna daňová pásma o jednu polovinu, současně se zachováním mezních sazeb.¹⁹²

Tabulka č. 8 – Sazba daně z příjmů fyzických osob v SRN (pro jednotlivce)

Roční zdanitelný příjem (EUR)	Mezní sazba (%)	Daň (EUR)
do 9 168	0	0
9 169 – 14 254	14,00 – 23,97	0 - 966
14 255 – 55 960	23,97 – 42	966 – 14 722
55 961 – 265 326	42	14 723 – 102 656
nad 265 327	45	102 656

Zdroj: Vlastní upravené zpracování dle Širokého.^{193,194}

Výše zmíněná tabulka není převzata z právního předpisu (EStG), jedná se pouze o teoretickou pomůcku sloužící k rychlému zobrazení systému sazeb daně z příjmů fyzických osob v SRN. Daňová pásma nejsou v EStG zakotvena tak, jak bychom očekávali. První daňové pásmo je charakteristické nulovým zdaněním příjmů, jelikož jde o částku „nezdanitelného základu“ (Grundfreibetrag), který nepodléhá zdanění. U druhého a třetího stupně bychom marně hledali přesnou procentní hodnotu daňové sazby, ta je závislá na výši základu daně. Právní předpis zde využívá rovnici o jedné neznámé, kterou je nutné předem vypočítat. Poslední dvě daňová pásma jsou svoji strukturou výpočtu podobná, taktéž

¹⁹¹ § 32a odst. 1 EStG.

¹⁹² ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualiz. a přepr. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5, s. 289.

Srov. NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7, s. 200.

¹⁹³ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualiz. a přepr. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5, s. 289.

¹⁹⁴ Aktuální částky a hodnoty v tabulce dle § 32a odst. 1 EStG.

obsahují neznámou hodnotu, ale vyznačují se již procentuální konstantností (42 % a 45 %).

Dlouhodobý růst ekonomiky SRN je nezpochybnitelný. Odrazem tohoto příznivého vývoje je neustálé posouvání hranic jednotlivých daňových pásem, které jsou vymezeny výší základu daně (od roku 2013 dochází pravidelně ke zvýšení základní dávky na živobytí).

- (1) do 9 168 Euro (nezdanitelný základ): 0;
- (2) od 9 169 Euro do 14 254 Euro: $(980,14 \cdot y + 1\,400) \cdot y$;
- (3) od 14 255 Euro do 55 960 Euro: $(216,16 \cdot z + 2\,397) \cdot z + 965,58$;
- (4) od 55 961 Euro do 265 326 Euro: $0,42 \cdot x - 8\,780,9$;
- (5) od 265 327 Euro a výše: $0,45 \cdot x - 16\,740,68$.¹⁹⁵

Veličina „y“ je jedna deseti tisícina částky, o kterou je zdanitelná část vyšší než nezdanitelný základ, který je zaokrouhlen na celou Euro-částku zdaňovaného příjmu. Veličina „z“ je jedna deseti tisícina částky zdaňovaného příjmu zaokrouhleného na celou Euro-částku, která převyšuje částku 14 254 Euro. Veličina „x“ je zdaňovaný příjem zaokrouhlený na celou Euro-částku. Vypočítaná daňová povinnost musí být zaokrouhlena na nejbližší celou Euro-částku.¹⁹⁶

Značnou komplikaci do systému zdanění příjmů fyzických osob v SRN přináší rozčlenění osob vykonávajících závislou práci (zaměstnanci) do tzv. daňových tříd (celkem 6).¹⁹⁷ Mezi základní hlediska pro členění do jednotlivých daňových tříd patří rodinný stav, bezdětnost či počet zaměstnání. Jednotlivé třídy se navzájem odlišují mírou zdanění, jež postihuje příjmy zaměstnanců a např. tím, zda plyne pro zaměstnance povinnost podávat daňové přiznání či nikoliv. Z tohoto pohledu je takřka nemožné stanovit jednoznačný postup výpočtu daně z příjmů fyzických osob.

5.4 Solidární přirážka

V kapitole 3.3 jsem představil „solidární daň“ (solidární zvýšení daně) české daňové soustavy. Německý právní řád zakotvuje obdobný institut. Obdobnost však spočívá pouze v pojmenování, nikoli ve způsobu jejího uplatnění. Dle § 2 zákona o solidárním příspěvku/přirážce, Solidaritätszuschlaggesetz

¹⁹⁵ § 32a odst. 1 EStG.

¹⁹⁶ § 32a odst. 1 EStG.

¹⁹⁷ § 38b EStG.

1995¹⁹⁸ (dále jen SolzG 1995) vyplývá daňová povinnost pro fyzické osoby a právnické osoby současně. Solidární zvýšení daně v ČR je součástí pouze daně z příjmů fyzických osob.¹⁹⁹ Dalším markantním rozdílem je ignorace výše příjmů (základu daně) pro její uplatnění. Solidární přírážka v SRN má celospolečenský charakter tzn., že nepostihuje pouze osoby s nadlimitními příjmy, a tak o ní nelze z tohoto důvodu hovořit jako o nástroji či výrazu progresivního zdanění příjmů.

Solidární přírážka (Der Solidaritätszuschlag) má v SRN tradici již od roku 1991. Důvodem jejího zakomponování do daňové soustavy SRN je znovusjednocení Německé demokratické republiky (dále jen NDR) se SRN završené 3. 10. 1990. Výtěžek ze solidární přírážky (často nazývána jako solidární daň) náleží pouze spolkovým zemím, jež byly součástí bývalé NDR. Peněžní prostředky z ní plynoucí slouží k restrukturalizaci a podpoře rozvoje těchto zemí, které byly dlouhá léta sužovány socialismem Sovětského svazu, a příliv investic do těchto zemí byl tak značně omezený.²⁰⁰

V úvodu této podkapitoly jsem zmínil právní předpis, který solidární přírážku upravuje (SolzG 1995). Z tohoto lze vyvodit, že úprava daného institutu není součástí EStG ani KStG, ale má samostatný právní základ. Během stručného historického exkurzu v předcházejícím odstavci jsem se zmínil o původu solidární přírážky spjatém s rokem 1991. Tento daňový nástroj byl však kvůli své zamýšlené dočasnosti k 30. 6. 1992 zrušen. V roce 1995 společně se zakotvením v novém (upraveném) právním předpise došlo k jejímu znovuzavedení.²⁰¹

Výše solidární přírážky činí v současné době 5,5 % z daně z příjmů fyzické či právnické osoby.²⁰² V období mezi červencem 1991 a červnem 1992

¹⁹⁸ Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4130), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 29. November 2018 (BGBl. I S. 2210) geändert worden ist. Dostupné z WWW:

https://www.gesetze-im-internet.de/solzg_1995/BJNR097500993.html.

¹⁹⁹ Viz kapitola 3.3 – Solidární zvýšení daně.

²⁰⁰ ČTK. Německo asi prodlouží solidární daň. Už ale nemusí být jen pro "Ossies". In: *byznys.ihned.cz* [online]. 25. 11. 2014. [cit. 2019-02-28]. Dostupné z WWW: <https://byznys.ihned.cz/c1-63168040-nemecko-asi-prodlouzi-solidarni-dan-uz-ale-nemusi-byt-jen-pro-ossies>.

²⁰¹ Solidární přírážka byla v letech 1991 – 1992 upravena v zákoně Solidaritätszuschlaggesetz vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1318), das durch Artikel 19 des Gesetzes vom 25. Februar 1992 (BGBl. I S. 297) geändert worden ist. Po jejím znovuzavedení se nachází platná právní úprava již v SolzG 1995.

²⁰² § 4 SolzG 1995.

činila solidární přírážka 7,5 %, taktéž tomu bylo od roku 1995 do roku 1998. Od roku 1998 se hodnota ustálila na současných 5,5 %.²⁰³

Budoucnost solidární přírážky je v současné době „ve hvězdách“. Většina spolkových zemí si přeje zachovat tento odvod státu, ale zároveň požaduje, aby získané peněžní prostředky směřovaly nejenom do bývalých zemí NDR, ale taktéž do chudších spolkových zemí napříč SRN.

²⁰³ IMACC. Solidaritätszuschlag berechnen, Soli Ratgeber – Berechnung, Höhe. In: *Imacc.de* [online]. 19. 12. 2018. [cit. 2019-02-28]. Dostupné z WWW: <https://www.imacc.de/solidaritaetszuschlag-berechnen-soli/>.

Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo především odpovědět na otázku, zda je progresivní zdanění příjmů fyzických osob kladným a v současné době tolik potřebným institutem pro ČR. Předtím, než dospěji k odpovědi na tuto meritorní otázku, nesmím opomenout ostatní poznatky, jenž mě během zpracování tohoto tématu dovedly k finálnímu názoru na tuto velmi aktuální otázku.

Daně z příjmů fyzických osob mají za sebou na českém území zajímavou historii. Minulé století je takřka charakteristické progresivním zdaněním příjmů. Nelze tedy považovat tento institut za novodobý symbol daňového práva. Čeští zákonodárci tak v případě reálné úvahy o znovuzavedení progresivního zdaňování příjmů fyzických osob mají mnoho materiálů sloužících k inspiraci či spíše k ponaučení do budoucna. Připomenu zde dvě období, na kterých lze snadno demonstrovat některé zápory tohoto způsobu zdanění příjmů. Prvním z nich je období první republiky, které se vyznačovalo až 20 daňovými pásmy. Období po konci druhé světové války do roku 1953, kdy proběhla daňová reforma, na druhou stranu přineslo až absurdní výši jednotlivých daňových sazeb. Mnohost daňových pásem a s tím související složitost a administrativní náročnost (v součtu s přemrštěnou výší daňových sazeb) se staly nejviditelnějšími minusy tehdejších právních úprav daně z příjmů, resp. daně ze mzdy a sráží popularitu progresivních daní i v současnosti. Nesmíme ovšem pohlížet na progresivní zdanění pouze negativně. Její neopominutelnou předností je vyjádření daňové spravedlnosti. Při konkrétních výpočtech daňové povinnosti není ve výsledných částkách mezi současným „rovným“ systémem překvapivě velkého rozdílu.

Současná výše sazby daně z příjmů fyzických osob je z mého pohledu nešťastně nastavená především zásluhou superhrubé mzdy. Její původce Miroslav Kalousek, v České televizi v březnu letošního roku objasňoval cíl, který očekával od superhrubé mzdy. Dle jeho slov měla sloužit k tomu, aby si každý zaměstnanec uvědomil, „*jaké jsou skutečné náklady na jeho pracovní místo.*“²⁰⁴ S tímto tvrzením lze dalekosáhle polemizovat. Zastávám názor, že daňoví poplatníci by spíše uvítali jasné a přehledné vymezení výše své daňové povinnosti. Otázkou zůstává, zda by právě toto vyřešilo progresivní nastavení sazby daně z příjmů fyzických osob. Vezmeme-li v potaz reálnou míru zdanění příjmů fyzických osob,

²⁰⁴ KALOUSEK, Miroslav. In: *Otázky Václava Moravce* [televizní pořad]. Moderuje Václav Moravec. ČT 1, 3. 3. 2019, 12:00. Dostupné z WWW: <https://www.ceskatelevize.cz/porady/1126672097-otazky-vaclava-moravce/219411030500303/>.

jež činí 20,1 % a připočteme k tomu 7 % solidární zvýšení daně (celkem 27,1 %), vznikají nám zde dvě daňová pásma, která by dle mého názoru v právním předpise zcela obstála bez větších diskuzí. Otazník vyvstává nad nastavením hranic, tj. rozpětí základu daně pro jednotlivá daňová pásma. Tento úkol náleží více ekonomům než právníkům.

Během hledání efektivního řešení, které by dokázalo současnou situaci vyřešit, jsem se podrobněji zaměřil na daň z příjmů fyzických osob našich dvou sousedních států, Slovenska a Německa. Obě zmíněné země uplatňují progresivní zdanění u této daně, ačkoliv na straně Slovenska zde panují diskuze. Aplikace německého způsobu v našem právním řádu je dle mého názoru vyloučená. Takovýto zásah do ZDP by znamenal jeho rozsáhlou novelu, s níž vláda i přes své programové prohlášení nepočítá. Současná ministryně financí Alena Schillerová navíc popřela zrušení superhrubé mzdy v případě, kdy se neprosadí její reforma veřejného zdravotního pojištění. Její zrušení by dle Schillerové ztratilo svůj ekonomický význam. Slovenské nastavení daňové sazby, resp. sazeb daně z příjmů fyzických osob, má k tomu českému podstatně blíže, zejména výši daňové sazby a způsobem legislativní úpravy. Opět musíme vycházet z toho, že k případnému přiblížení se tomuto systému vede nejprve zrušení superhrubé mzdy.

Hlavním cílem v této oblasti daní by dle mého názoru nemělo být prosazení progresivního či rovného nastavení daně. Zákonodárci by měli směřovat k tvorbě opravdu korektního a legislativně propracovaného návrhu, který by přinesl i riziko navýšení daňové sazby „*de iure*“.

Cizojazyčné resumé

This thesis deals with progressive taxation in the Czech Republic and selected EU countries. The main focus of the work is on direct tax, personal income tax respectively. Although the Czech Republic does not employ progressive taxation of incomes at the moment, it might happen in the future.

The first chapter shows a basic overview of the notions of tax law which needed to be incorporated for better understanding of the issue, followed by the standard tax rate which is analysed in detail. A transparent depiction through charts, together with made up problems to solve, are used to demonstrate the personal income tax calculation until 2008 and in 2018. The charts have proved that the final amount of tax duty does not differ significantly. The year 2008 became a turning point in terms of direct tax in the Czech Republic as equal taxation of personal income was introduced at that point. Thus, it replaced the old progressive tax system which was incompatible with tax justice according to the politicians that were in power then.

The following chapter shows the affinity between law and economics in which is particularly visible in this field of law. Undeniably, the composition of political parties has played a big role in implementing changes to the tax system. While the left-wing parties tend to support progressive taxation, the right-wing parties are in favour of equal tax. This chapter also gives an account of tax history, history of the personal income tax in the territory of Czechoslovakia. The final subchapter of this part summarizes the reasons for introducing progressive taxation.

The third chapter, viewed through the lens of economics, explores the notion of tax justice which is a concept that is often mentioned in association with progressive tax. In addition, it also presents an analysis of the solidary increase of tax, a tool of Czech tax law was supposed to emphasize tax justice of the current taxation system of personal income.

The fourth and fifth chapter attempts to compare and analyse the tax rates of personal income tax in Slovakia and Germany, the primary aim of these two chapters being a comparison of the method used for calculation of the personal income tax there with the system in the Czech Republic. In 2013, Slovakia decided to apply a progressive tax regime, a system that is not related to the ones in other EU countries. Germany is a typical representative of the progressive

personal income tax. Thanks to the two analyses above, two possible alternatives for Czech lawmakers have been gained.

The Czech legislation has been waiting for significant change in terms of calculation of the personal income tax, as the current legislation does not correspond with the benchmarks of comprehensible and predictable legal norms. Unfortunately, the previous effort to rectify the shortcomings seems to be forgotten.

Seznam použité literatury

Česká literatura:

BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 552 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

BUCHTA, Petr. *Veřejné finance*. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského Praha, 2016. 156 s. ISBN 978-80-7452-116-4.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika; PITTERLING, Marcel; SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 294 s. ISBN 978-80-7552-125-5.

ENGLIŠ, Karel. *Malá finanční věda*. Praha: F. Borový, 1946. 347 s.

GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006. 323 s. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 80-7201-620-2.

GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. 335 s. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 978-80-7201-745-4.

HAMERNÍKOVÁ, Bojka; MAAYTOVÁ, Alena. *Veřejné finance*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. 156 s. ISBN 978-80-7380-687-3.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 344 s. ISBN 978-80-7552-935-0.

KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 169 s. ISBN 978-80-7552-685-4.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.

LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance v České republice: teorie a praxe*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2013. 130 s. ISBN 978-80-7204-861-8.

MARKOVÁ, Hana; BOHÁČ, Rudolf. *Rozpočtové právo*. Praha: C. H. Beck, 2007. 248 s. ISBN 978-80-7179-598-8.

Ministerstvo financí – Sekce veřejné rozpočty. *Státní rozpočet 2017 v kostce: kapesní příručka Ministerstva financí ČR*. Praha: Ministerstvo financí, 2017. 118 s. ISBN 978-80-85045-96-3.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

PELIKÁNOVÁ, Irena; ŠMEJKAL, Václav; VILÍMKOVÁ, Veronika; SVOBODA, Pavel. *Finanční právo v první dekádě 21. století*. Praha: Karolinum, 2011. 83 s. Acta Universitatis Carolinae. ISBN 978-80-246-1914-9.

PICMAUS, František a kol. *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. 2. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Státní nakladatelství technické literatury, 1985, 205 s.

RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-807239-230-8.

SAMUELSON, Paul Anthony; NORDHAUS, William D. *Ekonomie*. 19. vydání. Praha: NS Svoboda, 2013. 715 s. ISBN 978-80-205-0629-0.

SOBEK, Tomáš. *Právní myšlení: kritika moralismu*. Praha: Ústav státu a práva, 2011. 620 s. ISBN 978-80-87439-03-6.

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualiz. a přepr. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 126 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0.

ŠPÍRKOVÁ, Taťána a kol. *Tendence daňového a celního práva v 21. století*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2011. 105 s. ISBN 978-80-87382-25-7.

VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 451 s. ISBN 978-80-7552-926-8.

VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2018. 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

VÍTEK, Leoš. *Daňová politika české republiky. Historický vývoj, současnost a perspektivy zdanění na území ČR s ohledem na integraci českého hospodářství do světového ekonomického společenství*. Praha: Národohospodářský ústav Josefa Hlávky, 2001. 87 s. ISBN 80-238-8182-5.

Zahraniční literatura:

BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5.

PAULIČKOVÁ, Alena; BAKEŠ, Milan. *Finančné právo na Slovensku a v Čechách*. Bratislava: Eurounion, 2007. 334 s. ISBN 978-80-88984-99-3.

SIDAK, Mykula; DURÁČINSKÁ, Mária a kol. *Finančné právo*. 2. vyd. Bratislava: C. H. Beck, 2014. 528 s. ISBN 978-80-89603-22-0.

České právní předpisy, přílohy a důvodové zprávy k právním předpisům:

Zák. č. 76/1927 Sb., o přímých daních.

Zák. č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy.

Příloha k § 6 zák. č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy.

Zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Příloha č. 3 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Příloha č. 3a zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Důvodová zpráva k návrhu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, Sněmovní tisk 222/0, část č. 2/14 Vl.n.z., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb. o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

Zák. opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

Zák. č. 474/2017 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2018.

Nařízení vlády č. 213/2018 Sb., o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2017, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2017, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2019 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2019 a o zvýšení důchodů v roce 2019.

Zahraniční právní předpisy:

Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 6 Absatz 2 des Gesetzes vom 19. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2672) geändert worden ist.

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 13. Juli 2017 (BGBl. I S. 2347) geändert worden ist.

Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) geändert worden ist.

Solidaritätszuschlaggesetz vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1318), das durch Artikel 19 des Gesetzes vom 25. Februar 1992 (BGBl. I S. 297) geändert worden ist.

Solidaritätszuschlaggesetz 1995 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4130), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 29. November 2018 (BGBl. I S. 2210) geändert worden ist.

Zák. č. 219/1999 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia niektoré ďalšie zákony

Zák. č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov.

Zák. č. 461/2003 Z. z. o sociálnom poistení, v znení neskorších predpisov.

Zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov.

Zák. č. 601/2003 Z. z. o životnom minime a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov.

Zák. č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, v znení neskorších predpisov.

Zák. č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, v znení neskorších predpisov.

Zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov.

Zák. č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, v znení neskorších predpisov.

Zák. č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, v znení neskorších predpisov.

Zák. č. 395/2012 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov.

Komentáře k právním předpisům:

LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016. 918 s. ISBN 978-80-7400-604-3.

PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2015. 1428 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6.

Soudní rozhodnutí:

Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 24/07.

Časopisecké články:

KLIMEŠ, David. Nesmrtelná superhrubá mzda. In: *Ekonom*, Praha: Economia, 2018, LXII(37), 14-16. ISSN 1210-0714.

MACHÁČEK, Ivan. Kdy a jak uplatnit solidární zvýšení daně u OSVČ a zaměstnance za rok 2018. In: *Daně a právo v praxi*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 5/2018, ISSN 1211-7293.

ŠIMÁČKOVÁ, Kateřina. Jevy ovlivňující výběr daní (spravedlnost, lidská práva a svobody, Evropská unie, globalizace, lobbismus, korupce). In: *Časopis pro právní vědu a praxi*, Brno: Masarykova univerzita Brno, 2006, 14(1), ISSN 1210-9126.

České elektronické zdroje a české elektronické články

BLECHOVÁ, Beáta. Progresivní nebo "rovná" daň - ekonomické i politické dilema. In: *Politická ekonomie* [online]. Praha, 2012, 60(5), 649-667 [cit. 2018-10-30]. DOI: <https://doi.org/10.18267/j.polek.868>. ISSN 2336-8225. Dostupné z WWW: <https://www.vse.cz/polek/868>.

BOHUTÍNSKÁ, Jana. Daň z příjmů fyzických osob po reformě: Všichni stejní?. In: *Podnikatel.cz* [online]. 05. 11. 2007. [cit. 2018-10-05]. Dostupné z WWW: <https://www.podnikatel.cz/clanky/dan-z-prijmu-fyzickych-osob-po-reforme/>.

Český statistický úřad. Počet zaměstnanců a průměrné hrubé měsíční mzdy. In: *czso.cz* [online]. 2018. [cit. 2018-10-12]. Dostupné z WWW: [https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=MZD01-A&skupId=855&z=T&f=TABULKA&katalog=30852&pvo=MZD01-A&evo=v208_!_MZD-LEG2_1#w=.](https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=MZD01-A&skupId=855&z=T&f=TABULKA&katalog=30852&pvo=MZD01-A&evo=v208_!_MZD-LEG2_1#w=)

ČNB. Kurzy devizového trhu. Platnost pro 31. 12. 1999. In: *cnb.cz* [online]. 31. 12. 1999. [cit. 2019-02-20]. Dostupné z WWW: https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp.

ČTK. Německo asi prodlouží solidární daň. Už ale nemusí být jen pro "Ossies". In: *byznys.ihned.cz* [online]. 25. 11. 2014. [cit. 2019-02-28]. Dostupné z WWW: <https://byznys.ihned.cz/c1-63168040-nemecko-asi-prodlouzi-solidarni-dan-uz-ale-nemusi-byt-jen-pro-ossies>.

ČTK. Vláda chce kvůli zrušení superhrubé mzdy víc snížit daně. In: *e15.cz* [online]. 02. 02. 2019. [cit. 2019-02-05]. Dostupné z WWW: <https://www.e15.cz/byznys/finance-a-bankovnictvi/vlada-chce-kvuli-zruseni-superhrube-mzdy-vic-snizit-dane-1355951>.

DRTINOVÁ, Daniela. Progresivní daň? Žádný trest pro bohaté, více peněz v peněženkách chudších, říká expert ČSSD. In: *DVTV.cz* [online]. 22. 02. 2017. [cit. 2018-11-06]. Videorozhovor dostupný z WWW: <https://video.aktualne.cz/dvtv/progresivni-dan-zadny-trest-pro-bohate-vice-penez-v-penezenk/r~10142594f91d11e6b0800025900fea04/?redirected=1540220123>.

Ekonomický slovník. Důchodová elasticita poptávky. In: *Ekonomickyslovník.cz* [online]. nedatováno. [cit. 2019-01-30]. Dostupné z WWW: <http://www.ekonomickyslovník.cz/duchodova-elasticita-poptavky/>.

GOLA, Petr. Sazba daně z příjmu fyzických osob pod lupou. In: *Finance.cz* [online]. 10. 07. 2015. [cit. 2018-10-15]. Dostupné z WWW: <https://www.finance.cz/zpravy/finance/447382-sazba-dane-z-prijmu-fyzickych-osob-pod-lupou/>.

HENDRYCH, Lukáš. Kde žije a pracuje nejvíc Čechů? Vede Británie, Německo a Rakousko. Projděte si, jaká práva tam mají. In: *Aktuálně.cz* [online]. 11. 04. 2017. [cit. 2019-02-21]. Dostupné z WWW: <https://zpravy.aktualne.cz/zahranici/evropsky-parlament/infografika-jaka-prava-maji-obcane-eu-pri-praci-v-jinych-uni/r~f9235af819e711e794b9002590604f2e/>.

Idnes.cz. ČSSD chce reformu zarazit u Ústavního soudu. In: *idnes.cz* [online]. 19. 10. 2007. [cit. 2018-11-06]. Dostupné z WWW: https://zpravy.idnes.cz/cssd-chce-reformu-zarazit-u-ustavniho-soudu-fmd-domaci.aspx?c=A071019_143658_domaci_rb.

KALOUSEK, Miroslav. In: *Otázky Václava Moravce* [televizní pořad]. Moderuje Václav Moravec. ČT 1, 3. 3. 2019, 12:00. Dostupné z WWW: <https://www.ceskatelevize.cz/porady/1126672097-otazky-vaclava-moravce/219411030500303/>.

Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR. Přehled o vývoji částek minimální mzdy. In: *mpsv.cz* [online]. 2018. [cit. 2018-10-12]. Dostupné z WWW: <https://www.mpsv.cz/cs/871>.

SCHILLEROVÁ, Alena. Proč je správné zrušit superhrubou mzdu?. In: *Ministerstvo financí ČR* [online]. 09. 02. 2018. [cit. 2018-10-20]. Dostupné z WWW:

<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/proc-je-spravne-zrusit-superhrubou-mzdu-31004>.

ŠRÁMEK, Ondřej. Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008. In: *Ministerstvo financí ČR* [online]. 02. 01. 2014. [cit. 2019-02-05]. Dostupné z WWW:

<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpocetu-od-r2008-16289>.

Vláda ČR [online]. 2018. [cit. 2019-02-05]. Programové prohlášení vlády České republiky. Dostupné z WWW:

<https://www.vlada.cz/assets/jednani-vlady/programove-prohlaseni/Programove-prohlaseni-vlady-cerven-2018.pdf>.

ZAPLETAL, Jan. Rovná daň: podfuk nebo cesta k prosperitě?. In: *FinExpert.cz* [online]. 20. 04. 2006. [cit. 2018-10-15]. Dostupné z WWW:

<https://finexpert.e15.cz/rovna-dan-podfuk-nebo-cesta-k-prosperite>.

Zahraníční elektronické zdroje a zahraniční elektronické články:

EuroEkonom.sk. Dane daňová sústava. In: *EuroEkonom.sk* [online]. 25. 10. 2018. [cit. 2019-02-12]. Dostupné z WWW:

<https://www.euroekonom.sk/financie/dane/>.

IMACC. Solidaritätszuschlag berechnen, Soli Ratgeber – Berechnung, Höhe. In: *Imacc.de* [online]. 19. 12. 2018. [cit. 2019-02-28]. Dostupné z WWW:

<https://www.imacc.de/solidaritaetszuschlag-berechnen-soli/>.

SENEŠI, Norbert. Životné minimum od 1. 7. 2017 do 30. 6. 2018. In: *Podnikajte.sk* [online]. 07. 06. 2017. [cit. 2019-02-20]. Dostupné z WWW:

<https://www.podnikajte.sk/uctovnictvo/zivotne-minimum-2017-2018>.

Wikipedia contributors. Adam Smith. In: *Wikipedia, The Free Encyclopedia* [online]. Datum poslední revize 18. 03. 2019, 14:15 UTC. [cit. 2019-03-25]. Dostupné z WWW:

https://en.wikipedia.org/w/index.php?title=Adam_Smith&oldid=888338705.

Ostatní kvalifikační práce:

ABREŠEK, Andrej. *Historie daňových reform.* Plzeň, 2014. Diplomová práce. (Ing.) Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická. Vedoucí práce Pavlína Hejduková.

RIEDLOVÁ, Anna. *Progresivní zdanění spotřeby* [online]. Brno, 2016. [cit. 2018-10-30]. Diplomová práce. (Mgr.) Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Vedoucí práce Michal Radvan. Dostupné z WWW: https://is.muni.cz/th/bh008/DP_Annariedlova_final.pdf.

VESELÝ, Jan. *Rovná daň*. Plzeň, 2006. Diplomová práce. (Mgr.) Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická. Vedoucí práce Dana Bárková.

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Progresivní stupňovitá sazba

Tabulka č. 2 – Progresivní klouzavá sazba

Tabulka č. 3 – Výpočet daně z příjmů fyzické osoby v roce 2007 (počítáno se slevou na poplatníka)

Tabulka č. 4 - Výpočet daně z příjmů fyzické osoby v roce 2018 (počítáno se slevou na poplatníka)

Tabulka č. 5 – Daňová sazba daně ze mzdy v roce 1953

Tabulka č. 6 – Solidární zvýšení daně u zálohy na daň z příjmů fyzických osob (veškeré údaje v Kč)

Tabulka č. 7 – Výpočet daňové povinnosti fyzické osoby v SR (jednotlivec), (veškeré údaje v Eurech)

Tabulka č. 8 – Sazba daně z příjmů fyzických osob v SRN (pro jednotlivce)