

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

PRÁVNICKÁ FAKULTA

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Diplomová práce

**Daň z příjmů fyzických osob ze závislé
činnosti a vliv na státní rozpočet České
republiky**

Jana Zahradníková

Plzeň 2023

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Jana ZAHRADNÍKOVÁ**
Osobní číslo: **R18M0477P**
Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**
Studijní obor: **Právo**
Téma práce: **Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a vliv na státní rozpočet ČR**
Zadávající katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

Zásady pro vypracování

1. Úvod
2. Vymezení základních pojmů
3. Vývoj právní úpravy daně z příjmů FO ze závislé činnosti
4. Současná právní úprava daně z příjmů FO ze závislé činnosti
5. Komparace s předchozí právní úpravou platnou do 31. 12. 2020 a srovnání vlivu obou právních úprav na státní rozpočet
6. Daňové přiznání a splatnost daně z příjmů FO ze závislé činnosti, osvobození od daně z příjmu FO ze závislé činnosti
7. Dotazníkové šetření
8. Závěr

Rozsah diplomové práce:
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam doporučené literatury:

1. HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. Daňové právo de lege lata. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.
2. HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. Finanční a daňové právo. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN isbn978-80-7380-796-2.
3. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.
4. MACHÁČEK, Ivan. Daň z příjmů fyzických osob 2010: praktická pomůcka k daňové optimalizaci. V Praze: C.H. Beck, 2010. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-188-8.
5. PAVLÁSEK, Vlastimil a Hana KUNEŠOVÁ. Veřejné finance. Plzeň: Nava, 2006. ISBN 80-7211-236-8.
6. RINDOVÁ, Iva, Petr PELECH, Milan LOŠŤÁK a Jana ROHLÍKOVÁ. Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti v roce ... Olomouc: ANAG, [2019]. Daň (ANAG). ISBN 978-80-7554-191-8.
7. RINDOVÁ, Iva, Petr PELECH, Milan LOŠŤÁK a Jana ROHLÍKOVÁ. Roční zúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za rok ... Olomouc: ANAG, [2018]. Daň (ANAG). ISBN 978-80-7554-181-9.
8. ROUČKOVÁ, Dana a Zdeněk SCHMIED. *Zákoník práce k 1.1.2022: se stručným souhrnným komentářem, zkušenosti z aplikace složitějších ustanovení novely provedené zákonem č. 285/2020 Sb.* 19. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, [2022]. Práce, mzdy, pojištění (ANAG). ISBN 978-80-7554-344-8.
9. ŠUBRT, Bořivoj, Zdeňka LEIBLOVÁ, Věra PŘÍHODOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní ...* Olomouc: ANAG, [2022]. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3.
10. Z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
11. Z. č. 336/2018 Sb., zákon o státním rozpočtu České republiky na rok 2019
12. Z. č. 355/2019 Sb., zákon o státním rozpočtu České republiky na rok 2020
13. Z. č. 600/2020 Sb., zákon o státním rozpočtu České republiky na rok 2021
14. Z. č. 57/2022 Sb., zákon o státním rozpočtu České republiky na rok 2022

Vedoucí diplomové práce: **JUDr. et Mgr. Silvie Anderlová**
Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání diplomové práce: **15. listopadu 2021**
Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2023**


JUDr. et PhDr. Stanislav Balík, Ph.D.
děkan


JUDr. Petra Hrubá Smržová, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 8. srpna 2022

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a vliv na státní rozpočet České republiky“ vypracovala samostatně a s použitím uvedené literatury a pramenů.

V Plzni, dne 29. března 2023

Jana Zahradníková

Poděkování:

Chtěla bych poděkovat JUDr. et Mgr. Silvii Anderlové za odborné vedení, cenné rady a konzultace, které mi poskytla při zpracování diplomové práce.

Obsah

SEZNAM ZKRATEK	8
ÚVOD	9
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	10
1.1 POJEM DAŇ.....	10
1.2 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB.....	10
1.2.1 „Daňová násobilka“ v rámci daně z příjmů fyzických osob.....	11
1.3 PRACOVNĚPRÁVNÍ VZTAHY.....	14
1.4 ZAMĚSTNAVATEL.....	16
1.5 ZAMĚSTNANEC	16
1.6 SLUŽEBNÍ POMĚR.....	16
1.7 STÁTNÍ ROZPOČET	17
1.8 STÁTNÍ ZÁVĚREČNÝ ÚČET	18
2 VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÉ OSOBY ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI	19
2.1 PODOBA DANĚ Z PŘÍJMŮ DO ROKU 1918 (PŘÍMÉ DANĚ).....	21
2.2 ENGLIŠOVA DAŇOVÁ REFORMA 1927	22
2.2.1 <i>Daň z příjmů po Englišově reformě:</i>	22
2.3 SITUACE PO ROCE 1945 DO ROKU 1952	24
2.4 SITUACE PO ROCE 1952	26
2.5 SITUACE PO ROCE 1993	27
3 SOUČASNÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI	28
3.1 SUBJEKT DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI.....	28
3.2 PŘEDMĚT DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI	28
3.3 ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI.....	31
3.3.1 <i>Osvobození od daně z příjmů fyzické osoby ze závislé činnosti</i>	32
3.3.2 <i>Nezdanitelné části základu daně</i>	34
3.3.2.1 Bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely (dary).....	34
3.3.2.2 Úroky z úvěru zaplacené ve zdaňovacím období.....	34
3.3.2.3 Příspěvek na penzijní připojištění	35
3.3.2.4 Zaplacené příspěvky na soukromé životní pojištění	36
3.3.2.5 Odpočet členských příspěvků:.....	37
3.3.2.6 Odpočet úhrady za zkoušky	37
3.4 SAZBA DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI.....	38
3.5 SLEVY NA DANI	40
3.6 DAŇOVÉ ZVÝHODNĚNÍ	43
3.7 SPLATNOST DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI.....	44
4 DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ A ROČNÍ ZÚČTOVÁNÍ ZÁLOH NA DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI A DAŇOVÉHO ZVÝHODNĚNÍ	45

4.1	ZÁLOHA NA DAŇ.....	45
4.2	ROČNÍ ZÚČTOVÁNÍ ZÁLOH NA DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI A DAŇOVÉHO ZVÝHODNĚNÍ.....	46
4.3	DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ.....	47
5	KOMPARACE S PŘEDCHOZÍ PRÁVNÍ ÚPRAVOU PLATNOU DO 31. 12. 2020 A SROVNÁNÍ VLIVU OBOU PRÁVNÍCH ÚPRAV NA STÁTNÍ ROZPOČET.....	49
5.1	PRÁVNÍ ÚPRAVA ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI K 31. 12. 2020..	49
5.2	STÁTNÍ ROZPOČET	52
5.3	ROZPOČTOVÉ URČENÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI.....	53
5.4	VLIV PRÁVNÍCH ÚPRAV NA PŘÍJMY STÁTNÍHO ROZPOČTU PLYNOUCÍ Z DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI:	55
6	DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ A JEHO VÝSLEDKY	57
6.1	VYHODNOCENÍ DOTAZNÍKOVÉHO ŠETŘENÍ.....	58
6.1.1	<i>Kdy došlo ke zrušení institutu „superhrubé“ mzdy v České republice</i>	58
6.1.2	<i>Jaká je výše aktuálního zdanění příjmů ze závislé činnosti.....</i>	60
6.1.3	<i>Zpracovali jste si někdy daňové přiznání:.....</i>	61
6.1.4	<i>Využíváte nějaké nástroje daňové optimalizace.....</i>	62
6.1.5	<i>Jaký druh pracovněprávního vztahu preferujete.....</i>	63
6.1.6	<i>Umíte si vypočítat svou daňovou povinnost z platu nebo mzdy</i>	65
6.1.7	<i>Souhlasíte se zrušením „superhrubé“ mzdy v ČR.....</i>	66
	ZÁVĚR.....	69
	CIZOJAZYČNÉ RESUMÉ:	71
	PŘÍLOHY	72
	PŘÍLOHY DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ	73
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	85

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
DPFO	Daň z příjmů fyzické osoby
DPP	Dohoda o provedení práce
DPČ	Dohoda o provedení pracovní činnosti
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
EU	Evropská unie
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
FO	Fyzická osoba
k. s.	Komanditní společnost
ODS	Občanská demokratická strana
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PROHLÁŠENÍ	Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pro zdaňovací období
SJM	Společné jmění manželů
SOÚ	Střední odborné učiliště
SRÁŽKOVÁ DAŇ	Daň sražená zvláštní sazbou daně
SŠ	Střední škola
v. o. s.	Veřejná obchodní společnost
VOŠ	Vyšší odborná škola
VŠ	Vysoká škola
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZTP/P	Zdravotně tělesně postižený s průvodcem

Úvod

Diplomová práce pojednává o zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a jeho vlivu na státní rozpočet. Práce je rozdělena na dvě základní části teoretickou a praktickou. V teoretické části práce je rozebráno zdanění fyzických osob ze závislé činnosti před novelou k 31. prosinci 2020 a po novele k 1. lednu 2023. Praktická část je věnována dotazníkovému šetření, které je zaměřeno na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

S daněmi se setkává společnost od nepaměti, nejedná se o záležitost moderní doby. Zpočátku se společnost setkávala s daněmi ve formě naturálních dávek, ze kterých se později vyvinul moderní daňový systém, který známe v dnešní době. Práce se nevěnuje celému daňovému systému, ale pouze dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (přímá daň důchodového typu).

Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je upravena zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Právní úprava je turbulentní a každý rok je několikrát novelizována. V roce 2021 právní úprava doznala velké změny, protože k 1. lednu 2021 byla zrušena „superhrubá“ mzda, a tím došlo k zavedení nového způsobu výpočtu daňové povinnosti poplatníků (zaměstnanců). Nově se daňová povinnost vypočítává z hrubé mzdy nikoliv ze „superhrubé“ mzdy. Z tohoto důvodu diplomová práce srovnává právní úpravu zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za doby účinnosti „superhrubé“ mzdy a po jejím zrušení.

Vzhledem ke skutečnosti, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle rozpočtového určení daní je daní sdílenou nikoliv výlučnou, její příjem plyne do veřejných rozpočtů. Za veřejné rozpočty lze považovat státní rozpočet České republiky a rozpočty územních samosprávných celků. Změna provedená k 1. lednu 2021 týkající se zdaňování fyzických osob ze závislé činnosti se mimo jiné dotkla daňových příjmů plynoucích do těchto veřejných rozpočtů. Diplomová práce se zaměřuje pouze na státní rozpočet.

Praktická část diplomové práce se věnuje výsledkům dotazníkového šetření, které probíhalo v lednu 2023 a zúčastnilo se ho 239 respondentů ve věku od 15 let do 65+ let.

Cílem práce je představit nejdůležitější změnu zdaňování fyzických osob ze závislé činnosti a její vliv na státní rozpočet.

1 Vymezení základních pojmů

Pro lepší názornost a pochopení následujících kapitol budou vymezeny základní pojmy z problematiky daní z příjmů fyzických osob.

1.1 Pojem daň

Daně nejsou ve společnosti novinkou, ale postupným vývojem společnosti se formovaly do dnešní podoby. Prapůvodně byly daně vybírány formou naturálních dávek, ale s rozvojem obchodu a peněžnictví se z naturálních dávek přeměnily na peněžní platby státu, které se staly příjmem rozpočtu státu.¹ V současné době daně představují tok finančních prostředků ze soukromého sektoru k veřejnému sektoru.

Daň definujeme jako: „*povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu jdoucí do veřejného rozpočtu a zároveň je neúčelová a neekvivalentní*“.² Nenávratnost daně znamená, že poplatníkovi nevznikne právní nárok, aby mu byla platba vrácena, nýbrž stává se součástí veřejného rozpočtu (nejčastěji státního rozpočtu). Neúčelovost lze definovat, tak že poplatník daně neví, k jakému účelu bude jeho platba použita. Daně jsou součástí veškerých celkových příjmů veřejného rozpočtu, ze kterého se až následně financují veřejné projekty. Dalším klíčovým znakem daně je její neekvivalentnost, protože poplatník daně nemá právní nárok na protihodnotové plnění k jeho platbě.³

Daně můžeme dělit z několika možných kritérií. Základní dělení je podle vazby na důchod poplatníka neboli daně přímé a nepřímé. U přímých daní nemá subjekt daně možnost převést svoji daňovou povinnost na jiný subjekt, oproti tomu u nepřímých daní povinný subjekt daň neodvádí z vlastního příjmu, nýbrž přenesení povinnost na jiný subjekt prostřednictvím navýšení kupní ceny.⁴

1.2 Daň z příjmů fyzických osob

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmů“) upravuje v části první daň z příjmů fyzických osob a část druhá se věnuje dani z příjmů právnických osob. V rámci základního dělení je daň z příjmů fyzických osob daní přímou důchodového typu. Daň z příjmů

¹ PAVLÁSEK, Vlastimil a Hana KUNEŠOVÁ. *Veřejné finance*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Nava, 2006, 52s. Pro praxi. ISBN 80-721-1236-8.

² HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018, 20-23s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

³ Tamtéž

⁴ Tamtéž

fyzických osob je jedním ze stěžejních příjmů plynoucí do státního rozpočtu, ale neplyne výlučně do státního rozpočtu. Dle zákona č. 243/2020 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (dále jen „zákon o rozpočtovém určení daní“) se jedná o daň sdílenou, která plyne kromě státního rozpočtu i do rozpočtů vyšších územních samosprávných celků a rozpočtů územních samosprávných celků.

Příjmem se rozumí dle zákona o daních z příjmů peněžní a nepeněžní příjem. Za peněžní a nepeněžní příjem se považuje i takový příjem, který byl dosažen změnou k lednu 2014, kdy došlo k úplnému zrušení dědické a darovací daně, tudíž za příjem podle zákona o dani z příjmů se považuje i příjem získaný darováním nebo děděním. Systém zdaňování příjmů plynoucích z darů nebo dědictví zůstal zachován, pouze se včlenil do právní úpravy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.⁵

1.2.1 „Daňová násobilka“ v rámci daně z příjmů fyzických osob

Za pomocí prvků daňové techniky (tzv. „daňové násobilky“) lze vymezit základní znaky daně z příjmů fyzických osob. V rámci zákona o dani z příjmů najdeme jednotlivé prvky daňové techniky zakotvené v samotném zákoně. Prvky daňové techniky jsou předpokladem vzniku, trvání, ale i zániku daňově-právního vztahu. Mezi základní prvky daňové techniky patří subjekt daně, předmět daně, základ daně, splatnost daně a sazba daně.⁶

Subjektem daně z příjmů fyzických osob je její poplatník, který může být jak daňovým rezidentem ČR, tak i daňovým nerezidentem. Fyzické osoby jsou daňovými rezidenty ČR, pokud mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňový rezidenti mají neomezenou daňovou povinnost a zdaňují v ČR příjmy plynoucí z domácích a zahraničních zdrojů. Daňovými rezidenty míní zákon o dani z příjmů i osoby, které se na území ČR obvykle zdržují alespoň po dobu 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to jak souvisle nebo po obdobích. Do celkového počtu kalendářních dnů se započítávají všechny dny pobytu včetně příjezdu a odjezdu z ČR. Za osobu obvykle zdržující se na území ČR nepovažuje zákon o dani z příjmů osoby, které v ČR pobývají za účelem studia nebo léčení. Tyto osoby zdaňují pouze příjmy plynoucí ze zdrojů získaných na území ČR

⁵ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 308-324s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2

⁶ Tamtéž

(daňoví nerezidenti). Daňovým nerezidentem zákon o dani z příjmů chápe osobu, která není daňovým rezidentem v ČR, nebo to o něm stanoví mezinárodní smlouva. Daňová povinnost daňových nerezidentů je omezená, vztahující se pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR.⁷

Zákon o dani z příjmů v rámci zdanění příjmů fyzických osob vymezuje, jaké příjmy jsou **předmětem daně**, a zároveň se jedná o dílčí základy daně. Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy: ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů (např. příjmy pracovního poměru), příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů (obecně příjmy z podnikání), příjmy z kapitálového majetku dle § 8 zákona o dani z příjmů (např. podíly na zisku z obchodní korporace), příjmy z nájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů (např. příjmy z nájmu bytu) a ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů (např. výhry v loteriích, sázkách, výhry reklamní soutěže).⁸

Sazba daně je od 1. ledna 2021 stanovena jako progresivně klouzavá, což znamená, že vyšší sazba daně se aplikuje pouze na tu část daňového základu, která přesáhne hranici stanovenou zákonem. Za hranici se považuje 48násobek průměrné mzdy, kterou na příslušný kalendářní rok stanoví vláda svým nařízením. Pro základ daně do 48násobku průměrné měsíční mzdy je sazba daně 15 % a pro základ daně překračující 48násobek průměrné měsíční mzdy je sazba daně 23 %. Zákon o daních z příjmů v § 36 zná i zvláštní sazbu daně neboli tzv. srážkovou daň pro samostatný základ daně, kdy po její aplikaci je daňový příjem čistý a nemusí být přiznán v daňovém přiznání.⁹

⁷ § 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 308-324s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2

⁹ Tamtéž

Tabulka č. 1: Průměrná měsíční mzda v ČR:

Průměrná měsíční mzda v České republice		
Rok	Průměrná měsíční mzda	48násobek průměrné měsíční mzdy
2021	35 441 Kč	1 701 168 Kč
2022	38 911 Kč	1 867 728 Kč
2023	40 324 Kč	1 935 552 Kč

Zdroj: Příslušná nařízení Vlády ČR

Základem daně z příjmů fyzických osob se rozumí takový příjem poplatníka, který přesáhne jeho výdaje. Podle § 26 zákona o dani z příjmů se jedná o výdaje, které jsou prokazatelně vynaloženy na dosažení, udržení a zajištění příjmu. Pokud má poplatník daně z příjmů fyzických osob více různých příjmů spadající pod §7 až § 10 zákona o dani z příjmů, stanoví se základ daně součtem dílčích základů daně. Ke snížení daňové povinnosti může poplatník využít nástrojů daňové optimalizace.¹⁰

Výdaje pro výpočet daňové povinnosti rozdělujeme do dvou kategorií, na skutečné výdaje a paušální výdaje. Poplatník si může pro uplatnění zvolit pouze jednu z možností. V rámci své úvahy by se měl rozhodnout, která možnost bude pro něj výhodnější z hlediska snížení daňové povinnosti. Výdaje stanovené paušální částkou mají svoji právní úpravu přímo v zákoně o dani z příjmů, tudíž je nelze využít v případě, že to nestanoví zákon o dani z příjmů. Pro dílčí základ daně, který je zjišťovaný ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o dani z příjmů, platí že „poplatník může využít 80 % z příjmu ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, řemeslné živnostenské podnikání nejvýše do částky 1 600 000 Kč, 60 % z příjmu ze živnostenského podnikání nejvýše do částky 1 200 000 Kč, 30 % z příjmu z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku, nejvýše do částky 600 000 Kč a 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, nejvýše uplatnit do částky 800 000 Kč“.¹¹ Pro dílčí základ daně, který je zjišťovaný z příjmů z nájmu podle § 9 zákona o dani z příjmů si může uplatnit poplatník výdaje vynaložené na dosažení, udržení nebo zajištění tohoto příjmu a pokud je neprokáže lze je uplatnit

¹⁰ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 308-324s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2

¹¹ § 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

paušálem ve výši 30 % příjmů, nejvýše však do částky 600 000 Kč.¹² Poplatník může uplatnit pouze jeden typ výdajů, tedy skutečné výdaje nebo paušální výdaje.

Tabulka č. 2: Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob:

Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob				
Ustanovení ZDP	Výpočet dílčího základu	Skutečné výdaje	Paušální výdaje	Daňová ztráta
§ 6	Příjmy ze závislé činnosti	Ne	Ne	Ne
§ 7	Příjmy – Výdaje	Ano	Ano	Ano
§ 8	Příjmy – Výdaje	Ano	Ne	Ne
§ 9	Příjmy – Výdaje	Ano	Ano	Ano
§ 10	Příjmy – Výdaje	Ano	Ne	Ne

Převzato z: RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa – Berní právo. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Doplněk, 2008. Edice učebnic PrF MU č. 417. ISBN 978-80-210-4732-7.*

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob je kalendářní rok. Splatnost daně je dle daňového řádu stanovena ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. V současné době daňový řád upravuje tři časové okamžiky, do kterých musí poplatník podat daňové přiznání. Za standardní lhůtu pro podání daňového přiznání je možné považovat 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období. Lhůtu lze prodloužit na 4 měsíce po uplynutí zdaňovacího období za předpokladu, že je daňové přiznání podáno elektronicky (např. za pomoci bankovní identity). Poslední možností je podání daňového přiznání ve lhůtě do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud je zpracováno daňovým poradcem nebo auditorem.¹³

1.3 Pracovněprávní vztahy

Zákoník práce (z. č. 262/2006 Sb., zákoník práce ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákoník práce“) vymezuje v § 1, co je považováno za pracovněprávní vztah. Souhrnně můžeme chápat pracovněprávní vztahy jako závazky, které jsou upraveny pracovním právem. Předmětem pracovněprávního vztahu je výkon závislé práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, dle pokynů

¹² § 9 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹³ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 308-324s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2*

zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně. Na druhé straně zaměstnanci za výkon závislé práce náleží odměna, která jde k tíži zaměstnavatele a je vykonávaná na jeho odpovědnost, v pracovní době, na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném místě.¹⁴ Závislá práce se zejména koná v pracovněprávním vztahu, pokud není jinými zvláštními právními předpisy stanoveno jinak (z. č. 234/2014 Sb., o státní službě).¹⁵ Obsahem pracovněprávního vztahu jsou základní práva a povinnosti mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem.

Pracovněprávními vztahy jsou dle zákoníku práce pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr. Mezi dohody konané mimo pracovní poměr patří dle zákoníku práce dohoda o provedení práce (dále jen „DPP“) a dohoda o pracovní činnosti (dále jen „DPC“). Vztahy založenými dohodami konanými mimo pracovní poměr jsou doplňkovými pracovněprávními vztahy, kdy smluvní strany nemají zájem vykonávat práci v pracovním poměru. Zejména se využívají pro práce menšího rozsahu tzv. „brigády“, protože zákoník práce preferuje pracovní poměr. Pracovní poměr vzniká podle zákoníku práce dvěma způsoby. Nejčastější forma je uzavření pracovní smlouvy mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Druhým způsobem založení pracovního poměru je jmenováním, a to v případech stanovených zákoníkem práce nebo jiným právním předpisem. Jmenováním vzniká pracovní poměr u vedoucího pracovníka, který obsazuje vedoucí pracovní místo. Pracovní poměr může vzniknout pouze na základě konsenzu obou stran, přičemž vůle zaměstnance a zaměstnavatele musí být učiněna svobodně. Výsledkem konsenzu obou stran je podpis pracovní smlouvy. Oproti tomu jmenováním vzniká pracovní poměr na základě jednostranného právního jednání, ale za podmínky projevu souhlasu jmenovaného zaměstnance.¹⁶

Dohoda o provedení práce se uzavírá na rozsah práce, který stanovuje zákoník práce do 300 hodin v jednom kalendářním roce, kdy do této doby se započítává i doba práce konaná zaměstnancem pro zaměstnavatele v témže kalendářním roce na základě jiné dohody o provedení práce.¹⁷

Dohoda o pracovní činnosti může být se zaměstnancem uzavřena i v případě, že jeho rozsah práce nebude v jednom kalendářním roce přesahovat

¹⁴ § 2 zákona č. 262/2006 Sb. zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ § 3 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb. zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶ HŮRKA, Petr. *Pracovní právo*. 3. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. Právnícké učebnice (Aleš Čeněk). 100-111 s. ISBN 978-80-7380-825-9.

¹⁷ § 75 zákona č. 262/2006 Sb. zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

300 hodin. Zákonný limit pro dohodu o pracovní činnosti je stanoven v rozsahu nepřekračujícím v průměru polovinu stanovené týdenní pracovní doby. Zákonný limit se posuzuje za celou dobu, na kterou byla DPČ uzavřena, nejdéle však za období 52 týdnů.¹⁸

1.4 Zaměstnavatel

Zákoník práce míní zaměstnavatelem osobu, pro kterou se fyzická osoba zavázala k výkonu závislé práce v pracovněprávním vztahu. Zaměstnavatelem může být fyzická osoba i právnická osoba. Zároveň zaměstnavatelem může být také stát, který vystupuje v pracovněprávních vztazích jako organizační složka státu.¹⁹

1.5 Zaměstnanec

Podle zákoníku práce (§ 6) je zaměstnancem fyzická osoba, která se zavázala pro zaměstnavatele osobně vykonávat závislou práci.²⁰ Zaměstnancem může být pouze fyzická osoba a za předpokladu, že je svéprávná a má právní osobnost. Pracovněprávní vztah lze uzavřít za podmínky, že zaměstnanec dosáhl 15 let věku a má ukončenou povinnou školní docházku, protože jako den nástupu do práce nesmí být sjednán den, který by předcházel dni, kdy mladiství ukončí povinnou školní docházku. Osoby mladší 15 let, které neukončily povinnou školní docházku, mohou vykonávat uměleckou, kulturní, reklamní nebo sportovní činnost.²¹

1.6 Služební poměr

Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě (dále jen „zákon o státní službě“) upravuje vztahy vznikající v rámci státní služby. Jedná se o zaměstnance, kteří vykonávají státní službu na ministerstvech nebo na jiných ústředních správních úřadech, dále i jiní zaměstnanci zařazení ve státních orgánech nebo právnických osobách, o kterých to stanoví zákon o státní službě. Za státního zaměstnance se dle zákona o státní službě považuje fyzická osoba, která byla přijata do služebního poměru a zařazena na služební místo nebo jmenována na služební místo představeného. Zaměstnanci ve služebním poměru přísluší služební označení v závislosti na stupni vzdělání, které je stanovené pro příslušné služební místo.

¹⁸ § 76 zákona č. 262/2006 Sb. zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹ HŮRKA, Petr. *Pracovní právo*. 3. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. Právnické učebnice (Aleš Čeněk). 62-64s. ISBN 978-80-7380-825-9

²⁰ § 6 zákona č. 262/2006 Sb. zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ § 34-35 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Služební poměr vzniká rozhodnutím o přijetí do služebního poměru a současně s rozhodnutím o přijetí se vydává i rozhodnutí o zařazení na služební místo nebo rozhodnutí o jmenování na služební místo představeného.²²

1.7 Státní rozpočet

Stát v rámci své činnosti soustředí peněžní prostředky do centralizovaných a decentralizovaných peněžních fondů, ze kterých jsou prostředky následně opět přerozdělovány v rámci finančního trhu. Jedním z centralizovaného peněžního fondu je státní rozpočet. Státní rozpočet je bilance příjmů a výdajů neboli hlavní nástroj rozpočtové politiky. Za řádné příjmy ve prospěch státního rozpočtu jsou považované takové příjmy, které jsou uloženy zákonem nebo jiným právním předpisem, tedy daně, pojistné nebo clo. Mimořádným příjmem do státního rozpočtu jsou dary, pronájem nebo prodej movitých i nemovitých věcí. Kromě příjmové stránky státního rozpočtu stojí na druhé straně stránka výdajová. Řádné výdaje jsou též uloženy zákonem nebo jiným právním předpisem a představují povinnost státu výdaje vyplácet ze státního rozpočtu (např. platy státních zaměstnanců, dávky poskytované v rámci nemocenského pojištění a jiné dávky poskytované státem). Mimořádnými výdaji ze státního rozpočtu jsou státní zásahy plynoucí do ekonomiky státu (např. ve formě dotací, půjček, nebo nákup zbraní). Státní rozpočet je sestavován a schvalován na období jednoho roku ve formě zákona. Státní rozpočet se připravuje na půdě Ministerstva financí ČR.²³

Návrh zákona o státním rozpočtu předkládá Ministerstvo financí ČR vládě. Po projednání na vládě a případných úpravách návrhu zákona o státním rozpočtu je předběžný návrh zákona o státním rozpočtu schválen. V případě zákona o státním rozpočtu má zákonodárnou iniciativu pouze vláda, která je oprávněna ho předkládat Poslanecké sněmovně, a to ve lhůtě minimálně 3 měsíce před začátkem nového rozpočtového roku. Dodatky lze předložit nejpozději 15 dnů před prvním čtením návrhu zákona o státním rozpočtu v Poslanecké sněmovně. Návrh zákona o státním rozpočtu musí v rámci zákonodárného procesu projít třemi čteními a zároveň zákon o státním rozpočtu není předkládán Senátu. Senát nemá zákonné zmocnění projednávat na své schůzi návrh zákona o státním rozpočtu. Nový zákon

²² KOPECKÝ, Martin. *Správní právo: obecná část*. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021, 129-147s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-820-7

²³ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 308-324s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2

o státním rozpočtu by měl být schválen do začátku nového rozpočtového roku, resp. kalendářního roku, a pokud se tak nestane, nastupuje tzv. rozpočtové provizorium. Potom se příjmy a výdaje státu řídí do nabytí nového zákona o státním rozpočtu předešlým zákonem o státním rozpočtu a výdaje jsou možné do výše jedné dvanáctiny celkových výdajů stanovených posledním účinným zákonem o státním rozpočtu.²⁴

1.8 Státní závěrečný účet

Státní závěrečný účet je dokument, který je povinna vláda na návrh Ministerstva financí ČR předkládat ke schválení pouze Poslanecké sněmovně. Státní závěrečný účet obsahuje informace o hospodaření státu s veřejnými prostředky za minulý rozpočtový rok. Se státním závěrečným účtem je předkládán i návrh přebytku rozpočtového hospodaření nebo návrh na úhradu schodku. Státní závěrečný účet musí být předložen Poslanecké sněmovně nejpozději do 30. dubna následujícího rozpočtového roku. Sněmovna přijímá usnesení, zda státní závěrečný účet schvaluje, či nikoliv. Neschválení státního závěrečného účtu nemá reálný dopad na státní závěrečný účet ani na státní rozpočet, vyjadřuje pouze nespokojenost poslanců s činností vlády při jeho plnění.²⁵

²⁴ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 308-324s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2

²⁵ Tamtéž

2 Vývoj právní úpravy daně z příjmů fyzické osoby ze závislé činnosti

Zavádění daní na našem území je neodmyslitelně spojeno se vznikem ranně feudálního státu. V souladu s celosvětovým vývojem byly dříve daně v českých zemích vybírány ve formě naturálních dávek. Raně středověký feudální stát nebyl postaven na pravidelné a systematické daňové soustavě.

Nejstarší daňovou povinností na našem území je zavedení daně z míru („tributu pacis“) za vlády Boleslava I. (vláda 935 až 967/972), kterou platili všichni svobodní rolníci.

Předchůdce daně z příjmů lze spatřovat v tzv. kontribucích, které měly charakter majetkových a výnosových daní. Výnosové daně se stanovovaly na základě počtu tovaryšů, počtu oken, výměry pozemku, aj. V praktické rovině se jednalo o zdanění prostředků k dosažení příjmu nikoliv zdanění samotného příjmu jedince.²⁶

V roce 1517 proběhla daňová reforma se souhlasem stavů, které měly daňovou správu ve svých rukách. Stavovský sněm v roce 1517 vydal berní předpis, kterým byla zavedena všeobecná daň ze jmění, která zatěžovala veškerý majetek včetně šlechtického. Všeobecná daň ze jmění se vztahovala na majetek movitý i nemovitý a zároveň její součástí byla také daň z výnosu kapitálu. V rámci daňové reformy v roce 1517 došlo ke zřízení Nejvyššího berničního úřadu, v němž měl každý stav jednoho svého zástupce.²⁷ V první polovině 16. století na území českého království existoval systém tří přímých daní: daň z majetku, daň z hlavy a daň kapitálová.²⁸

V roce 1526 na český trůn nastupuje dynastie Habsburků, která vnesla nové prvky do vývoje v oblasti daní. Důraz byl kladen na daně spotřebního charakteru. V prvních letech jejich vlády se platila daň třicátého peníze („třicátý“), která představovala odvod třicetiny výnosu ze zboží, které bylo v zemi prodáno. V roce 1537 došlo k návratu k dani ze jmění, která spravedlivě postihovala stavy a všechny druhy majetku. V 16. století mezi majetkové daně spadala obecná daň, domovní

²⁶ MRKÝVKA, Petr, Ivana PAŘÍZKOVÁ, Michal RADVAN, Dana ŠRAMKOVÁ a Petra NOVÁKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa. 2. díl.* Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 5s. (Edice učebnic PrF MU v Brně; č. 355). ISBN 80-210-3579-X.

²⁷ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo.* 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 279s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2

²⁸ FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků.* Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 63-65s. ISBN 978-80-87109-15-1.

daň a daň z komínů a krámů. Daň z krámů a komínů představovala nové přímé daně. Jádrem v českých zemích v období absolutismu se stala všeobecná daň, v podstatě daň pozemková a daň z výnosu půdy. Během dlouhých válek za vlády Marie Terezie bylo silněji zasahováno do finanční soustavy, proto za vlády Marie Terezie a Josefa II. došlo k zavedení institutu řádné daně (všeobecná daň), kdy se poddanský podíl daně označuje jako ordinarium a panský podíl extraordinarium. Celková částka všeobecné daně se dělila na tři části: pro potřeby panovníka, pro vojenské potřeby a pro potřeby země. Povinnost platit měli pouze poddaní, měšťané a u panského stavu bylo vybírání daně postaveno na dobrovolnosti. Později v souvislosti se vznikem katastrů se řádná daň transformovala do pozemkové daně. Již za vlády Josefa II. byla stanovena jednotná sazba pro oba druhy půdy a odejmuto privilegium šlechtě a církvi neplatit daň, tudíž daňová povinnost se stala rovnocennou.²⁹

Dlouhodobější význam v daňové soustavě měla daň dědická zavedená patentem z roku 1759, dále daň výdělková nebo živnostní, která byla zavedena až v roce 1812 a v neposlední řadě i daň příjmová. V této době je nutné dědickou daň odlišovat od tzv. odúmrtného, neboli od soudního poplatku za projednání dědictví v soudním řízení. V letech 1812 až 1840 dochází k propracovanějším zásahům do státní důchodové sféry a daně se začínají rozlišovat na dvě základní skupiny: na přímé a nepřímé. Do přímých daní patří zejména daně výnosové (daně reálné, všeobecná daň výdělková a osobní příjmové či důchodové daně). Nepřímé daně stále představovaly roztržitou skupinu.³⁰

V druhé polovině 19. století se v českých zemích vytváří jednotná a moderní soustava daní, která vycházela z právní úpravy v období absolutismu s částečnou návazností na ni, ale od zastaralých principů a koncepcí daní bylo postupem času upuštěno. Právní podoba daní, která se zformovala v rámci 19. století, přetrvala na našem území s určitými změnami až do meziválečného Československa. V 19. století vstoupila v účinnost daňová reforma, která spojila přímé daně v ucelenou soustavu výnosových daní doplněnou o nově zavedenou daň z důchodu (daň z osobního příjmu). Došlo ke zrušení výdělkové daně z roku 1812 a důchodové daně z roku 1849. Daňová soustava 19. až 20. století řadila mezi přímé daně majtkového typu daň pozemkovou a daň domovní, mezi osobní daně se řadily

²⁹ FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 63-65s. ISBN 978-80-87109-15-1.

³⁰ Tamtéž

daň všeobecná výdělková, zvláštní daň výdělková (veřejně účtující podniky), daně z kapitálových úroků a rent a daň z vyššího služného.³¹

2.1 Podoba daně z příjmů do roku 1918 (přímé daně)

Daň z příjmů se vyvinula z daně z hlavy a také z daně z platů a penzí veřejných a soukromých úředníků. K jejímu zavedení došlo patentem 29. října 1849 pod vlivem zahraničních vzorů, zejména pruské důchodové daně z roku 1891 upravené ve čtvrté hlavě zákona č. 220/1896 ř. z., o osobních daních přímých.³²

Subjektem daně se stali všichni občané Předlitavska a dále občané s pobytem mimo území Předlitavska, kterým plynul příjem z Předlitavska. Poplatníky daně byly též cizinci žijící na území Předlitavska po dobu delší než jeden rok, anebo měli příjem ze své podnikatelské činnosti vykonávané právě na území Předlitavska, bez ohledu na dobu pobytu na území Předlitavska. Dalšími poplatníky byli opět cizinci, kterým plynul jakýkoliv příjem získaný na území Předlitavska, za předpokladu, že neprokázali, že příjem je zdaňován v domovském státě anebo jejich stát neuplatňoval vůči domovským rakouským občanům recipročně zásadu nezdaňování příjmů v rámci zamezení dvojího zdanění. Osvobozeny od daně byly taxativně vymezené osoby, např. císař, osoby jejichž příjem nedosahoval minimální hranice (1896–600 zlatých, po zavedení korunové měny 1200 korun a novela z roku 1914 stanovila minimální hranici na 1600 korun).³³

K vlastním příjmům poplatníků se připočítával příjem samostatně nezdaněných osob žijících ve společné domácnosti. Pro subjekty s nižšími příjmy byly povoleny tzv. odpočty za členy jejich rodiny, jejichž roční příjem nedosahoval částky 4000 korun, nebo u osob stanovených zákonem. Základ daně se stanovil po srážce nákladů domácnosti, pojistného a u nižších příjmových skupin také po srážce na děti na základě příjmů za poslední tři roky. V případě jednočlenné či dvoučlenné domácnosti se její základ daně zvyšoval o 15 procent.³⁴

Sazba daně byla zpočátku stanovena pevnou částkou, ale později došlo k jejímu progresivnímu odstupňování do tříd dle ročních příjmů. Důchodová daň se

³¹ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 280-281s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2

³² FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 102-103s. ISBN 978-80-87109-15-1.

³³ Tamtéž

³⁴ FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 102-103s. ISBN 978-80-87109-15-1.

platila dvakrát do roka a splatná byla k 1. červnu a k 1. prosinci. U osob činných ve veřejné službě se srážka prováděla přímo z výplaty. Daň vyměřovaly odhadní okresní komise, které následně zapsaly výsledek do rejstříku a sdělily jej finančnímu úřadu I. instance, který následně poplatníka vyrozuměl platebním rozkazem.³⁵

2.2 Englišova daňová reforma 1927

Od roku 1921 byla soustava daní nevyhovující a situace v Československu nasvědčovala tomu, že bude nutné provést daňovou reformu. Od vzniku Československa nedošlo na našem území ke změně daňové soustavy, protože vlivem recepční normy zůstala v platnosti soustava přímých daní z Rakouska-Uherska. Dalším důvodem pro daňovou reformu bylo saldo státního rozpočtu, které nevykazovalo kladné hodnoty až na rok 1921.³⁶

Englišova daňová reforma přímých daní v Československu patří mezi nejvýznamnější změny daňového systému až do konce druhé světové války. Reforma byla provedena třemi zákony, které se vzájemně doplňovaly. Prvním je zákon č. 76/1927 Sb. o přímých daních s prováděcím vládním nařízením č. 175/1927 Sb. Dále s ním souvisí zákon č. 177/1927 Sb., který upravuje pozemkový katastr. Druhým důležitým zákonem reformy je č. 77/1927 Sb. o úpravě finančního hospodaření svazků územní samosprávy (druhá finanční novela obecního zřízení, která novelizuje zákon č. 329/1921 Sb.). Třetím hlavním zákonem je zákon č. 78/1927 Sb., o stabilizačních bilancích. Podstatou a samostatným účelem reformy je unifikace, zjednodušení a zprůhlednění daňového systému, čímž mělo dojít k modernizaci a systematizaci daní.³⁷

Reforma navázala na předchozí právní úpravu a zachovala si rozdělení přímých daní na daň z příjmů a výnosové daně.

2.2.1 Daň z příjmů po Englišově reformě:

Daň z příjmů byla upravena v první hlavě zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních. V rámci nové právní úpravy došlo k rozšíření zdrojů příjmů.

³⁵ FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 102-103s. ISBN 978-80-87109-15-1

³⁶ VÍTEK, LEOS. *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, 87s., ISBN 80-238-8182-5.

³⁷ FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, 124-129s. ISBN 978-80-87-109-15-1.

Jednalo se o příjmy plynoucí z pozemků, budov, služebního poměru, kapitálu a z jiných pramenů.

Subjektem se staly oproti předešlé právní úpravě i fyzické osoby, které na území Československa bydlely anebo zde pobývaly po dobu delší než jeden kalendářní rok s veškerým svým důchodem. Poplatníkem byly i cizinci, kteří nedanili ve své domovské zemi. Z daňové povinnosti byli osvobozeni představitelé cizích států, diplomaté, dále osoby, o kterých to stanovil zákon v § 2. Daň se netýkala též čtyřčlenných domácností, které měly celkové příjmy do 7000 korun československých. Částka se navyšovala pro vícečetné rodiny, ale konečným stropem byla částka 11 000 Kč (př. 6členná rodina měla stanovené daňové minimum na 9 200 Kč). Ke snižování daňového minima docházelo u vdovců vždy o jednoho člena. Zdaňovacím obdobím je na základě § 4 zákona č. 76/ 1927 Sb. kalendářní rok. Za každý kalendářní rok byla daňová povinnost vypočítávána znovu.³⁸

Zdaňovanou jednotkou se stala bez výjimky domácnost. Daň platil otec rodiny, ale základ pro samotné zdanění se vytvářel na základě součtu všech příjmů členů domácnosti (domácnost zahrnovala hlavu rodiny, manželku, děti, prarodiče, zetě a snachu, tchána a tchyni, nemajetné sourozence, ale i příbuzné v pobočné linii, a to až do druhého stupně, za předpokladu, že byli zaopatřováni hlavou rodiny). Hlavou rodiny je osoba, která stojí v čele dvoučlenné nebo vícečlenné domácnosti a zároveň jsou její vůli podřízeni členové domácnosti.³⁹

Daň se počítala z celkového součtu příjmů (příjem z pozemků, budov, podniků, ze služebního poměru, kapitálu), zahrnovaly se též příjmy z ciziny, pokud se mezi státy neuplatňoval princip reciprocity. Dále existovaly srážky, které bylo nutné z příjmů odečíst. Byly stanoveny v § 15 zákona č. 76/1927 Sb. Jednalo se o veškeré výdaje učiněné na dosažení, zabezpečení a udržení důchodu (např. odpisy přiměřenému opotřebení nebo znehodnocení budov, strojů, dále se odečítalo pojistné, které bylo placené proti věcným škodám a jiným majetkovým újmám). Zákon č. 76/1927 Sb., v ustanovení §17 vymezoval skutečnosti, které nemohly být od příjmu odečteny. Jednalo se například o úroky z vlastního kapitálu vloženého do hospodářství podniku, dary, podpory nebo jiná bezúplatná věnování, dále příspěvky

³⁸ Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních. In: *Sbírka zákonů*. 1. 7. 1927. částka 37

³⁹ § 5 zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních. In: *Sbírka zákonů*. 1. 7. 1927. částka 37

do nemocenských, úrazových, starobních, invalidních, vdovských, sirotčích a penzijních pokladen nebo podobných ústavů.⁴⁰

Sazba, která se vztahovala na placenou daň s ohledem na součet všech příjmů, byla vyšší. Ke zvýšení u nižších a zčásti i středních příjmových skupin přispěla i situace zrušení odpočtů pojistného. Toto zvýšení nebylo vyrovnáno ani poměrně vysokým poklesem daňové sazby a pozdějším zvýšením daně prostého minima z 6000 Kč na 7000 Kč, u mnohočetné rodiny na 11 000 Kč. Početné rodiny s příjmem do 52 000 Kč musely daň platit, ale náležela jim určitá sleva, oproti bezdětným nebo jednočlenným domácnostem, které musely daň platit vyšší o 15 %.⁴¹

Sazba byla stanovena procentem ze základu daně a rozdělena do 20 stupňů. Sazba byla přesně podle těchto stupňů uvedena v § 18 zákona č. 76/1927 Sb., které byly od 1 % odstupňovány do 24,6 %, později došlo k navýšení horní hranice na 29 %. Pokud se jednalo o hranici 29 %, byl to poslední dvacátý stupeň a roční příjmy musely být nad 5 miliónů Kč. Samotné ustanovení § 18 zákona č. 76/1927 Sb. obsahovalo přehlednou tabulku, ve které byla zpracována podrobně daňová sazba zahrnující všechny stupně. Pokud souhrnný výsledek příjmu není dělitelný stem, zaokrouhlí se dolů na nejbližší hodnotu, která bude stem dělitelná. V § 19 zákona č. 76/1927 Sb. byly vymezeny přírážky pro rodiny s menšími břemeny. Mnohočetné rodiny zvýhodňoval následující paragraf.⁴²

2.3 Situace po roce 1945 do roku 1952

V období protektorátu Čechy a Morava došlo k nahrazení právní úpravy přímých daní právní úpravou říšsko-německou, to zejména daní ze mzdy, daní korporační, daní z majetku a daní z vystěhování.⁴³

Po osvobození Československa po druhé světové válce postupně probíhalo očisťování právního řádu a docházelo k návratu právního řádu z první republiky. V rámci daňové soustavy přímých daní vycházela právní úprava z koncepce zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních. Poválečnou právní úpravu v rámci daně z příjmů tvořila daň ze mzdy upravená zákonem č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy. Tento

⁴⁰ § 15 zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních. In: *Sbírka zákonů*. 1. 7. 1927. částka 37

⁴¹ § 18 zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních. In: *Sbírka zákonů*. 1. 7. 1927. částka 37

⁴² FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 102-103s. ISBN 978-80-87109-15-1.

⁴³ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 280-281s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2

zákon měl značný význam pro společnost, protože přinesl zjednodušení v oblasti daní z příjmů. Provádění srážky daně ze mzdy zaměstnavatelem neboli plátcem mzdy bylo jednodušší pro samotný výběr daní. Příjemce mzdy nebo platu si provedl kontrolu srážek až na konci kalendářního roku, protože plátcí mzdy byla stanovena povinnost k poslední výplatě v daném kalendářním roce předložit vyúčtování o vyplacené mzdě a provedených srážkách.⁴⁴

Zákon o dani ze mzdy obsahoval instituty, které zná současný zákon o dani z příjmů. Poplatníkem jsou fyzické osoby, jimž plyne mzda z tuzemska, s ohledem na to, zda mají v tuzemsku bydliště. Předmětem daně je mzda, kdy samotný zákon ve svém § 2 vymezuje, co se rozumí tímto pojmem. Jedná se například o veškeré požitky plynoucí příjemci z pracovněprávního poměru nebo v souvislosti s ním. Zákon o dani ze mzdy vymezuje okruh osob, které jsou od daně ze mzdy osvobozeny (např. plat prezidenta Republiky československé, tři pětiny funkčních požitků platů a činovních, funkčních, přídavků vyplácených ze státní nebo jiné veřejné pokladny s výjimkou funkčních požitků státních a jiných veřejných zaměstnanců, ...). Dále zákon vymezuje základ daně jako: „*Mzdou srážce podléhající se rozumí dani podrobená hrubá mzda, počítajíc v to požitky v přírodninách, bez jakýchkoliv srážek*“⁴⁵ Daň ze mzdy se sráží v době, kdy se vyplácí nebo připisuje mzda, bez ohledu na dobu, za kterou se vyplácí. Daňová sazba byla stanovena přílohou k § 6 zákona. č. 109/1947 Sb. Zároveň zákon o dani ze mzdy stanovuje oprávnění ministerstva financí, že může vydat novou přílohu k tomuto zákonu pro daňovou sazbu daně ze mzdy, ale také pro jiná než týdenní a měsíční mzdová období za předpokladu, že jsou přílohou k tomuto zákonu. Zároveň tento zákon obsahuje prvky daňové optimalizace, například § 7 sleva na příslušníky domácnosti, § 9 daňové úlevy, § 10 sleva na dani. Daň nesmí činit více než 85 % mzdy. Přesahuje-li mzda částku 15.000 Kčs měsíčně nebo 3.462 Kčs týdně, činí daň ze mzdy při měsíčních výplatách jednu dvanáctinu daně, připadá na dvanáctinásobek měsíční mzdy, týdenních výplatách jednu dvanáctinu daně, připadá na dvaapadesátinásobek týdenní mzdy.⁴⁶

⁴⁴ FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. 163-164s. ISBN 978-80-87109-15-1.

⁴⁵ § 5 odst. 1 zákona č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy.

⁴⁶ § 6 zákona č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy

2.4 Situace po roce 1952

V roce 1952 dochází k přestavbě daňového systému, protože k 1. lednu 1953 byly veškeré daně zrušeny a zavedeny nové. Daň z příjmů byla upravena zákonem č. 76/1952 Sb., který byl následně nahrazen až zákonem č. 586/1993 Sb., o dani z příjmů v roce 1993. Vlivem daňové reformy vznikla nová socialistická daňová soustava. Daň ze mzdy se vztahovala na osobní důchod poplatníka, který získával z pracovního nebo obdobného poměru. Poplatníkem jsou osoby, které pobíraly mzdu za práci vykonávanou na území Československa bez ohledu na bydliště, dále zaměstnanci československých zastupitelských úřadů a jiní státní zaměstnanci činní v zahraničí, pokud jsou československými státními příslušníky. Dani ze mzdy nepodléhají diplomatictí zástupci pověřeni vládou Československé republiky, konzulové z povolání a jiné osoby požívající práva exiteritoriality, nejsou-li československými státními příslušníky a pokud trvá vzájemnost.⁴⁷

Dani podléhala mzda za práci, kterou se rozuměly veškeré příjmy plynoucí poplatníkovi z pracovního poměru nebo v souvislosti s ním. Předmětem daně byly dále funkční požitky, za které se považovaly např. funkční platy ústavních činitelů a soudců, příjmy plynoucí ze zaměstnání vykonávané v obdobném poměru, zejména na základě dohod konaných mimo pracovní poměr nebo odměny za práci vykonané v souvislosti se členstvím v organizacích nebo kolektivních orgánech a stipendia.⁴⁸

Základem pro výpočet daňové povinnosti byla hrubá mzda vyplacená poplatníkovi ve mzdovém období (měsíčně). Do daňového základu se musely započítat všechny částky, které podléhaly zdanění a byly ve mzdovém období poplatníkovi vyplaceny.⁴⁹

Sazba daně byla stanovena klouzavě a progresivně, odstupňovaně od 5 % do 20 %, horní limit progrese byl stanoven ve výši 2400 Kčs měsíční mzdy. Dosažením horní hranice limitu progrese byla daňová sazba pouze lineární ve výši 20 %. Takto vypočtená daň byla základní a platila pro poplatníka vyživující 2 osoby ve společné domácnosti. V případě, že poplatník nevyživoval žádnou osobu, daňový základ se zvyšoval o 40 % daně a za předpokladu, že vyživoval pouze jednu osobu se daňový základ zvyšoval o 20 % daně. V opačném případě, pokud poplatník vyživoval více než dvě osoby, jeho daňová povinnost se snižovala

⁴⁷ § 2 zákona č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy

⁴⁸ § 3 zákona č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy

⁴⁹ § 5 zákona č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy

(např. vyživoval-li 4 osoby o 30 %)⁵⁰ Zvýšení se vybíralo, přesahoval-li daňový základ 2 000 Kčs měsíčně u zvýšení o 40 % a zvýšení o 20 %, přesahuje-li daňový základ 2 500 Kčs měsíčně⁵¹ *Od daně ze mzdy jsou osvobozeny: a) odměny poskytované v rámci platných předpisů zaměstnancům za vynálezy a zlepšovací náměty až do částky 100 000 Kčs za každý vynález nebo zlepšovací námět a věcné a peněžité dary a odměny poskytované zaměstnavatelem v souvislosti s pracovním poměrem, pokud se řídí platnými předpisy, až do úhrnné výše 10 000 Kčs ročně. Dani podléhá jen ta část, o kterou zmíněné odměny a dary tyto částky přesahují; dávky národního nemocenského pojištění, jednorázové dávky národního důchodového pojištění a zvýšení důchodu pro bezmocnost, jakož i jiná obdobná plnění; přídavek na děti a příplatek k němu, rodinný přídavek, výchovné a obdobná plnění poskytovaná na nezaopatřené děti.*⁵²

2.5 Situace po roce 1993

V roce 1992 schválila Česká národní rada zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který vstoupil v platnost 18. prosince 1992 a nabyl účinnosti k 1. lednu 1993. Podle svého úvodního paragrafu (§ 1) se vztahuje na daň z příjmů fyzické osoby a daň z příjmů právnické osoby. Ve znění z roku 1992 obsahoval něco málo přes 40 paragrafů. Cílem bylo zavedení nové právní úpravy a sjednocení zdanění podnikatelských subjektů a jednotlivců. První novelizace zákona o dani z příjmů proběhla již v roce 1992 a vstoupila v účinnost také od 1. ledna 1993, a to zákonem č. 35/1993 Sb., zákon České národní rady, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zákon České národní rady č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

K roku 2022 byl zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů již více než 130krát novelizován a tím pádem je právní úprava obsáhlejší a stává se nepřehlednější.

⁵⁰ § 8 zákona č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy

⁵¹ § 7 zákona č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy

⁵² § 4 zákona č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy

3 Současná právní úprava daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je daní přímou důchodového typu. Některými autory označována jako osobní důchodová daň zohledňující sociální postavení poplatníků. V rámci rozpočtového určení daní neplyne výlučně daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti do státního rozpočtu, ale i do rozpočtů územních samosprávných celků. Hlavním pramenem právní úpravy je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Právní úprava není konzistentní, ale turbulentní, protože každý rok proběhne řada novel výše zmíněného zákona.

3.1 Subjekt daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Poplatníkem daně je fyzická osoba, jejíž příjmy jsou podrobeny dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Zákon o dani z příjmů rozděluje poplatníky daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Kritérium pro rozlišení poplatníků je jejich bydliště.⁵³ Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je zaměstnanec a plátcem daně je zaměstnavatel. „*V případě, že zaměstnanci vykonávají závislou práci podle příkazů zaměstnavatele a příjmy se vyplácí na základě smluvního vztahu prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, zákon o dani z příjmů považuje takového zaměstnavatele za poplatníka podle § 2 odst. 2 zákona o dani z příjmů.*“⁵⁴ Plátce je ze zákona povinný daň vypočítat, vybrat a také odvést místně příslušnému finančnímu úřadu pod svojí majetkovou odpovědností.

3.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Předmětem daně jsou příjmy podrobené dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.⁵⁵ Příjmem ze závislé činnosti se rozumí pravidelný nebo jednorázový příjem poplatníka. Z hlediska zdaňování není podstatné, zda na vyplacený příjem vznikl právní nárok či nikoli. Zároveň není směrodatné, zda vyplacený příjem dostává přímo od zaměstnavatele zaměstnanec nebo jiná osoba. Zákon nestanovuje formu vyplácení příjmu poplatníkovi daně k jeho dobru.⁵⁶

⁵³ § 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁴ § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁵ § 3 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁶ § 6 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Podle § 6 zákona o dani z příjmů podléhá zdanění příjem ze závislé činnosti plynoucí z probíhajícího nebo zaniklého pracovněprávního, služebního, členského nebo obdobného poměru. Ve zmíněných poměrech se poplatník zavázal k výkonu závislé práce pro zaměstnavatele dle jeho příkazů.⁵⁷ Pod příjmy plynoucí ze závislé činnosti se řadí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku.

Dalšími příjmy plynoucími ze závislé činnosti je plnění z funkčních požitků. *„Funkčním požitkem se rozumí funkční platy a plnění poskytovaná v souvislosti s výkonem současné nebo dřívější funkce, jejichž výše se stanoví podle zvláštního právního předpisu upravujícího platy (např. představitelé státní moci, soudci). Dále odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v orgánech obcí nebo jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, občanských a zájmových sdruženích, komorách a v jiných orgánech a institucích. Za funkční požitek se podle zákona o dani z příjmů nepovažuje příjem znalců, tlumočnicků, zprostředkovatelů kolektivních sporů a rozhodců“.*⁵⁸

Pod příjmy ze závislé činnosti spadají také příjmy a odměny za práci podle § 6 odst. 1 písm. b) a c) zákona o dani z příjmů – člena družstva, společníka s. r. o., komanditisty k. s., odměny člena orgánu právnické osoby a likvidátora. Podle § 6 odst. 1 písm. d) se považují za příjmy ze závislé činnosti též příjmy plynoucí v souvislosti s budoucím (např. motivační příspěvek vyplacený na základě podepsané budoucí smlouvy) nebo dřívějším výkonem závislé práce (konkurenční doložka podle § 310 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce). Není podstatné, zda tyto příjmy plynou od plátce, u něhož poplatník činnosti vykonává nebo od plátce, kde činnost nevykonává.⁵⁹

Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti, hodnota osobních ochranných pracovních pomůcek (pracovní oděv a obuv), prostředky pro osobní hygienu (mycí, čistící a dezinfekční prostředky), ochranné nápoje poskytované podle zvláštního předpisu včetně nákladů na jejich udržování, náhrady za opotřebení vlastních pracovních pomůcek (náradí, zařízení) potřebných pro výkon

⁵⁷ § 6 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁸ Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky. *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2023-03-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2013/prijmy-ze-zavisle-cinnosti-a-funkcni-pozitky>

⁵⁹ § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

závislé práce a zálohové částky přijaté zaměstnancem od zaměstnavatele.⁶⁰

Kromě výše uvedeného nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti příjmy podle § 3 odst. 4 zákona o dani z příjmů, např. se jedná o příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů, příjmy z rozšíření nebo vypořádání SJM, částka hrazená zdravotní pojišťovnou, o kterou byl překročen limit regulačních poplatků a doplatků na léčiva nebo potraviny podle zvláštních právních předpisů a příjem plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného ESLP ve výši, kterou je ČR povinna uhradit.⁶¹

Za situace, že zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci „*bezplatně motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely se považuje za nepeněžitý příjem zaměstnance částka ve výši 1 % vstupní ceny motorového vozidla nebo ve výši 0,5 % vstupní ceny nízkoemisního motorového vozidla. za každý započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla*“. ⁶² Definice nízkoemisního vozidla se nachází v zákoně č. 360/2022 Sb., o podpoře nízkoemisních vozidel prostřednictvím zadávání veřejných zakázek a veřejných služeb v přepravě cestujících a do 31. prosince 2025 se jedná o silniční vozidlo kategorie M1, M2 nebo N1, které nepřesahuje emisní limit CO₂ ve výši 50 g/km a 80 % emisních limitů normy Euro 5 a Euro 6. Do vstupní ceny se započítává i daň z přidané hodnoty. Pokud by byla částka nižší než 1 000 Kč, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 000 Kč měsíčně. V případě, že se jedná o vozidlo pronajaté nebo pořízené na finanční leasing za vstupní cenu, se považuje cena od původního vlastníka vozidla i v případě, že dojde k následné koupi vozidla.⁶³

Nízkoemisní motorové vozidlo bylo do daňové úpravy zavedeno zákonem č. 142/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů. Zákon nabyl účinnosti 1. července 2022 a v rámci přechodných ustanovení vymezil jeho použití již pro zdaňovací období roku 2022. Při ročním zúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti se do 31. června 2022 použije pro nízkoemisní motorové vozidlo 1 % vstupní ceny a od 1. července 2022 se musí

⁶⁰ § 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁶¹ § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁶² § 6 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁶³ Tamtéž

rozdělovat nízkoemisní a běžné motorové vozidlo. Hodnota 0,5 % vstupní ceny se u nízkoemisních motorových vozidel poprvé uplatnila za měsíc červenec 2022.

3.3 Základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

*„Základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti neboli souhrn všech zúčtovaných nebo vyplacených zdanitelných příjmů ze závislé činnosti nejdéle do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy, se považují za příjmy vyplacené nebo obdržené v tomto zdaňovacím období. Příjmy obdržené nebo vyplacené po 31. dni po skončení zdaňovacího období jsou příjmem zdaňovacího období, ve kterém byly vyplaceny nebo obdrženy a zálohy sražené z těchto příjmů plátcem daně se započítávají u poplatníka na daňovou povinnost až ve zdaňovacím období, ve kterém jsou vyplaceny nebo obdrženy“.*⁶⁴ Do základu daně se nezahrnují příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené a příjmy, které byly zdaněny zvláštní sazbou daně neboli „srážkovou daní“. Od 1. ledna 2021 byla zrušena „superhrubá“ mzda, tudíž se hrubá mzda nenavysuje o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na zdravotní pojištění.

Pokud se jedná o příjem, který plyne ze zdrojů v zahraničí je základní otázkou, zda Česká republika má se státem, ze kterého plynou příjmy do tuzemska uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V případě, že ČR má smlouvu s cizím státem uzavřenou, je pro daňového rezidenta ČR příjmem ze závislé činnosti také příjem vykonávaný v tomto státě ponížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. V situaci, že Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění a poplatník daně z příjmů fyzické osoby ze závislé činnosti je daňový rezident ČR, považuje se za příjmem ze závislé činnosti příjem vykonávaný v cizím státě. Tento zahraniční příjem si lze ponížit o daň zaplacenou z tohoto příjmu ve státě, s nímž ČR uzavřela mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, ale v rozsahu, ve kterém nebylo možné daňovou povinnost započíst v tuzemsku podle § 38f zákona o dani z příjmů v bezprostředně předchozím zdaňovacím období. Musí se jednat o nezapočtenou daň z příjmů, která se zahrnuje do základu daně.⁶⁵

⁶⁴ § 5 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁵ § 6 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

3.3.1 Osvobození od daně z příjmů fyzické osoby ze závislé činnosti

Osvobození podléhá zákonem definovaný okruh příjmů, který spadá do předmětu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, ale za určitých zákonem stanovených podmínek je od daně osvobozený. Osvobozený příjem nevstupuje do základu daně.⁶⁶

Podle zákona o dani z příjmů jsou osvobozeny příjmy podle ustanovení § 4 ZDP a k tomu dále příjmy podle ustanovení § 6 odst. 9 tohoto zákona. Ustanovení § 4 je obecné a vztahuje se na všechny dílčí základy daně z příjmů fyzických osob, kdežto § 6 odst. 9 zákona o dani z příjmů je ustanovení speciální vztahující se pouze na osvobození příjmů ze závislé činnosti. Od daně se osvobozuje podle § 4 zákona o dani z příjmů např. příjem z prodeje nemovitých věcí za splnění podmínek stanovených zákonem o dani z příjmů (časový test 10 let pro nemovitosti nabyté od 1. ledna 2021 nebo s vazbou na bydliště s dobou trvání kratší než dva roky a příjem z prodeje bude použit na financování bytové potřeby s nutností podání oznámení správci daně), dávky nemocenského pojištění, služby sociální péče, odměna při darování krve, náhrada škody, náhrada nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku, plnění z vyživovací povinnosti a penze vyplácená z penzijního připojištění se státním příspěvkem.⁶⁷

V rámci příjmů ze závislé činnosti zákon o dani z příjmů vymezuje další osvobozené příjmy, které nespádají do základu daně.

- § 6 odst. 9 písm. a) – nepeněžité plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců související s činností zaměstnavatele a nepeněžité plnění poskytována podle z. č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti na rekvalifikaci zaměstnanců,⁶⁸
- § 6 odst. 9 písm. b) – nepeněžité plnění poskytována zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě stravování (včetně elektronických stravenek). Zahrnuje se i peněžité příspěvek zaměstnavatele poskytnutý zaměstnanci na stravování za jednu směnu do výše 70 % horní hranice stravného, který se poskytuje zaměstnanci při pracovní cestě v době trvání od pěti do dvanácti

⁶⁶ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 308-324s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2

⁶⁷ § 4 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁸ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní 2022*, Olomouc: ANAG, 2022, 241-249s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

hodin. Pro rok 2023 je peněžitý příspěvek osvobozen do částky ve výši 107,10 Kč,⁶⁹

- § 6 odst. 9 písm. c) – nepeněžité plnění poskytované zaměstnavatelem ve formě hodnoty nealkoholických nápojů určených ke spotřebě na pracovišti zaměstnancem,⁷⁰
- § 6 odst. 9 písm. d) – nepeněžité plnění, které poskytuje zaměstnavatel z FKSP, sociálního fondu, ze zisku po jeho zdanění nebo na vrub nákladům, které nejsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi (např. příspěvek na kulturní a sportovní akce v podobě vstupenky a případné dopravy),⁷¹
- § 6 odst. 9 písm. g) – nepeněžité bezúplatné plnění do výše 2 000 Kč ročně u každého zaměstnance z FKSP, nebo sociálních fondů či ze zisku po jeho zdanění nebo na vrub nákladů, které nejsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů (např. pracovní výročí, životní výročí, aj.),⁷²
- § 6 odst. 9 písm. l) – příjmy za práci žáků a studentů praktického vyučování a praktické přípravy,⁷³
- § 6 odst. 9 písm. w) – od 1. 1. 2023 zvláštní odměna za výkon funkce člena okrskové volební komise a člena zvláštní okrskové volební komise,
- jiné uvedené v § 6 odst. 9 zákona o dani z příjmů.

⁶⁹ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní 2022*, Olomouc: ANAG, 2022, 241-249s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

⁷⁰ Tamtéž

⁷¹ Tamtéž

⁷² Tamtéž

⁷³ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní 2022*, Olomouc: ANAG, 2022, 241-249s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

3.3.2 Nezdaniitelné části základu daně

Nezdaniitelné části základu daně snižují základ daně (odečitatelné položky od základu daně). Zákon o dani z příjmů je vymezuje v ustanovení § 15. Nezdaniitelné části základu daně jsou prokazatelné výdaje svého druhu a působí proti progresivitě daně.⁷⁴ Uplatňují se až při ročním zúčtování záloh za zdaňovací období, nebo si je poplatník uplatní v rámci daňového přiznání.

3.3.2.1 Bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely (dary)

Příjemcem bezúplatného plnění je územní samosprávný celek, organizační složka státu nebo právnická osoba se sídlem na území ČR, právnická osoba jako pořadatel veřejných sbírek ve smyslu zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách. Jedná se o bezúplatné plnění poskytována např. na vědecké účely, vzdělávání, výzkumné a vývojové účely, kulturu, školství, humanitární účely apod. Úhrnná hodnota bezúplatného plnění musí činit minimálně 1000 Kč, nebo alespoň částku přesahující 2 % základu daně. Maximálně lze odečíst 15 % od základu daně, ale pro rok 2022 došlo k prodloužení 30 % zvýšeného maximálního limitu pro uplatnění. Uplatňuje se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo bezúplatné plnění poskytnuto.⁷⁵

Pro bezúplatná plnění poskytnutá na zdravotnické účely se hodnota jednoho odběru krve nebo jejích složek, za který nebyla poskytnuta finanční úhrada výdajů spojených s odběrem krve podle zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách, oceňuje částkou 3 000 Kč. Hodnota odběru orgánu od žijícího dárce se oceňuje částkou 20 000 Kč a hodnota odběru krvetvorných buněk se oceňuje částkou 20 000 Kč.⁷⁶

Poskytnuté bezúplatné plnění musí poplatník daně doložit potvrzením, ze kterého je zřejmý příjemce daru, dále jeho hodnota a datum uskutečnění plnění.⁷⁷

3.3.2.2 Úroky z úvěru zaplacené ve zdaňovacím období

Odečíst lze úroky ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou snížené o státní příspěvek. Také je

⁷⁴ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 308-324s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2

⁷⁵ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní*. 2022, Olomouc: ANAG, 2022, 257-259s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3 a § 15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁷⁶ § 15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁷ Tamtéž

možné odečíst úroky z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou, bankou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem. Obligatorní podmínkou pro uplatnění nezdanitelné části základu daně ve formě zaplacených úroků z úvěru v příslušném zdaňovacím období je použití finančních prostředků z výše zmíněných úvěrů na financování bytové potřeby.⁷⁸

Bytovou potřebu definuje samotný zákon o dani z příjmů v ustanovení § 4b tohoto zákona. Například se jedná o výstavbu bytového či rodinného domu nebo jednotky a jejich součástí není jiný nebytový prostor než garáž, sklep nebo komora. Dále pod bytovou potřebu řadí ZDP změnu stavby bytového či rodinného domu nebo jednotky, úplné nabytí pozemku, na kterém poplatník zahájí výstavbu bytové potřeby do 4 let od jeho nabytí aj. O bytovou potřebu nejde za předpokladu, že výstavba, údržba nebo změna stavby je prováděna v rámci samostatné výdělečné činnosti, popřípadě pro účely nájmu.⁷⁹

Úhrnná částka úroků od 1. ledna 2021 ze všech úvěrů poskytnutých společně hospodařící domácnosti nesmí překročit částku 150 000 Kč. Do 31. prosince 2020 platil maximální limit odpočtu 300 000 Kč, který se použije na úroky zaplacené na bytovou potřebu pořízenou před 1. lednem 2021. Rozhodným kritériem není datum uzavření úvěrové smlouvy, ale obstarání bytové potřeby.⁸⁰

Uplatnění prokáže poplatník každoročním potvrzením stavební spořitelny o částce úroků zaplacených v uplynulém kalendářním roce nebo každoročním potvrzením banky o částce úroků zaplacených v uplynulém kalendářním roce snížených o státní příspěvek z hypotečního úvěru. Při prvním uplatnění musí dále poplatník prokázat dokumenty podle druhu bytové potřeby, např. stavební povolení nebo ohlášení, výpis z listu vlastnictví nebo nájemní smlouvu apod.⁸¹

3.3.2.3 Příspěvek na penzijní připojištění

Od základu daně lze odečíst nezdanitelnou část základu daně ve formě příspěvku zaplaceného poplatníkem na penzijní připojištění se státním příspěvkem. Uplatňuje se na základě smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem uzavřené mezi poplatníkem a penzijní společností. Částka, která může být uplatněna, je rovna úhrnu měsíčních příspěvků placených poplatníkem, které

⁷⁸ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní*. 2022, Olomouc: ANAG, 2022, 259-263s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

⁷⁹ § 15 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁰ Tamtéž

⁸¹ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní*. 2022, Olomouc: ANAG, 2022, 263s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

přesahují za příslušné měsíce zdaňovacího období částku, od níž náleží maximální státní příspěvek. Maximální státní příspěvek je poskytován od částky 1000 Kč měsíčně neboli 12 000 ročně.⁸²

Jedná se o penzijní pojištění podle smlouvy o penzijním pojištění uzavřené mezi poplatníkem a institucí penzijního pojištění nebo dle jinak dojednané účasti poplatníka na penzijním pojištění u této instituce. Lze uplatnit za kumulativních podmínek, že výplata byla sjednána až po 60 kalendářních měsících a v roce, kdy poplatník dosáhne 60 let. Částka, kterou lze takto odečíst, se rovná úhrnu příspěvků zaplacených poplatníkem na jeho penzijní pojištění na zdaňovací období.⁸³

Lze uplatnit i doplňkové penzijní spoření, které je uzavřené dle smlouvy o doplňkovém penzijním spoření mezi poplatníkem a penzijní společností. Poplatník může uplatnit jako nezdánitelnou částku základu daně takovou částku, jež je rovna úhrnu měsíčních příspěvků přesahující částku, od které náleží maximální státní příspěvek.⁸⁴

Ročně lze uplatnit částku o celkovém úhrnu měsíčních příspěvků zaplacených na produkty penzijního pojištění, ale maximálně do částky 24 000 Kč. Pro uplatnění nezdánitelné části základu daně ve formě příspěvku penzijního připojištění je nutné každoročně doložit potvrzením od penzijní společnosti o výši zaplacených měsíčních příspěvků poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem nebo doplňkové penzijní spoření. Popřípadě prokázat výši uhrazených měsíčních příspěvků poplatníkem potvrzením instituce. Zároveň při prvním uplatnění je nutné doložit finančnímu úřadu příslušné smlouvy.⁸⁵

3.3.2.4 Zaplacené příspěvky na soukromé životní pojištění

Od základu daně lze odečíst poplatníkem zaplacené příspěvky na soukromé životní pojištění ve zdaňovacím období. Nezdánitelná část základu daně ve formě příspěvku na životní pojištění se uplatňuje na základě pojistné smlouvy mezi poplatníkem jako pojistníkem a pojištěným (zaměstnanec) v jedné osobě a pojišťovnou. Pojišťovna musí disponovat oprávněním poskytovat tyto služby na pojišťovacím trhu. Pod soukromé životní pojištění řadí ZDP: 1. pojištění pro případ dožití určitého věku, 2. pro případ smrti nebo dožití nebo 3. důchodové pojištění.

⁸² § 15 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸³ Tamtéž

⁸⁴ § 15 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁵ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní*. 2022, Olomouc: ANAG, 2022, 263s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

Výplata pojistného plnění na základě pojistné smlouvy je sjednána až po 60 kalendářních měsících (po 5 letech) od uzavření smlouvy a současně za podmínky kalendářního roku, ve kterém dosáhne poplatník 60 let. Pojistná smlouva nesmí umožňovat výplatu jiného příjmu (tzv. mimořádný výběr nebo částečný odkup), který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy.⁸⁶

Pojistná smlouva pro případ dožití s pevně stanovenou částkou musí s pojistnou dobou od 5 do 15 let včetně činit 40 000 Kč a pro případ pojistné doby nad 15 let včetně je pevně sjednatelná částka min. 70 000 Kč.⁸⁷

Ročně lze v úhrnu odečíst maximálně 24 000 Kč i za předpokladu, že má poplatník uzavřených více pojistných smluv s různými pojišťovnami. Uplatní se prokázáním smlouvy o soukromém životním pojištění při prvním uplatnění a každoročním potvrzením pojišťovny o zaplaceném pojistném poplatníkem⁸⁸

3.3.2.5 Odpočet členských příspěvků:

Poplatník si může optimalizovat svoji daňovou povinnost pomocí nezdanitelné části základu daně ve formě odpočtu za členské příspěvky zaplacené ve prospěch odborové organizace za příslušné zdaňovací období. Podmínkou je, že poplatník musí být jejím členem a odborová organizace obhájí sociální a hospodářské zájmy zaměstnanců. Odečíst je možné částku do výše 1,5 % zdanitelných příjmů ze závislé činnosti, mimo příjmy podléhající zdanění podle zvláštní sazby daně. Horní hranice je ZDP stanovena ve výši 3 000 Kč za zdaňovací období. Pro uplatnění je nutné doložit každoroční potvrzení příslušné odborové organizace o výši zaplacených členských příspěvků v uplynulém zdaňovacím období.⁸⁹

3.3.2.6 Odpočet úhrady za zkoušky

Ve zdaňovacím období je možné odečíst úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. Zkoušky nesmí být současně hrazeny zaměstnavatelem nebo uplatněny jako výdaj podle § 26 ZDP.

Ročně je možné odečíst částku, která byla uhrazena až do výše 10 000 Kč, u poplatníka se zdravotním postižením až do výše 13 000 Kč a u poplatníka

⁸⁶ § 15 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁷ Tamtéž

⁸⁸ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní*. 2022, Olomouc: ANAG, 2022, 264-265s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

⁸⁹ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní*. 2022, Olomouc: ANAG, 2022, 265s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

s těžkým zdravotním postižením až do výše 15 000 Kč. Odpočet je vázán pouze na podmínku maximální částky. Prokáže potvrzením o výši zaplacené úhrady za zkoušku a osoba s těžkým zdravotním postižením doloží potvrzení nebo rozhodnutí, že byla uznána invalidní ve III. stupni a obdobně v případě invalidity I. nebo II. stupně.⁹⁰

3.4 Sazba daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Sazba daně je měřítkem, pomocí kterého se stanoví ze základu daně daň. Od 1. ledna 2021 je sazba daně progresivně klouzavá a došlo ke zrušení solidárního zvýšení.⁹¹

Pro způsob zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je rozhodující, zda poplatník podepsal u plátce (zaměstnavatele) prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pro určité zdaňovací období (hovorově „růžové prohlášení“), lze i pro část zdaňovacího období. Zároveň zákon o dani z příjmů zakazuje mít prohlášení podepsáno současně u více plátců, protože vždy může být podepsáno pouze u jednoho plátce. Plátce daně musí stanovit základ daně, následně vypočítat daňovou povinnost poplatníka a na závěr poplatníkovi musí srazit zálohu na daň, kterou je povinný za poplatníka odvést správci daně (finančnímu úřadu). Prohlášení musí poplatník učinit do 30 dnů po uzavření pracovního poměru, do 15. února každoročně, do konce měsíce, v němž nastala změna v údajích nebo do 30 dnů po narození dítěte.⁹²

Neučiní-li poplatník daně prohlášení je zaměstnavatel dalším plátcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a je povinen srazit zálohu na daň nebo daň podle zvláštní sazby daně (srážková daň) v závislosti na výši příjmu ze závislé činnosti. Pokud příjem převyšuje za kalendářní měsíc částku rozhodnou pro účast zaměstnance na nemocenském pojištění pro rok 2023 4 000 Kč bez dohody o provedení práce, je plátce povinen srazit zálohu na daň. Pouze příjmy plynoucí z dohody o provedení práce se do výše 10 000 Kč měsíčně zdaní zvláštní sazbou daně (srážkovou daní). Zvláštní sazba daně se používá pro samostatný základ daně.

⁹⁰ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní*. 2022, Olomouc: ANAG, 2022, 265-266s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

⁹¹ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní*. 2022, Olomouc: ANAG, 2022, 252-255s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

⁹² ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní*. 2022, Olomouc: ANAG, 2022, 252-255s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

Příjem, který podléhá tzv. srážkové dani je daňově očištěný a již se nemusí uvádět v daňovém priznání.⁹³

V současné době se na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti uplatní dvě sazby daně. Rozhodující hranicí je 4násobek průměrné měsíční mzdy. Sazba ve výši 15 % se platí pro část základu daně do hranice 4násobku průměrné měsíční mzdy (v roce 2023 se jedná měsíčně o částku 161 296 Kč) a 23 % sazba pro část základu daně, který přesahuje rozhodnou hranici.⁹⁴

Tabulka č. 3: Způsob zdanění:

	Hrubá mzda	Způsob zdanění
z DPP	1 až 10 000 Kč (včetně)	Srážková daň 15 %
	10 001 a více Kč	Zálohová daň 15 % pak 23 %
z ostatních příjmů	1 až 4 000 Kč (včetně)	Srážková daň 15 %
	4 001 a více	Zálohová daň 15 % pak 23 %

Tabulka převzata z: ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní*. 2022, Olomouc: ANAG, 2022. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

⁹³ ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní*. 2022, Olomouc: ANAG, 2022, 252-255s. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3

⁹⁴ Tamtéž

3.5 Slevy na dani

Vypočtenou daňovou povinností snižují poplatníkům slevy na dani, které jsou reprezentovány pevnou zákonnou částkou.

Za základní slevu se považuje sleva na poplatníka, na kterou má nárok každý poplatník na základě učiněného prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pro určité zdaňovací období. Tato sleva je nedělitelná, nekrátí se a po skončení zdaňovacího období vzniká nárok na její plnou výši.

Dalšími slevami na dani jsou sleva na invaliditu a rozšířenou invaliditu, sleva pro držitele průkazu ZTP/P, sleva na studenta, které se vždy poměrně krátí na měsíce, ve kterých splní poplatník podmínky pro přiznání slevy k prvnímu dni v měsíci (přiznaná sleva k 1. 9. lze uplatnit až následující měsíc 1. 10.). Pokud je poplatníkovi přiznán zahraniční invalidní důchod nebo zahraniční průkaz ZTP/P nelze mu přiznat slevy na dani.

Na slevu na umístění dítěte v předškolním zařízení má nárok poplatník pečující o dítě od šesti měsíců věku do zahájení povinné školní docházky, které je umístěno v předškolním zařízení poskytující pravidelné služby péče o dítě v dětské skupině, v rozsahu nejméně šesti hodin během provozního dne (den v týdnu). Zároveň musí být poskytovatelem poskytována služba péče o dítě v dětské skupině minimálně v rozsahu tří dnů dle provozního řádu. Pro účely daní z příjmů se předškolním zařízením rozumí podle § 35bb odst. 6 zákona o dani z příjmů např. mateřská škola, zařízení služby péče o dítě v dětské skupině.⁹⁵

Sleva na manžela/manželku se krátí poměrně za měsíce na jejichž počátku nežil poplatník s manželem nebo manželkou ve společně hospodařící domácnosti, ale vlastní příjem manžela/manželky se sleduje za celé zdaňovací období. Do příjmů manželky/manžela se započítávají např. hrubé příjmy od zaměstnavatele, všechny druhy důchodů, nemocenská, podpora v nezaměstnanosti, peněžitá pomoc v mateřství. Nezahrnují se příjmy manžela/manželky vymezené taxativně v § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o dani z příjmů, např. dávky státní sociální podpory, dávky v hmotné nouzi, dávky osobám se zdravotním postižením, mimořádný příspěvek zaměstnanců při nařízené karanténě. Dále se do vlastních příjmů manžela/manželky se podle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů od zdaňovacího období roku 2022 nezahrnuje příspěvek pro solidární domácnost podle zákona upravující opatření v oblasti zaměstnanosti a oblasti sociálního zabezpečení v souvislosti

⁹⁵ § 35bb zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny invazí vojsk Ruské federace (zákon č. 66/2022 Sb.).⁹⁶

Výše zmíněné slevy mohou uplatnit daňový rezidenti ČR, ale podle § 35ba odst. 2 zákona o dani z příjmů mohou slevu na poplatníka a slevu na studenta uplatnit i daňovní nerezidenti ČR.

⁹⁶ § 35ba zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Tabulka č. 4: Slevy na dani: ⁹⁷

Slevy na dani pro rok 2022 a 2023			
	Roční	Měsíční	
Na poplatníka	30 840 Kč	2 570 Kč	
Na manželku/manžela	24 840 Kč	Nelze	Nemá vlastní příjem přesahující ve zdaňovacím období 68 000 Kč
Na manželku/manžela, (průkaz ZTP/P)	49 680 Kč	Nelze	Nemá vlastní příjem přesahující ve zdaňovacím období 68 000 Kč.
Základní sleva na invaliditu	2 510 Kč	210 Kč	Přiznán invalidní důchod I. nebo II. stupně z důchodového pojištění
Sleva na invaliditu III. stupně „rozšířená sleva na invaliditu“	5 040 Kč	420 Kč	Přiznán invalidní důchod III. stupně nebo jiný důchod z důchodového pojištění
Slevu na držitele průkazu ZTP/P	16 140 Kč	1 345 Kč	Přiznán nárok na průkaz ZTP/P
Na studenta	4 020 Kč	335 Kč	Po dobu soustavného připravování na budoucí povolání do věku 26 let nebo po dobu prezenční formy studia doktorského programu do 28 let
Slevu na umístění dítěte „Školkové“	Max. do výše minimální mzdy	Nelze	Na vyživované dítě žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti. Nelze uplatnit na vnuky a vnučky.
Sleva za zastavenou exekuci „bagatelní exekuce“	30 % ze zastavené exekuce (maximálně 450 Kč)	Nelze	Zastavit dlouhotrvající exekuce do 1 500 Kč (jistina bez příslušenství) a déle než 3 roky nebylo z pohledávky nic vymoženo

⁹⁷ § 35ba zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

3.6 Daňové zvýhodnění

Na daňové zvýhodnění pro poplatníky daně z příjmů má nárok pouze fyzická osoba. Za předpokladu, že s vyživovaným dítětem nebo dětmi žije ve společné domácnosti na území členského státu EU nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor.

Na daňové zvýhodnění má nárok pouze jeden z rodičů vyživovaného dítěte/děti ve zdaňovacím období. *„Zákon o dani z příjmů chápe vyživované dítě jako dítě vlastní, osvojence, dítě v náhradní rodinné péči, dítě, které přestalo být u poplatníka z důvodu nabytí plné svéprávnosti nebo zletilosti v pěstounské péči, dítě druhého manžela, vlastní vnuk nebo vnuk druhého z manželů, pokud jeho rodiče nemají dostatečné příjmy, z nichž by mohly daňové zvýhodnění uplatnit. Zároveň se jedná o nezletilé dítě nebo zletilé dítě až do dovršení 26 let věku, jestliže se soustavně připravuje na budoucí povolání, nemůže se soustavně připravovat na budoucí povolání nebo vykonávat výdělečnou činnost pro nemoc nebo úraz či z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu není schopné vykonávat soustavnou výdělečnou činnost“.*⁹⁸ Daňové zvýhodnění lze uplatňovat již v kalendářním měsíci, ve kterém nastaly tyto skutečnosti: narození dítěte, začala jeho soustavná příprava na budoucí povolání, osvojení dítěte, dítě bylo převzato do náhradní rodinné péče. Pokud s poplatníkem žije ve společné domácnosti dítě, kterému byl přiznán nárok na průkaz ZTP/P zvyšuje se částka daňového zvýhodnění na dvojnásobek.⁹⁹

Daňové zvýhodnění je kombinace slevy na dani a daňového bonusu. Sleva na dani je poskytována až do výše vypočtené daňové povinnosti za příslušné zdaňovací období a daňový bonus vzniká v případě, kdy daňové zvýhodnění je vyšší než daňová povinnost vypočtená za příslušné zdaňovací období. Daňový bonus může uplatnit poplatník, který měl příjmy ve zdaňovacím období ve výši šestinásobku minimální mzdy. Pro rok 2022 byl limit 97 200 Kč a pro rok 2023 bude limit ve výši 103 800 Kč. Mezi příjmy se nezahrnují příjmy osvobozené od daně, příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, s výjimkou příjmů, u nichž poplatník uplatní postup podle § 36 odst. 6 a 7 zákona o dani z příjmů, a příjmy vyjmuté ze zdanění podle § 38f zákona o dani z příjmů.¹⁰⁰

⁹⁸ § 35c zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁹⁹ Tamtéž

¹⁰⁰ § 35c zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Daňové zvýhodnění lze uplatňovat za příslušné kalendářní měsíce, ve kterých příjmy poplatníka dosáhnou poloviny minimální mzdy (pro rok 2022 ve výši 8 100 Kč a pro rok 2023 ve výši 8 650 Kč).

Tabulka č. 5: Daňové zvýhodnění: ¹⁰¹

	Ročně	Měsíčně
První dítě	15 204 Kč	1 267 Kč
Druhé dítě	22 320 Kč	1 860 Kč
Třetí a další dítě	27 840 Kč	2 320 Kč

Pozn: U dětí, které jsou držiteli průkazu ZTP/P se částky zdvojnásobují.

3.7 Splatnost daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je kalendářní rok. Splatnost daňové povinnosti nastává ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Lhůty pro podání daňového přiznání stanovuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v § 136 a jsou shodné u všech vyměřovacích daní za zdaňovací období. Jsou tři základní časové okamžiky 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období, 4 měsíce po uplynutí zdaňovacího období (podání je činěno elektronicky) a 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (podání činí auditor nebo daňový poradce za poplatníka). ¹⁰²

Správcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je příslušný finanční úřad podle místa bydliště poplatníka.

¹⁰¹ § 35c zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰² § 136 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

4 Daňové přiznání a roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvyhodnění

4.1 Záloha na daň

Zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti stanoví plátce (zaměstnavatel) za situace, že poplatník daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti učinil u něho Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pro zdaňovací období na příslušném tiskopise Ministerstva financí¹⁰³, dále jen „prohlášení“. Plátce je povinen srazit poplatníkovi zálohu na daň v případě, že jeho příjem přesáhl rozhodnou částku pro účast zaměstnanců na nemocenském pojištění. Nařízení vlády č. 290/2022 s účinností od 1. ledna 2023 zvyšuje stanovenou minimální výši sjednaného příjmu pro účast na nemocenském pojištění pro rok 2023 z 3 500 Kč na 4 000 Kč. Účast na nemocenském pojištění a záloha na daň se u dohod o provedení práce vypočítává, pokud rozhodný příjem v příslušném kalendářním měsíci přesáhne částku 10 000 Kč.¹⁰⁴

Základem pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je úhrn příjmů ze závislé činnosti, které jsou vyplacené nebo zúčtované poplatníkovi za příslušný kalendářní měsíc. Nezapočítávají se příjmy, které nejsou předmětem daně, osvobozené příjmy nebo příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Sazba daně pro výpočet měsíční zálohy na dani činí 15 % pro základ daně do 4násobku průměrné mzdy a 23 % pro výpočet měsíční zálohy na daň ze základu daně přesahující 4násobek průměrné mzdy.¹⁰⁵

Tabulka č. 6: Průměrná měsíční mzda v ČR:

Průměrná měsíční mzda v České republice		
Rok	Průměrná měsíční mzda	4násobek průměrné měsíční mzdy
2021	35 441 Kč	141 764 Kč
2022	38 911 Kč	155 644 Kč
2023	40 324 Kč	161 296 Kč

Zdroj: Příslušná nařízení Vlády ČR

¹⁰³ Tiskopis 25 5457 MFin 5457 - vzor č. 26 pro rok 2023

¹⁰⁴ § 38h zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁵ Tamtéž

Zálohy na daň se platí v průběhu zálohového období (kalendářní rok). Plátce je povinen za poplatníka odvést zálohy na daň na účet správce daně nejpozději 20. dne kalendářního měsíce, ve kterém povinnost vznikla. Vypočtenou zálohu na daň plátce daně, u kterého poplatník učinil „prohlášení“, poníží o prokázanou částku měsíční slevy a o prokázanou částku měsíčního daňového zvýhodnění na děti („záloha po slevě“).¹⁰⁶ V případě, že poplatník u plátce neučinil „prohlášení“ nelze uplatnit slevy na dani ani daňové zvýhodnění na děti, nevzniká záloha po slevě.

K prokázaným nezdanitelným částkám základu daně přihlédne plátce až v ročním zúčtování záloh, které provede na žádost poplatníka (zaměstnanec). Nepožádá-li poplatník o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění považuje se, že jeho daňová povinnost je splněna zálohami na daň, za předpokladu, že není povinen podat daňové přiznání.¹⁰⁷

4.2 Roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění

O roční zúčtování záloh z příjmů ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění může požádat každý poplatník pobírající mzdu nebo plat od jednoho nebo více plátců daně postupně, a to včetně mezd/platů zúčtovaných nebo vyplacených poplatníkovi těmito plátcí dodatečně. Další podmínkou je učiněné „prohlášení“ a pokud nevznikla povinnost poplatníkovi podat daňové přiznání. Žádost o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění se podává na příslušném tiskopise Ministerstva financí¹⁰⁸ u posledního plátce daně nejpozději do 15. února po uplynutí zdaňovacího období. V případě, že by došlo k zániku plátce daně bez právního nástupce, může poplatník požádat o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění místně příslušného správce daně do 15. února po uplynutí zdaňovacího období.¹⁰⁹

Poplatník musí plátcí, kterého požádá o provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění do 15. února po uplynutí zdaňovacího období, doložit doklady od všech předchozích plátců daně o zúčtované nebo vyplacené mzdě, sražených zálohách na daň z těchto příjmů, o poskytnutých měsíčních slevách na dani podle § 35ba a § 35c zákona o dani z příjmů a vyplacených měsíčních bonusech. Pokud poplatník povinnost do 15. února po zdaňovacím období nesplní

¹⁰⁶ § 38h odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁷ § 38h zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁸ Tiskopis: MFin 25 5457/B vzor č. 3 – za rok 2022

¹⁰⁹ § 38ch zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

plátce roční zúčtování záloh a daňového bonusu neprovede.¹¹⁰ V případě, že poplatník neuplatnil v průběhu roku v „prohlášení“ daňové zvýhodnění na vyživované dítě nebo některou ze slev na dani, lze uplatnit dodatečně při ročním zúčtování.¹¹¹

Plátce má povinnost provést výpočet daně a roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění nejpozději do 31. března po uplynutí zdaňovacího období. Poplatníkovi, který neuplatňuje daňové zvýhodnění, vrátí plátce přeplatek z ročního zúčtování záloh nejpozději při zúčtování mzdy za březen po uplynutí zdaňovacího období. Úhrnná výše přeplatku z ročního zúčtování záloh musí činit více než 50 Kč. Nedoplatky se z ročního zúčtování nevybírají.¹¹²

4.3 Daňové přiznání

Daňové přiznání nebo také daňové tvrzení je úkon fyzické osoby vůči státu, resp. finančnímu úřadu. V daňovém přiznání fyzická osoba přiznává příjmy, podléhající daňové povinnosti. Přiznané příjmy se porovnávají se zaplacenými zálohami na daň. Nedoplatek na dani se platí na příslušný účet finančního úřadu a přeplatek vyšší než 200 Kč se poplatníkovi vrací nebo je započten na další zdaňovací období.¹¹³ Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob se podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů podává místně příslušnému finančnímu úřadu na tiskopise Ministerstva financí¹¹⁴.

Daňové přiznání není povinen podat poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o dani z příjmů pouze od jednoho nebo postupně od více plátců daně včetně doplateků mezd od těchto plátců. Podmínkou je, že poplatník učinil u všech plátců daně na příslušné zdaňovací období „prohlášení“ a kromě příjmů od daně osvobozených, příjmů podléhající „srážkové dani“ nemá jiné rozhodné příjmy vyšší než 20 000 Kč (pro rok 2022 6 000 Kč) podle § 7 až 10 zákona o dani z příjmů (pro rok 2022 6 000 Kč).¹¹⁵

Povinnost podat daňové přiznání má poplatník pobírající příjmy ze závislé činnosti od více plátců současně, které podléhají záloze na daň. Dále má povinnost podat daňové přiznání poplatník s příjmy ze závislé činnosti bez učiněného „prohlášení“. Daňové přiznání podává poplatník s učiněným prohlášením k dani,

¹¹⁰ § 38ch zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹¹¹ Tamtéž

¹¹² Tamtéž

¹¹³ § 38g zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁴ Tiskopis: 25 5405 MFin 5405 vzor č. 28 (pro rok 2022)

¹¹⁵ § 38g zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

který má kromě příjmů ze závislé činnosti podle § 6 ZDP dále příjmy podle § 7 až 10 ZDP vyšší než 20 000 Kč.¹¹⁶

Daňové přiznání podává poplatník s příjmy ze závislé činnosti, který uplatňuje pro snížení základu daně hodnotu bezúplatného plnění poskytnutého do zahraničí za podmínek podle § 15 odst. 1 zákona o dani z příjmů¹¹⁷. Jestliže poplatník poskytl bezúplatné plnění v roce 2022 Ukrajině prostřednictvím zastupitelského úřadu Ukrajiny na území ČR, nemá poplatník povinnost podat daňové přiznání, pokud by zmíněná povinnost vznikla z tohoto důvodu.¹¹⁸

Dále daňové přiznání musí podat poplatník v případě, že mu jsou vyplaceny dodatečně příjmy ze závislé činnosti zaúčtované v předchozích letech. Poplatník, který nesplnil podmínky při uplatnění úroků z úvěru na koupi pozemku (zahájení výstavby do 4 let od okamžiku uzavření úvěrové smlouvy, od 1. ledna 2021 od okamžiku nabytí pozemku), poplatník porušil podmínky při uplatnění penzijního připojištění se státním příspěvkem, doplňkového penzijního připojištění nebo soukromého životního pojištění (nutné dodanit až 10 let zpátky podle § 10 ZDP, a to včetně příspěvků od zaměstnavatele, které jsou osvobozené od daně z příjmů od roku 2015).¹¹⁹

Povinnost podat daňové přiznání vzniká i v případě, že poplatník zahrne veškeré příjmy podléhající zvláštní sazbě daně (srážkové dani) do daňového přiznání. Daňové přiznání je povinen podat také poplatník, jehož plátce daně oznámil dlužnou částku na dani nebo neoprávněně vyplacenou částku na daňovém bonusu, vzniklou zaviněním poplatníka.¹²⁰

Zároveň daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 50 000 Kč za rok 2023 (za rok 2022 15 000 Kč), pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby.¹²¹

¹¹⁶ § 38g zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁷ Tamtéž

¹¹⁸ Webinář – Roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění za rok 2022, změny ve zdaňování příjmů ze závislé činnosti pro rok 2023, Ing. Hanuš Kytler, dne 13. ledna 2023.

¹¹⁹ § 38g zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁰ Tamtéž

¹²¹ § 38g zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

5 Komparace s předchozí právní úpravou platnou do 31. 12. 2020 a srovnání vlivu obou právních úprav na státní rozpočet

V roce 2007 za vlády premiéra Mirka Topolánka se uskutečnila v České republice velká reforma českých veřejných financí. Od 1. ledna 2008 nabyl účinnosti zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů (z. č. 261/2007 Sb.), kterým se novelizovalo 46 zákonů též i zákon o dani z příjmů. Zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů byl do daňového systému zaveden institut tzv. „superhrubé“ mzdy, který se týkal velké části společnosti. Další novinkou, kterou ve zdanění příjmů fyzických osob přinesla daňová reforma, je zrušení progresivní sazby daně a zavedení lineární sazby daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 %.

5.1 Právní úprava zdanění příjmů ze závislé činnosti k 31. 12. 2020

Předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti jsou příjmy podle § 6 zákona o dani z příjmů, ve znění do 31. prosince 2020.

Subjektem daně z příjmů fyzických osob jsou poplatníci a plátcí. Za poplatníka se považuje osoba, která ve zdaňovacím období pobírá příjem ze závislé činnosti. V rámci zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je poplatníkem zaměstnanec a plátcem je zaměstnavatel. Poplatníci mohou být daňový rezidenti i daňový nerezidenti.¹²²

Základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je podle § 6 odst. 13 zákona o dani z příjmů, ve znění do 31. prosince 2020 „superhrubá“ mzda. Základ daně tvoří příjmy plynoucí ze závislé činnosti nebo z funkčních požitků zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe (s výjimkou příjmů uvedených v § 6 odst. 4 a 5 zákona o dani z příjmů, ve znění do 31. prosince 2020). Základ daně se snižuje o nezdanitelné částky základu daně uvedené v § 15 zákona o dani z příjmů, ve znění do 31. prosince 2020.¹²³

Sazba daně se vypočítává ze základu daně poníženého o nezdanitelné částky základu daně zaokrouhleného na celá sta Kč dolů. Sazba daně činila 15 % z poníženého základu daně. V rámci zdanění příjmů fyzických osob ze závislé

¹²² HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018, 102-109s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

¹²³ Tamtéž

činnosti do 31. prosince 2020 existovalo i solidární zvýšení daně, nejedná se o progresivní zdanění. Solidární zvýšení daně se vztahovalo na příjmy plynoucí ze závislé činnosti a samostatné činnosti tvořící dílčí základy daně z příjmů fyzických osob. „Solidární zvýšení daně bylo ve výši 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně příjmů ze závislé činnosti a dílčího základu daně příjmů ze samostatné činnosti v příslušném zdaňovacím období nebo 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení“¹²⁴ (§16a zákona o dani z příjmů, ve znění do 31. prosince 2020). Dále se některé příjmy zdaňovaly (i dnes) v režimu tzv. zvláštní sazby daně dle ustanovení § 36 zákona o dani z příjmů, například příjmy ze závislé činnosti nepřesahující částku v příslušném kalendářním měsíci 10 000 Kč plynoucí poplatníkovi na základě dohody o provedení práce za současné podmínky, že poplatník neučinil prohlášení k dani z příjmů u tohoto plátce.¹²⁵

Vypočtená daň se poplatníkům snižuje o slevy na dani dle § 35 až 35bc zákona o dani z příjmů, ve znění do 31. prosince 2020. Daňové zvýhodnění na vyživované dítě/děti může poplatník uplatnit ve formě slevy na dani, daňového bonusu nebo v kombinaci slevy a daňového bonusu. V právní úpravě zákona o dani z příjmů, ve znění do 31. 12. 2020 měl daňový bonus stanovenou dolní a horní hranici pro jeho uplatnění (např. za zdaňovací období 2020 byl maximální limit pro vyplacení ročního daňového bonusu ve výši 60 300 Kč).¹²⁶

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je kalendářní rok a daň je **splatná** ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Poplatníci museli daňové přiznání podat na příslušném tiskopise Ministerstva financí nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V případě, že poplatníkovi daňové přiznání zpracovával daňový poradce/auditor, byla lhůta pro podání stanovena na 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Zároveň daňové přiznání byl povinen podat každý, jehož roční příjmy, které byly předmětem daně z příjmů fyzických osob přesáhly 15 000 Kč za předpokladu, že se nejedná o příjmy osvobozené nebo o příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby.¹²⁷

¹²⁴ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018, 102-109s. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

¹²⁵ Tamtéž

¹²⁶ Tamtéž

¹²⁷ Tamtéž

Tabulka č. 7: Komparace výpočtu daně – fiktivní příklad za rok 2020 a 2021

Pan XY v průběhu roku 202x měl úhrn příjmů od všech plátců s výjimkou příjmů, z nichž se daň vybírá srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 360 000 Kč (úhrn povinného pojistného činil 122 400 Kč). Za zdaňovací období roku 202x uplatnil dva odběry krve, úroky z úvěru ve výši 33 000 Kč ročně (§ 15 odst. 3 a 4 ZDP) a pojistné na soukromé životní pojištění (§ 15 odst. 6 ZDP) ve výši 18 000 Kč. Úhrn skutečně sražených záloh na daň ročně činil ve výši 40 000 Kč.

Výpočet daně				
		ROK 2020	ROK 2021¹²⁸	ROK 2021
Úhrn příjmů od všech plátců		360 000 Kč	360 000 Kč	360 000 Kč
Úhrn povinného pojistného		122 400 Kč	Zrušena superhrubá mzda	Zrušena superhrubá mzda
Základ daně		482 400 Kč	360 000 Kč	360 000 Kč
Nezdanitelné části základu daně (úhrn)		57 000 Kč	57 000 Kč	57 000 Kč
Základ daně snížený o nezdanitelné částky		425 400 Kč	303 000 Kč	303 000 Kč
Vypočtená daň		63 810 Kč	45 450 Kč	45 450 Kč
Slevy na dani podle § 35ba ZDP celkem		24 840 Kč	24 840 Kč	27 840 Kč
Daň po slevě na dani podle § 35ba ZDP		38 970 Kč	20 610 Kč	17 610 Kč
Úhrn skutečně sražených záloh na daň		40 000 Kč	40 000 Kč	40 000 Kč
Doplatek ze zúčtování činí	Přeplatek na dani po slevě	1030 Kč	20 610 Kč	22 390 Kč
	Doplatek na dani po slevě	0 Kč	0 Kč	0 Kč

¹²⁸ V případě, že by nedošlo ke zvýšení slevy na poplatníka na částku 27 840 Kč, ale zůstala ve stejné výši jako pro rok 2020, tedy 24 840 Kč

Dle výše uvedeného příkladu a vypočtené daňové povinnosti za období, kdy byla v platnosti „superhrubá“ mzda a za období, kdy byla zrušena, vyplývá, že po jejím zrušení od 1. ledna 2021 zůstal daňovým poplatníkům daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vyšší čistý příjem, jelikož se snížila jejich daňová povinnost. Daňová povinnost od 1. ledna 2021 se počítá pouze z úhrnu všech příjmů od všech plátců s výjimkou příjmů, z nichž se daň vybírá srážkou podle zvláštní sazby daně. Na druhé straně se zrušení „superhrubé“ mzdy nedotklo zaměstnavatelů, protože náklady na zaměstnance zůstaly nezměněné. Výše odvodů na sociální a zdravotní pojištění se počítá z hrubé mzdy nikoli ze „superhrubé“ mzdy. Zaměstnavatelé vyplácejí zaměstnancům po zrušení superhrubé mzdy vyšší výplaty, bez toho, aby museli zvyšovat mzdy a platy. Zrušení „superhrubé“ mzdy mělo podle tehdejšího návrhu vlády Andreje Babiše platit pouze 2 roky a pak následně přicházelo v úvahu zvýšení daní (údajně by měla být daňová sazba zvýšena z 15 % na 19 %). V současné době stále nedošlo ke znovuzavedení „superhrubé mzdy“ ani k zvýšení daňového zatížení na poplatníky daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. V současné době se ve společnosti o tématu zvýšení daní z příjmů fyzických osob stále více hovoří.

Nutné je podotknout, že zrušením „superhrubé“ mzdy došlo ke snížení daňových příjmů plynoucích do veřejných rozpočtů. Zrušením „superhrubé“ mzdy se odhadoval výpadek daňových příjmů ve státním rozpočtu ve výši 90 miliard korun.

5.2 Státní rozpočet

Státní rozpočet zabezpečuje financování funkcí státu v příslušném rozpočtovém roce a zároveň je základním pilířem veřejných financí. Základní funkcí státního rozpočtu je redistribuce příjmů, která souvisí s plněním ekonomických, sociálních a politických úkolů státu. Státní rozpočet je z ekonomického hlediska centralizovaný peněžní fond postavený na nenávratném a neekvivaletním způsobu rozdělování veřejných financí, naopak z formálního hlediska představuje rozvahu příjmů a výdajů (dokument) za příslušné rozpočtové období (kalendářní rok)¹²⁹ Základní právní úpravu státního rozpočtu představuje zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „rozpočtová pravidla“). Závazné ukazatele státního

¹²⁹ PAVLÁSEK, Vlastimil a Hana KUNEŠOVÁ. *Veřejné finance*. Plzeň: Nava, 2006, 138-142s. ISBN 80-7211-236-8.

rozpočtu specifikuje příslušný zákon o státním rozpočtu na daný rozpočtový rok, který ukazuje očekávané příjmy a odhadované výdaje v rozpočtovém roce společně s financujícími položkami a dotačními vztahy k rozpočtům územních samosprávných celků a ke státním fondům. Zákon o rozpočtových pravidlech v § 6 vymezuje příjmy, které plynou do státního rozpočtu s předpokladem, že zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Z hlediska daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je důležité ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech, jež obsahuje tezi, že do státního rozpočtu plynou výnosy daní včetně příslušenství.¹³⁰

5.3 Rozpočtové určení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

V předchozích kapitolách již bylo zmíněno, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti není daní výlučně plynoucí do státního rozpočtu, ale daní sdílenou. Její výnos plyne do státního rozpočtu, rozpočtu kraje a do rozpočtu obcí, z čehož vyplývá, že příjemcem je kromě státu i obec a kraj. Právní úprava rozpočtového určení daní je obsažena v zákoně č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (dále jen „zákon o rozpočtovém určení daní“). Předmětem právní úpravy je rozpočtové určení daní, tedy daň z přidané hodnoty, daň spotřební, daň z příjmů (součástí je daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti), daň z nemovitých věcí a daň silniční.

Celostátní hrubý výnos daně je legálně definován v zákoně o rozpočtovém určení daní jako „peněžní prostředky, jež se vybírají v průběhu rozpočtového roku správcem daně, snížené o vrácené prostředky. Částky vybrané na pokutách a částky použité na úhradu nákladů daňového řízení se nezahrnují do celostátního hrubého výnosu daně“.¹³¹

Zákon o rozpočtovém určení daní v ustanovení § 3 vymezuje příjmy plynoucí do rozpočtu jednotlivých vyšších územních samosprávných celků ČR (krajů). Z hlediska daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je důležité ustanovení v § 3 odst. 1 písm. c) a d) tohoto zákona. Daňové příjmy do jednotlivých rozpočtů krajů ČR plynoucí z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tvoří

¹³⁰ § 5 a 6 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „rozpočtová pravidla“), ve znění pozdějších předpisů

¹³¹ § 2 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů

podíl ve výši 9,78 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti odváděné zaměstnavatelem (plátcem daně) bez daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 36 zákona o dani z příjmů) a část¹³² z podílu ve výši 9,78 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.¹³³

V § 4 zákona o rozpočtovém určení daní jsou blíže specifikovány daňové příjmy plynoucí do rozpočtů územních samosprávných celků ČR (obcí). V rámci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je důležité ustanovení § 4 odst. 1 písm. c), d) a h) zákona o rozpočtovém určení daní. Do rozpočtů obcí v ČR plyne z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podíl ve výši 25,84 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti odváděné zaměstnavatelem (plátcem daně) kromě daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, část¹³⁴ z podílu ve výši 25,84 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně a podíl ve výši 1,5 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti odváděné zaměstnavatelem dle přepočteného počtu zaměstnanců s místem výkonu práce v obci, kromě daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.¹³⁵

Do státního rozpočtu plyne z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podíl ve výši 62,88 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti odváděné plátcem daně mimo daň z příjmů fyzických osob vybírané podle zvláštní sazby daně. Zároveň do státního rozpočtu plyne část¹³⁶ z podílu ve výši 64,38 % z celostátního hrubého výnosu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.

¹³² Částí se rozumí příjmy ze závislé činnosti zdaňované podle zvláštní sazby daně

¹³³ § 3 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů

¹³⁴ Částí se rozumí příjmy ze závislé činnosti zdaňované podle zvláštní sazby daně

¹³⁵ § 4 Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů

¹³⁶ Částí se rozumí příjmy ze závislé činnosti zdaňované podle zvláštní sazby daně

5.4 Vliv právních úprav na příjmy státního rozpočtu plynoucí z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti:

Po zrušení „superhrubé“ mzdy proběhla novela zákon o rozpočtovém určení daní, která navýšila podíly obcí a krajů u sdílených daní (tudíž i daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti). Ve prospěch krajů došlo ke zvýšení z 8,92 % na 9,78 % a ve prospěch obcí z 23,58 % na 25,84 %.¹³⁷

Během let 2012 a 2019 se celkové daňové příjmy plynoucí do státního rozpočtu navyšovaly. Oproti tomu roky 2020 a 2021 znamenaly pokles daňových příjmů, na kterých se podepsala nejen pandemie Covid-19, ale i následné zrušení „superhrubé“ mzdy. Celkové daňové příjmy plynoucí do státního rozpočtu dosáhly v roce 2019 celkové výše 764 miliard korun českých z celkového příjmu státního rozpočtu ve výši 1 523, 2 miliard korun českých. Oproti tomu v roce 2020 došlo k poklesu celkových daňových příjmů na 718,2 miliard korun českých a celkový příjem státního rozpočtu v tomto roce byl ve výši 1 475,5 miliard korun českých. Propadající trend se udržel i v roce 2021, kdy celkové daňové příjmy byly ve výši 699,4 miliard korun českých, ale celkový příjem státního rozpočtu ve výši 1 487, 2 miliard korun českých byl vyšší než v roce 2020. Podle schváleného rozpočtu na rok 2022 mají celkové daňové příjmy tvořit 733,6 miliard korun českých a celkem má do státního rozpočtu plynout příjem ve výši 1613, 2 miliard korun českých. V roce 2022 jsou plánovány celkové příjmy ve výši 1613,2 miliard korun českých, což je o 227,6 miliard korun českých více než v roce 2021.¹³⁸

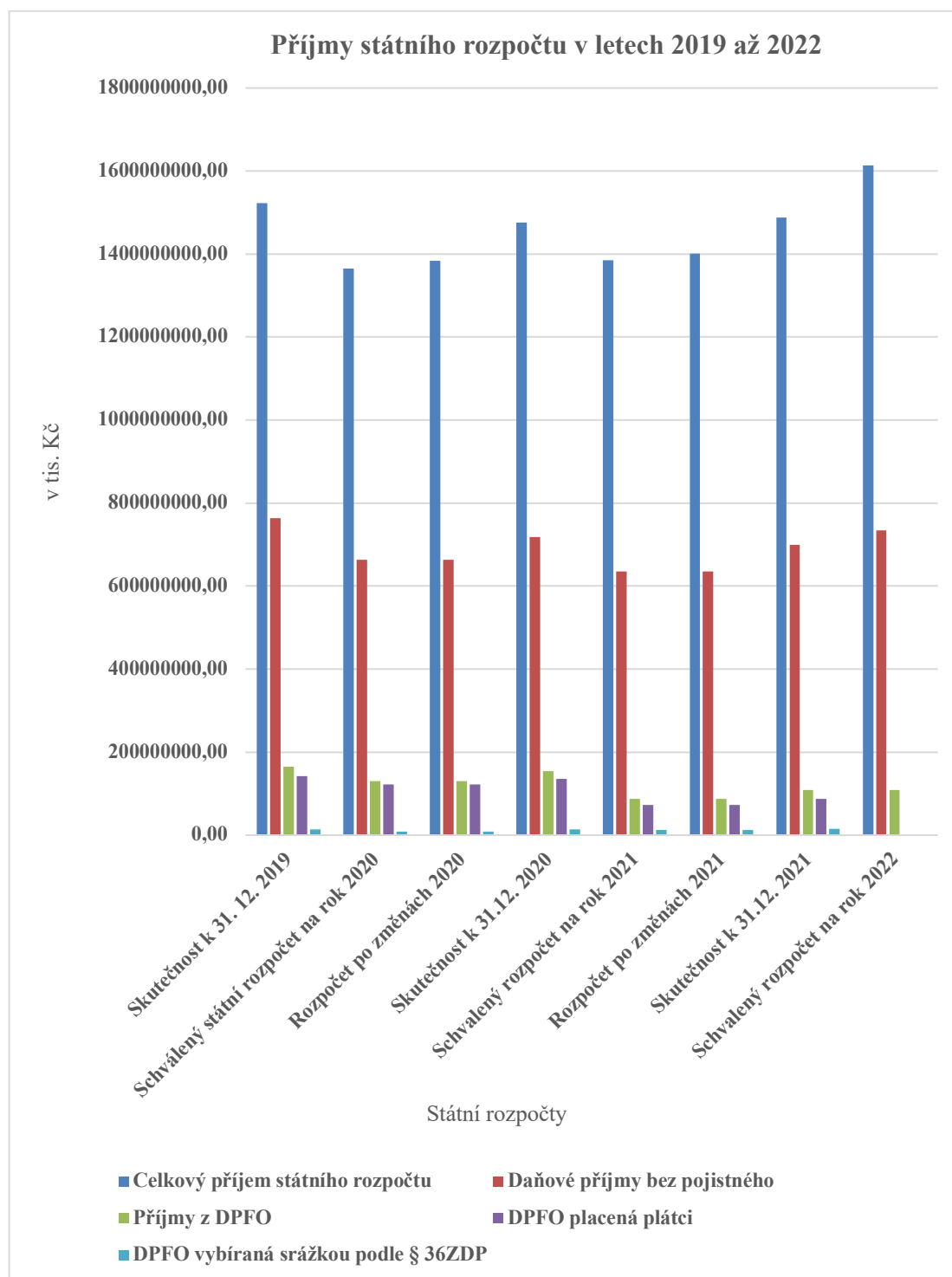
V níže uvedeném grafu je vidět srovnání celkových příjmů plynoucích do státního rozpočtu v letech 2019 až 2022 se zaměřením na daňové příjmy. Z daňových příjmů je vybrán příjem plynoucí do státního rozpočtu z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, tudíž příjem plynoucí z daně fyzických osob placený plátcem daně (zaměstnavatelem), dále je zahrnut i celkový příjem z daně z příjmů fyzických osob vybíraný srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 36 zákona o dani z příjmu, k němuž je nutné zmínit, že z hlediska zdaňování závislé činnosti půjde pouze o část plynoucí ze závislé činnosti. Graf dále zohledňuje zmíněnou změnu právní úpravy platnou od 1. ledna 2021, kterou došlo ke zrušení „superhrubé“ mzdy. Naposledy byla „superhrubá“ mzda použita pro zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2020. Zrušením

¹³⁷ *Státní rozpočet 2022 v kostce: informační příručka Ministerstva financí České republiky*. Praha: Ministerstvo financí, 2022. ISBN 978-80-7586-052-1.

¹³⁸ Tamtéž

„superhrubé“ mzdy došlo ke snížení celkových příjmů plynoucích do státního rozpočtu z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Graf č. 1: Příjmy státního rozpočtu v letech 2019 až 2022



Data: Ministerstvo financí ČR

6 Dotazníkové šetření a jeho výsledky

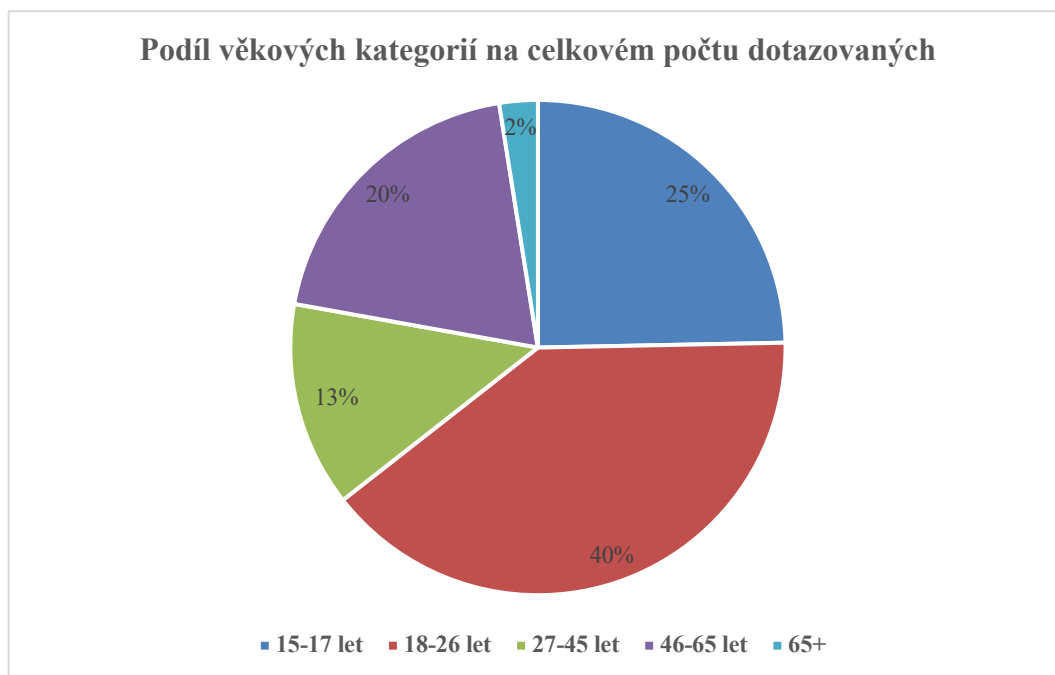
Anonymní dotazníkové šetření na téma daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti probíhalo v měsíci lednu 2023 na platformě Microsoft Forms pomocí online formuláře. Kromě online dotazníku byla připravena i papírová forma, která nakonec nebyla využita, protože celé dotazníkové šetření proběhlo online (viz. přílohy dotazníkové šetření). Papírová verze dotazníku korespondovala s online verzí. Celkově se online dotazníkového šetření zúčastnilo 239 osob různého věku. Online dotazník obsahoval 11 otázek, ale papírová verze pouze 8, protože některé otázky byly sloučeny v jednu. Otázky byly koncipovány jako uzavřené s možnostmi, aby byly pro dotazované komfortnější. Zároveň se snažily reflektovat všechny možné odpovědi, které bylo možné na danou otázku očekávat. Kromě uzavřených otázek dotazník obsahoval mimo jiné i otevřené otázky, které byly zaměřeny na problematiku pracovněprávního vztahu a názoru na „superhrubou“ mzdu“.

Věkové kategorie rozčleňují respondenty do pěti základních skupin. První věková kategorie je zaměřena na věk 15 až 17 let, protože dosažením věku 15 let a ukončením povinné školní docházky mohou mladiství vstoupit do pracovněprávního vztahu. Nejčastěji v tomto věku uzavírají se zaměstnavatelem svůj první pracovněprávní vztah ve formě dohod konaných mimo pracovní poměr. Druhá kategorie je zaměřena na věk od 18 let do 26 let, protože v tomto věku po ukončení střední školy výučním listem nebo maturitní zkouškou nastávají dvě situace. Mladí v tomto věku buď pokračují ve svém vzdělání dál např. studiem na vysoké škole nebo již plně vstupují do pracovněprávního vztahu nejčastěji ve formě pracovního poměru. Za nejstěžejnější věkové kategorie dotazníkového šetření považují respondenty ve věku 27 až 45 let a 46 až 65 let. V tomto věku osoby nejčastěji vykonávají závislou činnost trvale nebo vykonávají samostatnou činnost, která nebyla předmětem dotazníkového šetření. V neposlední řadě byla součástí dotazníku věková kategorie 65+. Tyto osoby mohou na jedné straně stále vykonávat závislou činnost nebo samostatnou činnost a být ekonomicky aktivní. Z druhé strany mohly již vstoupit do řádného starobního důchodu.

Doplňující otázkou k věkovým kategoriím byla otázka týkající se školy, na které respondenti právě studují. Jednalo se o střední odborné učiliště, střední školu ekonomického směru, střední školy ostatního směru mimo ekonomický směr,

gymnázium (víceleté i čtyřleté), vysokou školu, popř. bylo možné napsat jinou vzdělávací instituci kromě výše zmíněných.

Graf č. 2: Podíl věkových kategorií na celkovém počtu dotazovaných:



6.1 Vyhodnocení dotazníkového šetření

K vyhodnocování dotazníků jsem použila data, která jsem získala pomocí aplikace Microsoft Forms převedená do aplikace Microsoft Excel.

6.1.1 Kdy došlo ke zrušení institutu „superhrubé“ mzdy v České republice

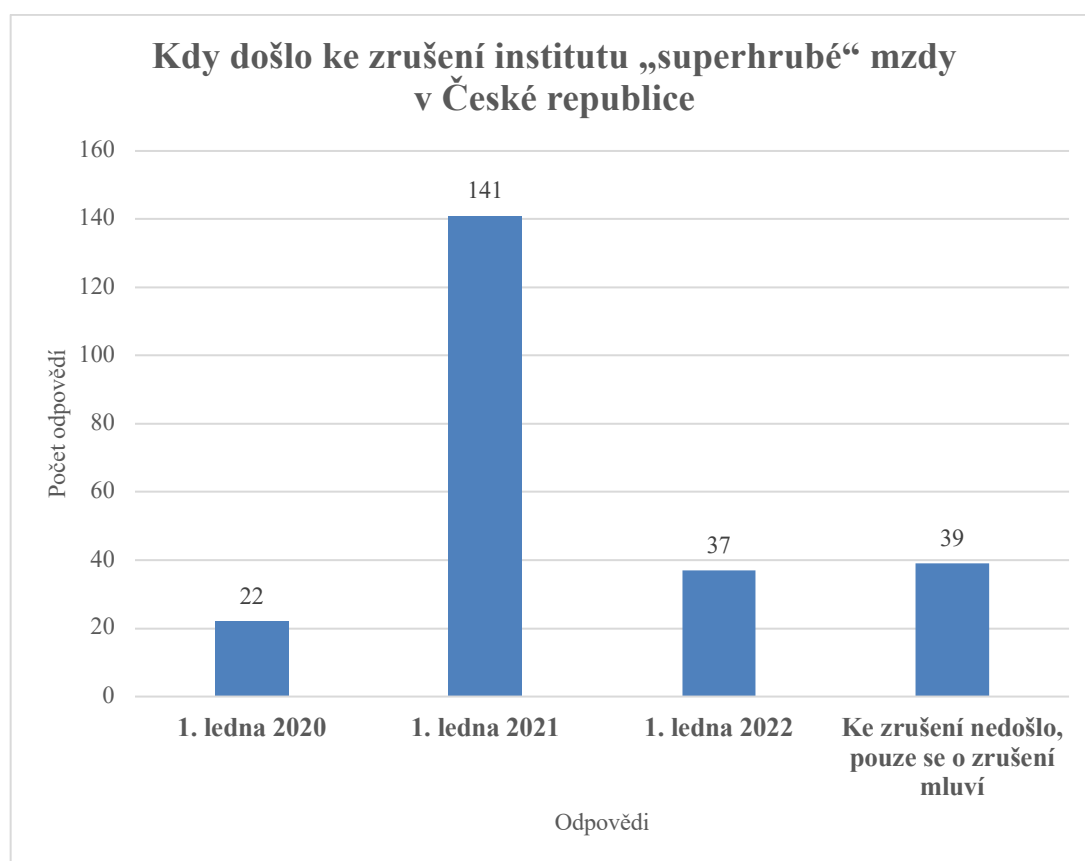
První důležitou otázkou dotazníku bylo, zda dotázaní ví, kdy v České republice došlo ke zrušení „superhrubé“ mzdy. Z celkově získaných 239 odpovědí správně odpovědělo 141 dotázaných, což je více než 50 % (přesně 59 %). Výpočet daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ze „superhrubé“ mzdy byl zrušen k 1. lednu 2021. Z výsledků je zřejmé, že problematika zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti rezonuje ve společnosti, protože poplatníci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vnímají formu zdaňování svých příjmů. Jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, zrušením „superhrubé“ mzdy si poplatníci daně z příjmů fyzických osob polepšili, protože jejich celková čistá mzda vzrostla.

Na druhé straně z celkového počtu 239 dotázaných si 16 % myslí, že ke zrušení „superhrubé“ mzdy nedošlo a pouze se o tomto tématu mluví ve veřejném prostoru. Důležité je zmínit, že v současné době se objevují názory, že by bylo vhodné opět „superhrubou“ mzdu zavést nebo zvýšit zdanění příjmů fyzických

osob, a to i ze závislé činnosti. Po důkladném prozkoumání odpovědí na výše zmíněnou otázku lze konstatovat, že nejvíce zastávají názor, že ke zrušení „superhrubé“ mzdy nedošlo dotázaní ve věkové kategorii 15 až 17 let a 18 a 26 let. Lze usoudit, že mladiství a mladí dospělí zásadní změnu ve zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nezaznamenali nebo se jich nedotkla. Přesný rozbor odpovědí je v příloze k dotazníkovému šetření této práce.

Zbýlých 25 % dotázaných nevědělo, v jakém roce proběhlo zrušení „superhrubé“ mzdy, protože označovali možnost k 1. lednu 2020 nebo k 1. lednu 2022, což je bohužel chybná odpověď. Z druhého pohledu alespoň vnímají, že ke zrušení „superhrubé“ mzdy došlo.

Graf č. 3: Kdy došlo ke zrušení „superhrubé“ mzdy v ČR:



6.1.2 Jaká je výše aktuálního zdanění příjmů ze závislé činnosti

V současné době zná zákon o dani z příjmů v ustanovení § 16 patnáctiprocentní a dvacetitříprocentní sazbu daně. Domnívám se, že většina poplatníků daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti se ve svém životě převážně setká s první „základní“ sazbou daně, tedy 15 %. „Základní“ sazba daně se používá pro základ daně do 48násobku průměrné mzdy. Za rok 2023 se jedná o rozhodný roční příjem dosahující částky ve výši 1 935 552 Kč, popřípadě měsíčně se jedná o částku dosahující hranice 4násobku měsíční průměrné mzdy, což je částka ve výši 162 296 Kč. V případě, že příjem přesáhne rozhodnou hranici, použije se právě 23 % sazba daně vztahující se pouze na část příjmu překračující rozhodnou hranici. Dle výše zmíněného byly zvoleny v dotazníku možnosti: 15 %, 21 %, 10 %, 32 % a možnost jiné, ve které bylo možné uvést jinou hodnotu namísto zmíněných v nabídce. Možnosti z 239 dotázaných využily pouze čtyři osoby, z nichž pouze dvě uvedly druhou sazbu daně 23 %, ale již opomněly napsat 15 % sazbu daně.

Z dat získaných na výše zmíněnou otázku vyplývá, že více než 50 % dotázaných zvolilo možnost 15 % sazby daně. Druhá nejpočetnější skupina zastávala názor, že aktuální zdanění příjmů ze závislé činnosti podléhá sazbě daně ve výši 21 %. S největší pravděpodobností si lze tento názor vysvětlit situací, že „superhrubá“ mzda je zrušena poměrně krátce od 1. ledna 2021 a za její aplikace se na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti odvádělo sice 15 % ze „superhrubé“ mzdy, což v praxi odpovídalo 20,1 % z hrubé mzdy.

Graf č. 4: Jaké je výše aktuálního zdanění příjmů ze závislé činnosti:



6.1.3 Zpracovali jste si někdy daňové přiznání:

Z odpovědí dotázaných je možné vyvodit závěr, že téměř dvě třetiny dotázaných si samy nevypracovávají řádné daňové přiznání. Největší podíl na výsledku mají věkové kategorie 15 až 17 let a 18 až 26 let, a to ve výši 55 % z celkově 239 dotázaných. Výsledek je možné s největší pravděpodobností odůvodnit situací, že mladiství a dospělí ve věku 18 až 26 let se ještě neúčastní plnohodnotně pracovněprávních vztahů, neboť nejčastěji využívají z pracovněprávních vztahů dohody konané mimo pracovní poměr (tzv. brigády), ze kterých je příjem zdaňován zvláštní sazbou daně neboli srážkovou daní. Tento příjem je následně daňově očištěný a nemusí se uvádět do daňového přiznání, z čehož vyplývá, že poplatník nemá povinnost podávat řádné daňové přiznání, ale může.

Ze získaných dat lze usoudit, že s přibývajícím věkem narůstá potřeba si daňové přiznání vypracovat samostatně. Zároveň se domnívám, že zkušenost s vypracováním daňového přiznání mají právě ti respondenti, kteří mají příjmy ze závislé činnosti od různých zaměstnavatelů podléhající zdanění podle § 6 zákona o dani z příjmů, nebo mají k příjmům ze závislé činnosti dále příjmy ze samostatné činnosti či z nájmu. V takovém případě zákon o dani z příjmů stanovuje povinnost podat daňové přiznání za předpokladu splnění zákonných podmínek.

V dotazníku nebyla zahrnuta možnost využití daňového poradce pro zpracování daňového přiznání nebo možnost požádat zaměstnavatele o zpracování ročního zúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Otázka cílila ryze na zkušenost dotázaných se zpracováním daňového přiznání. Podrobnější graf znázorňující zkušenost dotázaných s podáním daňového přiznání dle věkových kategorií se nachází v přílohách k dotazníkovému šetření v této práci.

K této otázce bych chtěla doplnit, že z 239 dotázaných osm není v pracovněprávním vztahu a uvedli, že jsou osobami samostatně výdělečně činnými a daňové přiznání si zpracovává samostatně hned šest z osmi dotázaných. Výše zmíněnou moji domněnku potvrzuje jeden respondent, jenž uvedl, že je v pracovním poměru, ale zároveň je osobou samostatně výdělečně činnou a daňové přiznání si zpracovává samostatně.

Graf č. 5: Zkušenost se zpracováním daňového přiznání:



6.1.4 Využíváte nějaké nástroje daňové optimalizace

Otázka byla zaměřena na nezdánitelné části základu daně, slevy na dani a daňové zvýhodnění. Cílem každého poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je svoji daňovou povinnost snížit co nejvíce, čehož lze dosáhnout nástroji daňové optimalizace.

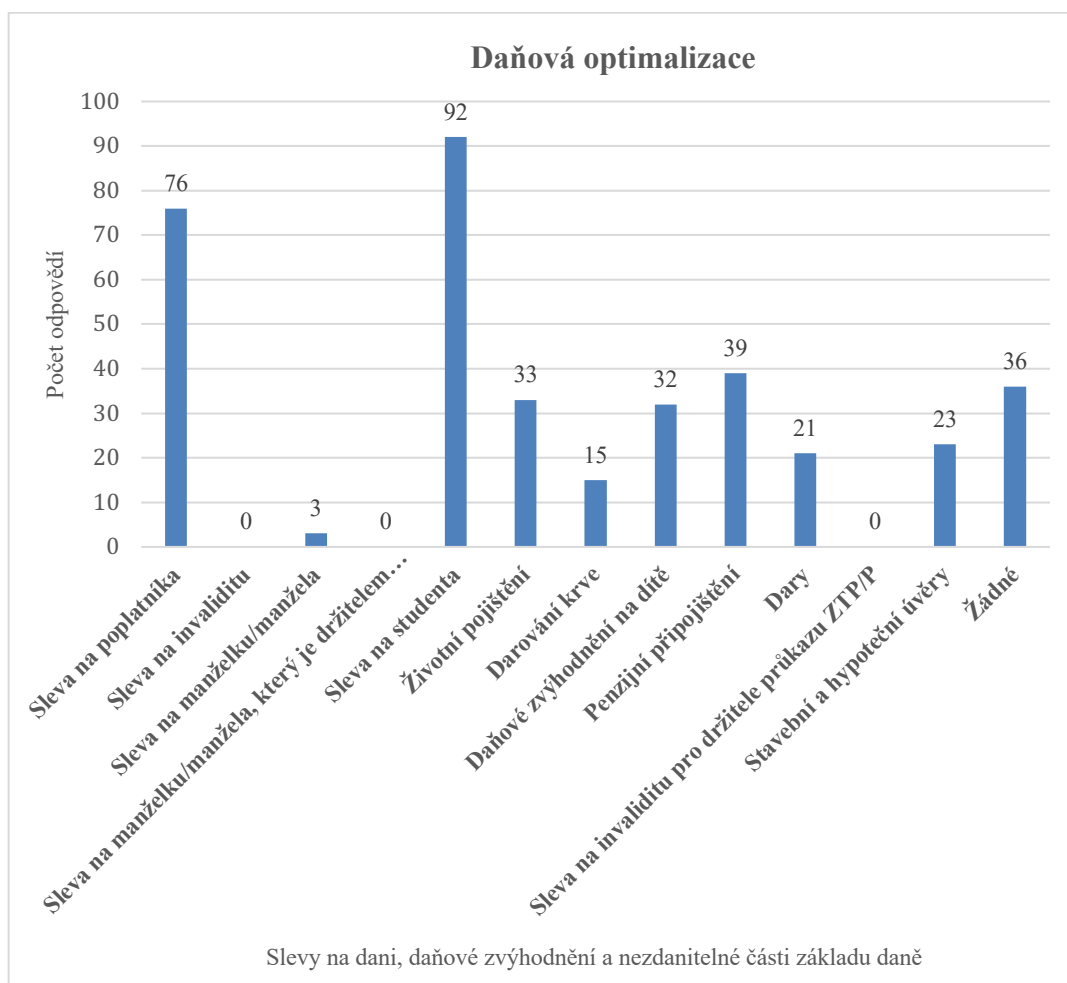
Z hlediska odpovědí je zarážející, že slevu na poplatníka vybralo ze 163 osob pouze 76. Uvedli, že jsou v pracovněprávním vztahu nebo jsou osobami samostatně výdělečně činnými (celkem 8 dotázaných). Ze zákona vyplývá, že na slevu na poplatníka má od narození nárok každý a není nutné nárok na tuto slevu dokládat žádným potvrzením. V rámci slev na dani nedominovala sleva na poplatníka, ale sleva na studenta. Převahu slevy na poplatníka jsem dopředu očekávala. Domnívám se, že dotazovaní si při vyplňování dotazníku neuvědomili, že nárok na slevu na poplatníka jim vzniká automaticky. Daňové zvýhodnění na dítě uplatňuje 32 dotázaných.

Z nezdánitelných částí základu daně dominovalo životní pojištění, penzijní připojištění a dary společně s darováním krve.

Možnost žádné nejčastěji volily osoby, jež nejsou v pracovněprávním vztahu například z důvodu pobírání starobního důchodu nebo se jednalo o nezaměstnaného studenta.

V přílohách k dotazníkovému šetření v této práci jsou nástroje daňové optimalizace rozebrány podrobně pro věkovou skupinu 18–26 let, 27–45 let a 46–65 let.

Graf č. 6: Daňová optimalizace:



Pozn: Byly vyloučeny nástroje daňové optimalizace, které nemůže příslušná věková kategorie uplatnit. Obdobně i v případě, že dotázaný uvedl nástroj daňové optimalizace, ale v následující otázce uvedl, že není v pracovněprávním vztahu a není OSVČ.

6.1.5 Jaký druh pracovněprávního vztahu preferujete

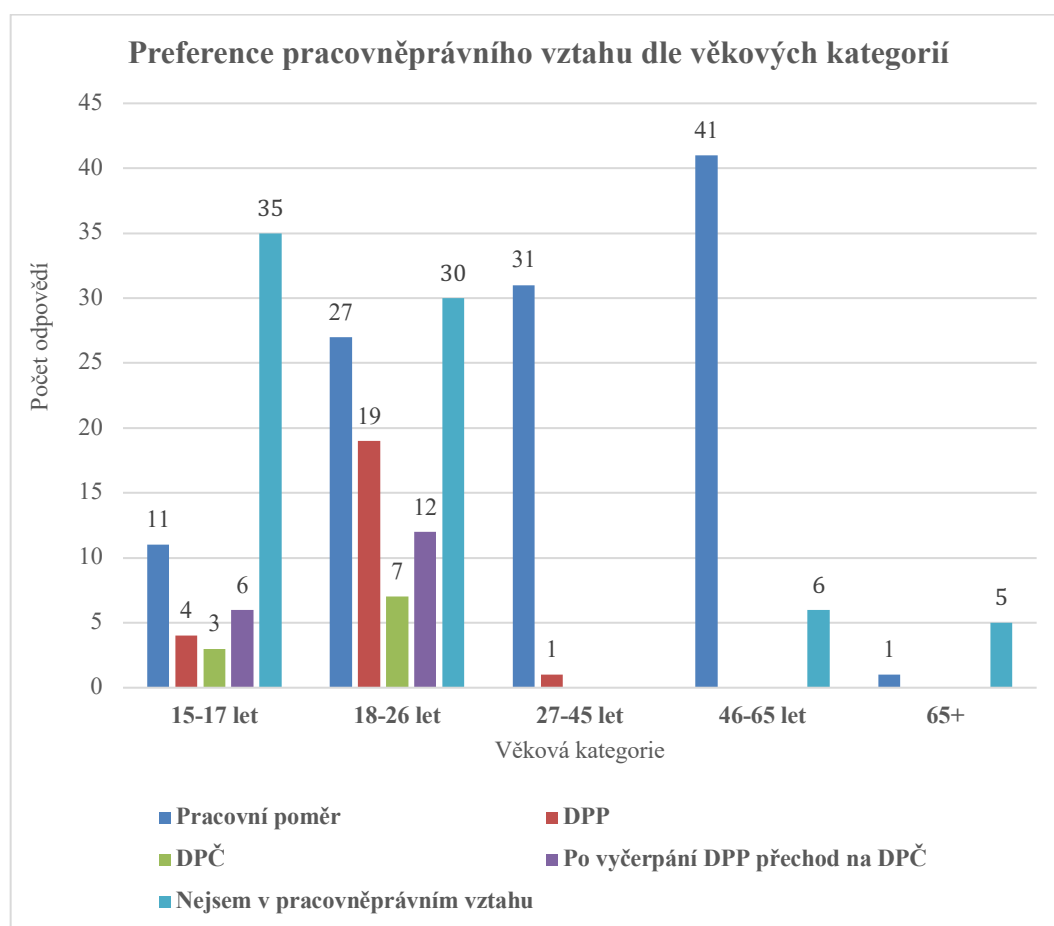
Další otázka se zaměřovala na preferenci typu pracovněprávního vztahu při výkonu závislé práce. V současné době zákoník práce (zákon č. 262/2006 Sb.) umožňuje závislou práci vykonávat v pracovním poměru nebo v rámci dohod konaných mimo pracovní poměr, tedy na základě dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti. Dohody konané mimo pracovní poměr lze kombinovat, protože zaměstnanec po vyčerpání 300 hodin u dohody o provedení práce může přejít u stejného zaměstnavatele na dohodu o pracovní činnosti.

Z celkových výsledků vyplývá, že 111 respondentů z 239 preferuje pracovní poměr. Dohody konané mimo pracovní poměr upřednostňuje 52 respondentů a zbylí nejsou v pracovněprávním vztahu (např. OSVČ, osoba

pobírající starobní důchod, nezaměstnaný student). Samotný zákoník práce upřednostňuje pracovní poměr před dohodami konanými mimo pracovní poměr. Je nutné zmínit, že z výsledků dotazníkového šetření vyplývá, že dohody konané mimo pracovní poměr volí zejména respondenti ve věkové kategorii 15-17 let a 18-26 let, protože zpravidla jejich první zkušenost s pracovněprávním vztahem není s pracovním poměrem, ale právě s dohodami konanými mimo pracovní poměr.

Na výše zmíněnou otázku navazovala doplňující otázka – pokud respondenti uvedli, že nejsou v pracovněprávním vztahu, měli blíže specifikovat, zda jsou například osobou samostatně výdělečně činnou, nezaměstnaným studentem apod. Bohužel k této otázce jsem získala 49 odpovědí ze 76 (nejednalo se o povinnou otázku, bez které by formulář nešel odeslat). Z těchto 49 odpovědí, lze učinit pouze závěr, že osm osob je OSVČ, 4 osoby pobírají starobní důchod a 12 respondentů je nezaměstnaným studentem.

Graf č. 7: Preference pracovněprávního vztahu dle věkových kategorií:

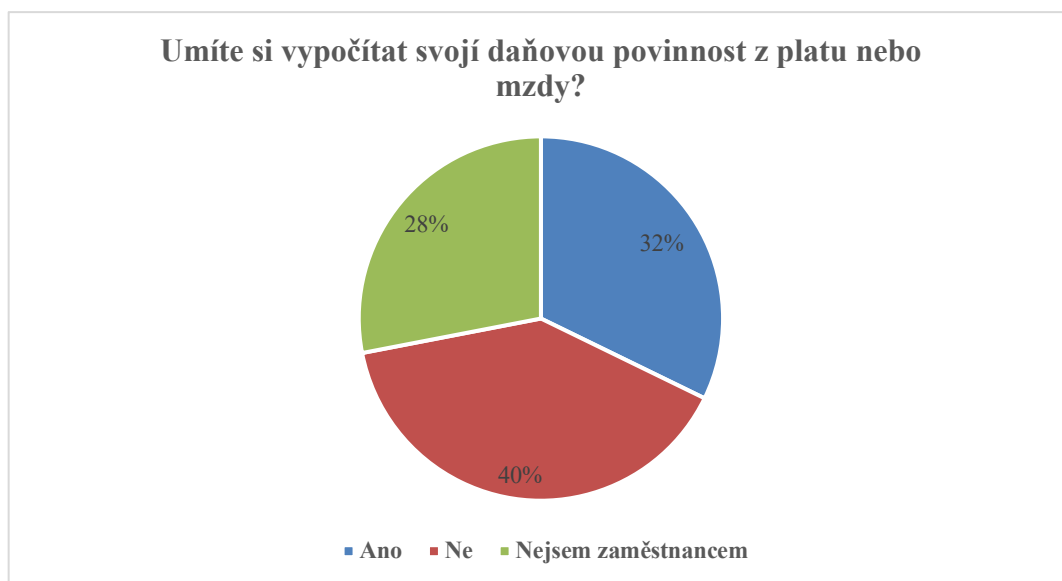


6.1.6 Umíte si vypočítat svou daňovou povinnost z platu nebo mzdy

Na výše zmíněnou otázku odpovědělo pouze 32 % dotázaných, že si umí sami vypočítat svoji daňovou povinnost ze mzdy nebo platu. Vzhledem k situaci, že většina dotázaných upřednostňuje pracovní poměr nebo dohody konané mimo pracovní poměr, měli by si umět zkontrolovat svou daňovou povinnost po výpočtu od mzdové účetní, která jim za daný měsíc, popř. rok vznikla. S přibývajícím věkem se prohlubují zkušenosti v rámci pracovního života, s tím přibývá i potřeba si svoji daňovou povinnost zkontrolovat a ověřit, zda byla zaměstnavatelem vypočtena správně.

Z této otázky mimo jiné vyplývá, že téměř polovina respondentů, která odpovídala na výše zmíněnou otázku, že nejsou zaměstnanci, tvoří věková kategorie 15 až 17 let a druhou nejpočetnější kategorií v rámci této odpovědi je věk 18 až 26 let. Celkový rozbor otázky dle věkových kategorií je uveden v přílohách k dotazníkovému šetření.

Graf č. 8: Výpočet daňové povinnosti ze mzdy nebo platu:

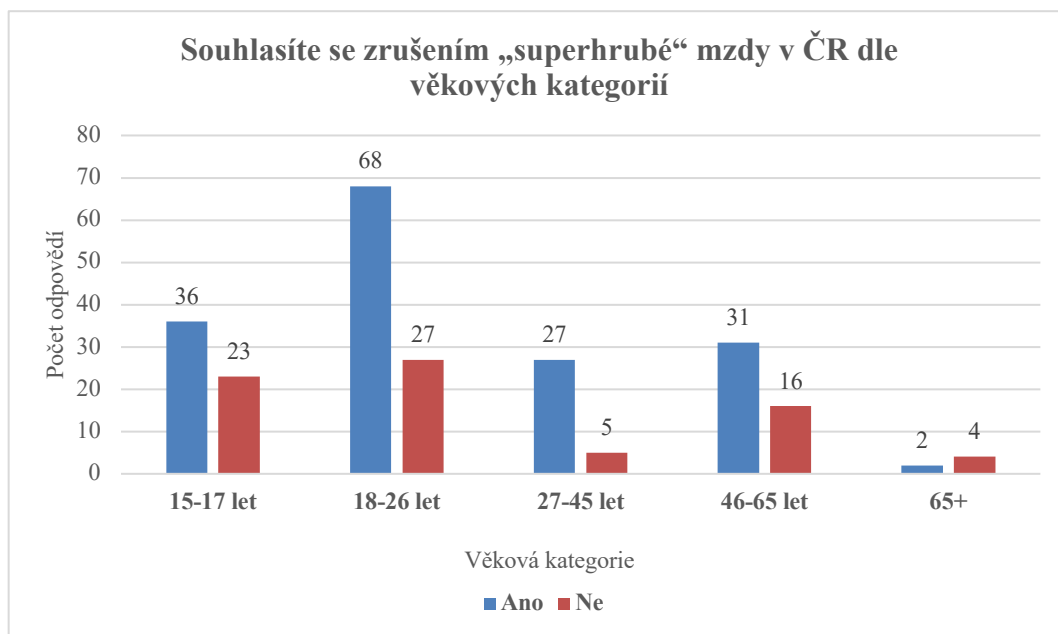


6.1.7 Souhlasíte se zrušením „superhrubé“ mzdy v ČR

Poslední otázka v rámci dotazníkového šetření řešila, zda dotazovaní souhlasí se zrušením „superhrubé mzdy“ a zároveň v rámci otevřené otázky měli vyjádřit svůj názor na „superhrubou“ mzdu. Téměř tři čtvrtiny dotazovaných souhlasí, že zrušení „superhrubé“ mzdy bylo správné. S tímto názorem nesouhlasí 75 osob z 239 dotázaných. V porovnání s první otázkou dotazníku nesouhlasí 20 dotázaných, kteří v první otázce odpovídali, že ke zrušení „superhrubé“ mzdy nedošlo a pouze se o jejím zrušení mluví. Domnívám se, že kladný názor na zrušení „superhrubé“ mzdy je u většiny dotázaných způsobený faktem, že po jejím zrušení došlo samovolně k navýšení čistého příjmu poplatníka. Navýšení čistého příjmu bylo způsobeno zásahem státu ze strany zaměstnavatele. Z druhé strany si již dotázaní s kladným názorem neuvědomují, že tímto krokem došlo ke snížení daňových příjmů plynoucích do veřejných rozpočtů.

Jak již bylo zmíněno cílem doplňující otevřené otázky bylo vysvětlit svůj kladný nebo záporný názor na „superhrubou“ mzdu. Z velké části odpovědi vyplývá, že to byla česká specialita, jejíž cílem bylo uměle navýšit odvod daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a zrušením došlo ke snížení daňové zátěže. Níže uvedená tabulka ukazuje některé odpovědi respondentů ať už kladné, nebo záporné (více v přílohách k dotazníkovému šetření).

Graf č. 9: Souhlasíte se zrušením „superhrubé mzdy“ v ČR dle věkových kategorií



Tabulka č. 8: Kladné odpovědi respondentů:

Věková kategorie	Kladná odpověď – pro zrušení „superhrubé mzdy“
15–17 let	<i>Je správné, že se zrušila.</i>
18–26 let	<i>Zůstane zaměstnancům více peněz a dojde ke snížení daňové povinnosti na základě zákona bez daňové optimalizace.</i>
18–26 let	<i>Myslím si, že to byla zbytečná česká specialita, naprosto nelogická, ale chápu, že zrušením ČR přišla o hodně peněz, ale ty se dají podle mě získat logičtější způsobem, např. zvýšením daně z majetku.</i>
18–26 let	<i>„Superhrubá“ mzda navyšovala odvedenou daň z příjmů, a její zrušení je proto žádoucí. Avšak daně jsou druhem financování státního rozpočtu, který, je-li ochuzen, si najde jinou cestu, jak tento deficit vyplnit, např. zvýšením daně z přidané hodnoty. Institut „superhrubé“ mzdy proto vnímám jako nadbytečný.</i>
18–26 let	<i>Snížení daňové zátěže pro zaměstnance.</i>
18–26 let	<i>Myslím, že její zrušení je lepší, protože dochází k větším úsporám v domácnostech.</i>
27–45 let	<i>Jako základ pro výpočet daně z příjmů byla podvodem na zaměstnance, daň nebyla 15 % z příjmů, ale vyšší.</i>
27–45 let	<i>Sloužila jen jako výplň „díry“ po zrušení progresivního zdanění, kdy chyběly příjmy v rozpočtu. Nejsem stoupencem superhrubé mzdy.</i>
46–65 let	<i>Zrušena a nedochází k větší zátěži zaměstnanců. Tedy dalšího zdanění odvodů. Čistou mzdu stejně vrátíme do ekonomiky.</i>
46–65 let	<i>Je to způsob, jak vybrat více finančních prostředků pro stát. Samozřejmě že se mi nechce platit víc, než je nutné, ale státní rozpočet je na tom špatně. Nicméně raději bych volila úspory z mezd politiků a vysokých státních úředníků.</i>
46–65 let	<i>Byla zavedena jako optický klam. Posloužila jako nástroj pro faktické zvýšení odvodu daně, aniž by se musela zvýšit procentuálně daňová sazba.</i>
46–65 let	<i>Když se zavedla, nesouhlasila jsem s ní, když se zrušila – byla jsem ráda, nicméně dnes s ohledem na schodek veřejných financí očekávám její návrat.</i>
65+	<i>Nespravedlivý nástroj pro vyšší zdanění mzdy zaměstnanců.</i>

Tabulka č. 9: Záporné odpovědi respondentů:

Věková kategorie	Záporná odpověď – nerušit „superhrubou“ mzdu
18–26 let	<i>Její zrušení bylo součástí politické kampaně.</i>
18–26 let	<i>Samozřejmě je příjemné vidět na výplatě vyšší částku, ale zrušení přispělo k vyššímu schodku v rozpočtu ČR, což nakonec my mladí budeme muset stejně někde zaplatit. A zároveň zrušení přispělo k akceleraci inflace.</i>
18–26 let	<i>Nesouhlasím se zrušením „superhrubé“ mzdy, protože nebyla nalezena adekvátní náhrada v příjmové stránce státního rozpočtu. Ovšem koncept „superhrubé“ mzdy se mi nelíbí, přijde mi, že systém je nepřehledný. Myslím si, že jsou i jednodušší způsoby jak, třeba i ve stejné výši, zdanit práci, popř. hledat příjmy v úplně jiných oblastech.</i>
18–26 let	<i>Její zrušení v době nastupující ekonomické krize byla chyba.</i>
27–45 let	<i>Významně přispívá k navýšení příjmu státního rozpočtu.</i>
46–65 let	<i>Ztráta financí pro státní rozpočet.</i>
46–65 let	<i>„Superhrubá“ mzda je jen politické téma. Podstatná je míra zdanění. Pokud je základem daně větší část příjmů („superhrubá“ mzda) měla by být nižší sazba daně, než když je základem daně menší část příjmů (pouze „hrubá“ mzda). Pokud ale vláda sníží základ daně (namísto „superhrubé“ se základem stala „hrubá“ mzda) a zároveň ponechá nižší sazbu daně 15 %, nutně to vede k výraznému propadu příjmů státního rozpočtu a zadlužování budoucích generací.</i>
46–65 let	<i>Sice byla menší čistá mzda, ale byly to daně do státního rozpočtu. Dnes „superhrubá“ mzda není, ale na ostatním zaplatíme více, aby se jim ty chybějící peníze vrátily zpět.</i>
46–65 let	<i>Je potřeba odvádět peníze do státního rozpočtu.</i>
65+	<i>Její zrušení poškodilo státní finance.</i>

Závěr

Daňové zatížení provází poplatníky na našem území od středověku až do současné moderní doby. Již naši předkové věděli, že hlavním zdrojem příjmů do státní pokladny jsou daně. Daňový systém prošel dlouhým vývojem a modernizací až do dnešní podoby. V současnosti jsou jeho součástí jak daně přímé, tak i nepřímé. Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti se řadí mezi daně přímé důchodového typu.

V současné době v České republice platí zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Během své existence prošel celou řadou významných novel. Jednou ze známějších novel zákona o dani z příjmů poslední doby je novela účinná k 1. lednu 2021 týkající se zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. V rámci této novely došlo ke zrušení „superhrubé“ mzdy, čímž došlo k zásadní změně zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Nově se daňová povinnost poplatníků daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vypočítává z hrubé mzdy nikoliv ze superhrubé mzdy.

Zmíněná novela silně rezonovala ve veřejném prostoru, zejména mezi daňovými poplatníky daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, kterým přinesla vyšší čisté příjmy. Skutečnost, že daňovým poplatníkům měsíčně zůstal vyšší čistý příjem, potvrdilo i dotazníkové šetření z ledna roku 2023.

Každá změna s sebou přináší pozitivní a negativní stránku. Pozitivní stránka reprezentuje vyšší čisté měsíční příjmy poplatníků daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Oproti tomu negativní stránka charakterizuje výpadek daňových příjmů plynoucích do veřejných rozpočtů z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. V celkovém rozsahu se odhaduje roční výpadek příjmů do státního rozpočtu okolo 90 miliard korun plynoucích z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Vzhledem ke špatné situaci státního rozpočtu, který vykazuje schodek nikoliv přebytek, se začíná ve veřejném prostoru mluvit o zvýšení sazby daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nebo znovuzavedení „superhrubé“ mzdy.

Výstupy z dotazníkového šetření jsou obsaženy v samotném textu diplomové práce a v příloze týkající se dotazníkového šetření. Celkově se dotazníkového šetření v lednu 2023 zúčastnilo 239 osob z různých věkových kategorií.

Z výše uvedeného vyplývá, že změnou právní úpravy týkající se zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti si poplatníci polepšili, protože se zvýšil jejich čistý příjem. Na druhou stranu měsíčně hospodařili s větším měsíčním rozpočtem a značná část peněz se vrátí do státního rozpočtu prostřednictvím daně z přidané hodnoty, která je také daní sdílenou plynoucí do veřejných rozpočtů. Bohužel je nutné konstatovat, že dlouhodobé trvání současné právní úpravy zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je nevyhovující z důvodu prohlubování státního dluhu a zadlužování budoucích generací. Zrušení „superhrubé“ mzdy a ponechání zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v současné podobě mělo být pouze krátkodobým řešením pro překonání ekonomické krize. V současné době se měl již stabilizovat výpadek příjmů z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti plynoucí do veřejných rozpočtů prostřednictvím novely zákona o dani z příjmů.

Cizojazyčné resumé:

From the Middle Ages to the present day, taxation has been a burden on taxpayers in our country. Already our ancestors knew that taxes constituted the state treasury's primary revenue source. The tax system has undergone a long process of development and modernisation to reach its current form.

Act No. 586/1992 Coll., on Income Taxes, as amended, is currently in force in the Czech Republic. During its existence, it has been subject to many significant amendments. One of the best-known recent amendments is the amendment to the Income Tax Act, effective from January 1st, 2021, concerning the taxation of personal income from dependent activities (taxation of wages and salaries). This amendment abolished the "super-gross" wage and, as a result, fundamentally changed the taxation of wages and salaries. Currently, the tax liability of taxpayers subject to taxation of wages and salaries is based on gross, not super-gross wages.

On the one hand, taxpayers have improved their net income through the change in the legislation on the taxation of wages and salaries. On the other hand, they have been managing larger monthly budgets, and a significant part of the money has been returned to the state treasury through the value-added tax, a shared tax payable to public budgets. Unfortunately, it should be acknowledged that the long-term continuation of the current legislation on the taxation of wages and salaries is unsatisfactory as the national debt is increasing, and future generations are being indebted. The abolition of the "super-gross" wage and the retention of the taxation of wages and salaries in its current form should only be a short-term solution to overcome the economic crisis. In the meantime, the amendment of the Income Tax Act should have stabilised the shortfall in income tax revenues to the public budget.

The questionnaire survey results are incorporated in the main body of the thesis and the Appendix covering the questionnaire survey. Altogether, 239 respondents of different age categories participated in the questionnaire survey conducted in January 2023.

Přílohy

§ 18 zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních – důchodová daň činí ročně:				
<i>Stupeň</i>	<i>Příjem přes Kč</i>	<i>Až včetně do Kč</i>	<i>Procentní z příjmu</i>	<i>Méně o Kč</i>
1.	0	6 000	1	0
2.	6 000	8000	2	60
3.	8 000	13000	3	140
4.	13 000	30 000	5	400
5.	30 000	40 000	6	700
6.	40 000	60 000	7	1 100
7.	60 000	80 000	8	1700
8.	80 000	90 000	10	3300
9.	90 000	110 000	11	4200
10.	110 000	130 000	12	5300
11.	130 000	180 000	13	6600
12.	180 000	320 000	14	8400
13.	320 000	460 000	16	14 800
14.	460 000	650 000	18	24000
15.	650 000	1 200 000	20	37 000
16.	1 200 000	2 000 000	22	61 000
17.	2 000 000	2 800 000	24	101 000
18.	2 800 000	3 400 000	26	157 000
19.	3 400 000	5 000 000	27	191 000
20.	5 000 000	A výše	29	291 000

Zdroj: Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních. In: Sbirka zákonů. 1. 7. 1927. částka 37, Dostupný také z: <https://ftp.aspi.cz/opispdf/1927/037-1927.pdf>

Přílohy dotazníkové šetření

DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ (papírová verze)

Téma: Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti:

Dobrý den, ahoj,

jsem studentkou pátého ročníku oboru právo a právní věda na Právnické fakultě Západočeské univerzity v Plzni. Ke zpracování mé diplomové práce bych Vás chtěla poprosit o vyplnění dotazníku, který je zaměřen na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. S daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti se setká každý během svého pracovního života. Děkuji za vyplnění Jana Zahradníková.

Pokyny: správnou odpověď podle Vašeho mínění prosím zakroužkujte nebo napište:

OTÁZKY:

1. Vyberte věkovou kategorii:

- 15–17 let
- 18–26 let
- 27–45 let
- 46–65 let
- 65+

Uveďte prosím typ školy, na které právě studujete:

Např. gymnázium, SŠ ekonomického směru, SŠ ostatní směry, střední odborné učiliště, VŠ ...

2. Kdy došlo ke zrušení institutu superhrubé mzdy v České republice?

- 1. ledna 2020
- 1. ledna 2021
- 1. ledna 2022
- Ke zrušení nedošlo, pouze se o zrušení mluví

3. Jaká je výše aktuálního zdanění příjmů ze závislé činnosti?

- 21 %
- 32 %
- 10 %
- 15 %
- Jiné _____

4. Zpracovali jste si někdy sami daňové přiznání?

- ANO
- NE
- NEVÍM

5. Využíváte nějaké nástroje daňové optimalizace? (všechny vhodné vyberte)

- Sleva na poplatníka
- Sleva na invaliditu
- Sleva na manželku/manžela
- Sleva na manželku/manžela, který je držitelem průkazu ZTP/P
- Sleva na studenta
- Životní pojištění
- Darování krve
- Daňové zvýhodnění na dítě
- Penzijní připojištění
- Dary
- Sleva na invaliditu pro držitele průkazu ZTP/P
- Stavební a hypoteční úvěry
- Jiné _____
- Žádné

6. Jaký druh pracovněprávního vztahu preferujete?

- Pracovní poměr
- DPP
- DPČ
- Po vyčerpání DPP (300 hodin) přechod na DPČ
- Nejsem v pracovněprávním vztahu

Pokud nejste v pracovněprávním vztahu uveďte např. zda jste OSVČ, student, apod:

7. Umíte si vypočítat svoji daňovou povinnost z platu nebo mzdy?

- ANO
- NE
- Nejsem zaměstnancem

8. Souhlasíte se zrušením „superhrubé“ mzdy v ČR?

- ANO
- NE

Pozn. Napište vlastní názor na „superhrubou“ mzdu:

Online verze dotazníku:

Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Dobrý den, Ahoj,

jsem studentkou pátého ročníku oboru právo a právní věda na právnické fakultě Západočeské univerzity v Plzni. Ke zpracování mé diplomové práce bych Vás chtěla poprosit o vyplnění dotazníku, který je zaměřen na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. S daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti se setká každý během svého pracovního života.

Děkuji za vyplnění Jana Zahradníková

* Povinné

1. Vybte věkovou kategorii:

*

- 15–17 let
- 18–26 let
- 27–45 let
- 46–65 let
- 65+

2. Vybte školu, na které právě studujete: *

- Střední odborné učiliště
- Střední škola - ekonomického směru
- Střední škola - ostatní směry
- Gymnázium
- Vysoká škola
- Žádná - pracuji
- Jiné

3. Kdy došlo ke zrušení institutu superhrubé mzdy v České republice? *

- 1. ledna 2020
- 1. ledna 2021
- 1. ledna 2022
- Ke zrušení nedošlo, pouze se o zrušení mluví

4. Jaká je výše aktuálního zdanění příjmů ze závislé činnosti?

*

- 21 %
- 32 %
- 10 %
- 15 %

Jiné

5. Zpracovali jste si někdy sami daňové přiznání? *

- Ano
- Ne
- Nevím

6. Využíváte nějaké nástroje daňové optimalizace?

*

- Sleva na poplatníka
- Sleva na invaliditu
- Sleva na manžela/manželku
- Sleva na manžela/manželku, která je držitelkou průkazu ZTP/P
- Sleva na studenta
- Životní pojištění
- Darování krve
- Daňové zvýhodnění na dítě
- Penzijní připojištění
- Dary
- Sleva na invaliditu pro držitele průkazu ZTP/P
- Stavební a hypoteční úvěry (uplatnění úroků)
- Žádné
- Jiné

7. Jaký druh pracovněprávního vztahu preferujete?

*

- Pracovní poměr
- DPP
- DPČ
- Po vyčerpání DPP (300 hodin) přechod na DPČ
- Nejsem v pracovněprávním vztahu

8. Pokud nejste v pracovněprávním vztahu uveďte, zda jste OSVČ apod. (Pokud jste v pracovněprávním vztahu - NEODPOVÍDEJTE!)

Zadejte svoji odpověď.

9. Umíte si vypočítat svoji daňovou povinnost z platu nebo mzdy?

*

- Ano
- Ne
- Nejsem zaměstnancem

10. Souhlasíte se zrušením superhrubé mzdy v ČR? *

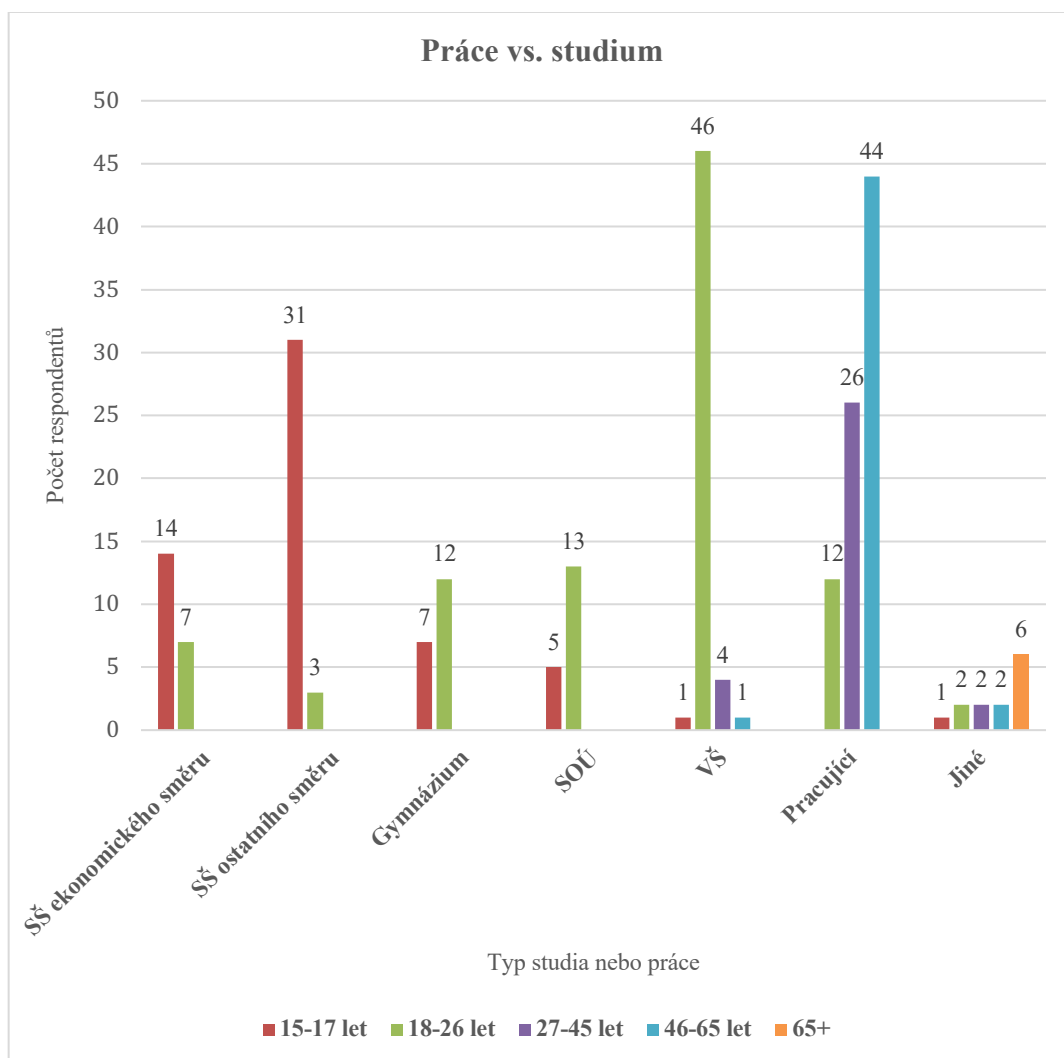
- Ano
- Ne

11. Jaký máte názor na superhrubou mzdu? *

Zadejte svoji odpověď.

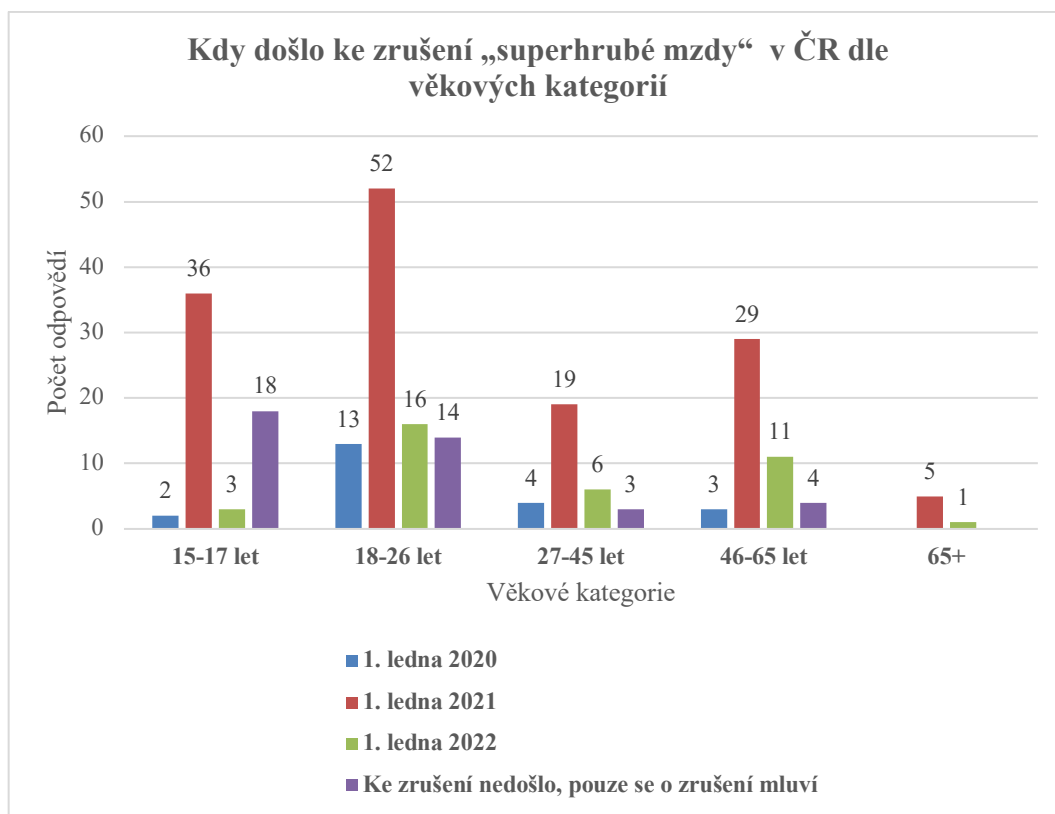
Grafy k vyhodnocení dotazníkové šetření

Graf rozděluje respondenty do kategorií vzdělávacích institucí nebo se jedná o pracující v pracovněprávním vztahu. Tabulka níže blíže specifikuje odpovědi skrývající se pod polem jiné.

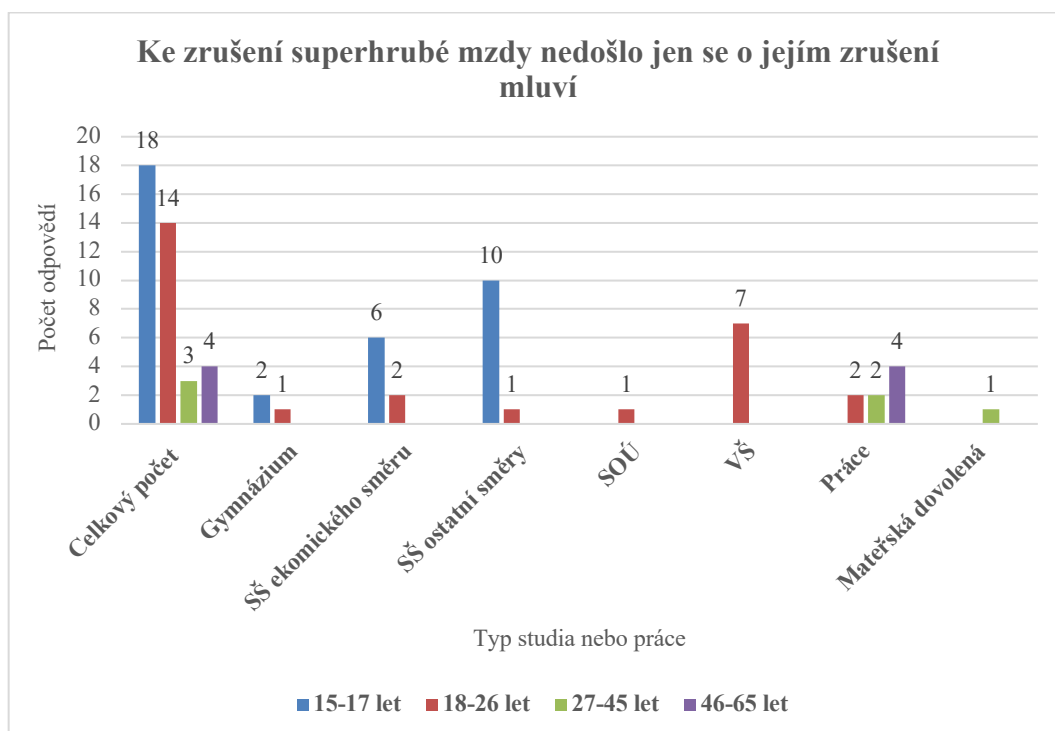


Základní škola (15–17 let)	1
Starobní důchodce/důchodkyně (65+)	6
Mateřská dovolená (27–45 let)	1
Starobní důchod (46–65 let)	1
Rodičovská dovolená (27–45 let)	1
Práce, podnikatelská činnost a VŠ (46–65 let)	1
VŠ, VOŠ + zaměstnána na plný úvazek ve Fakultní nemocnici Motol (18–26 let)	1
Rodičovská dovolená a pracovněprávní vztah (18–26 let)	1

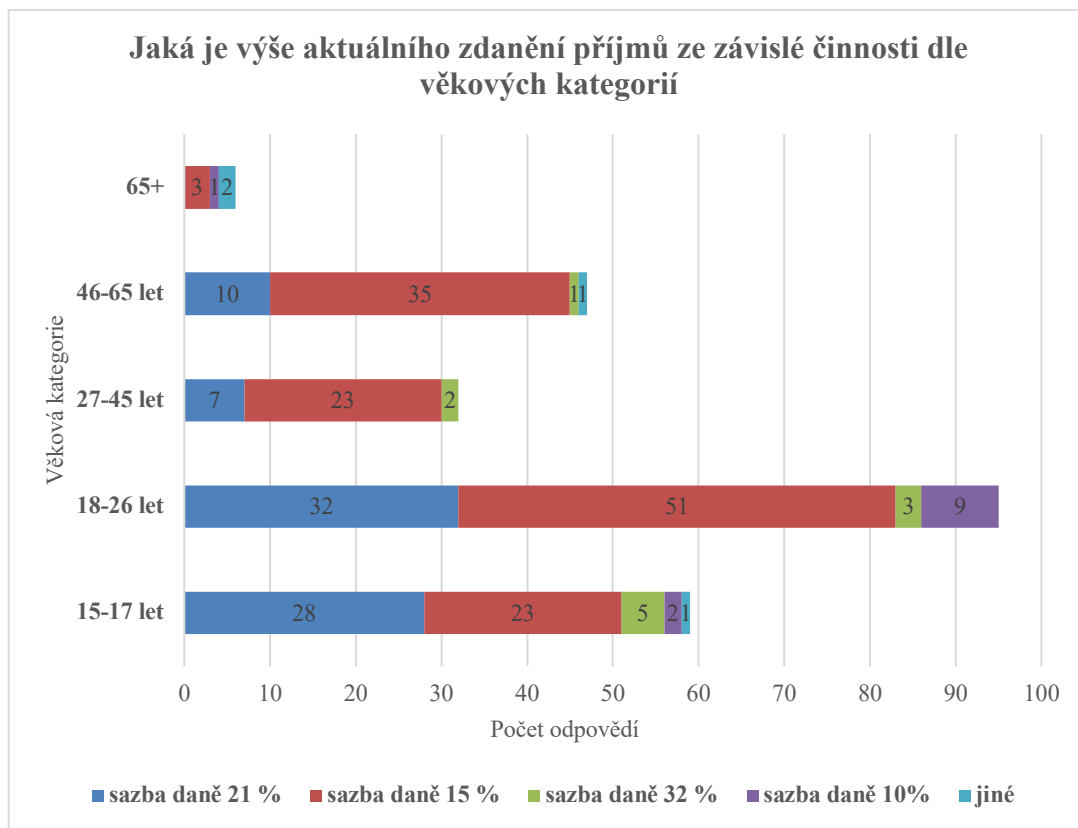
Graf zobrazuje odpovědi na otázku, kdy došlo ke zrušení „superhrubé“ mzdy podle věkových kategorií.



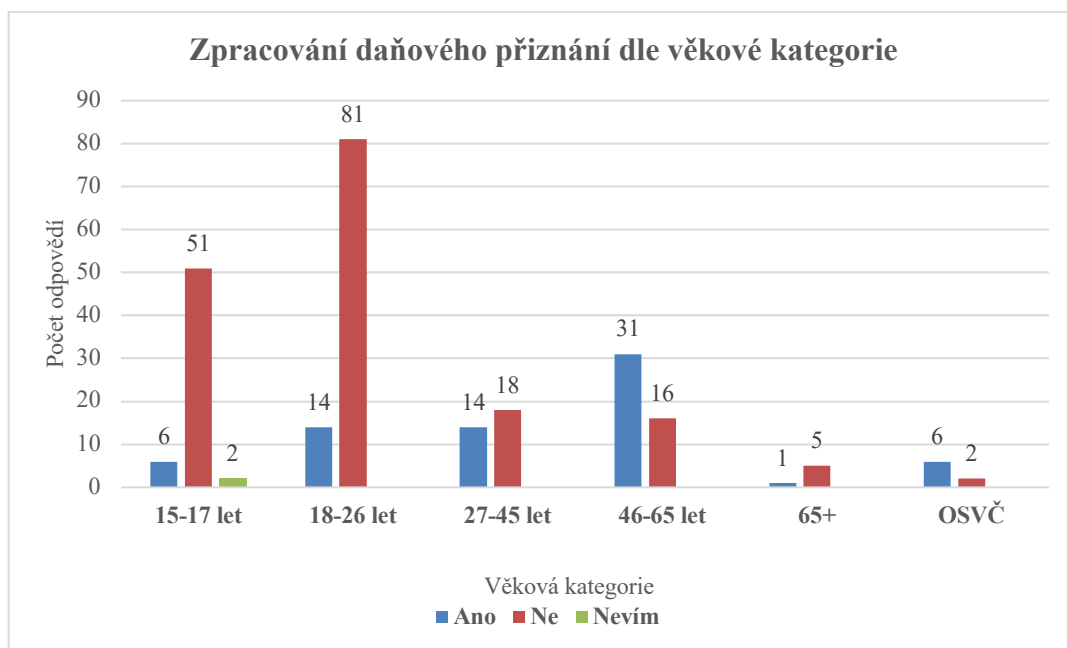
Na grafu je detailně rozebrána jedna z možností odpovědi na otázku: kdy došlo ke zrušení „superhrubé“ mzdy ve znění níže:



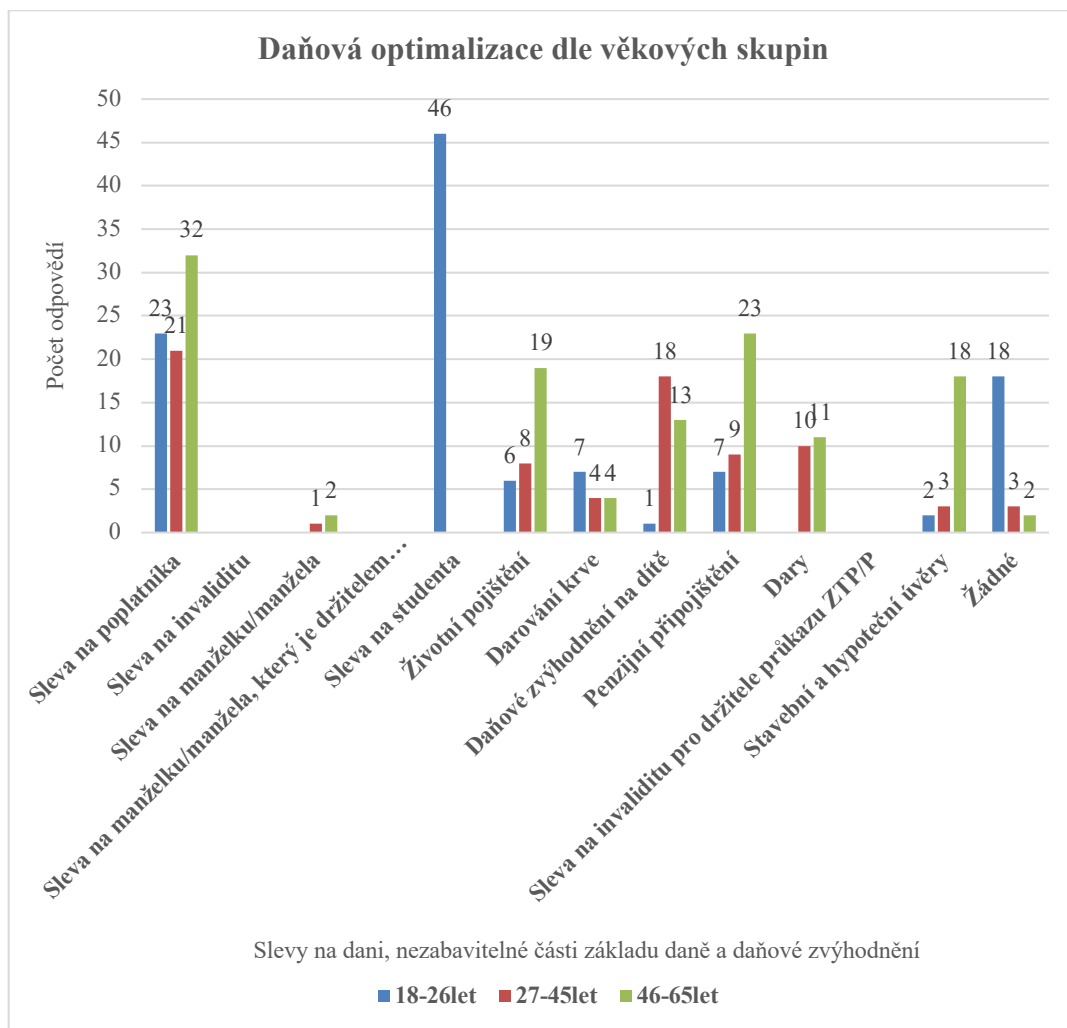
Graf ukazuje odpovědi na výši zdanění příjmů ze závislé činnosti dle věkových kategorií:



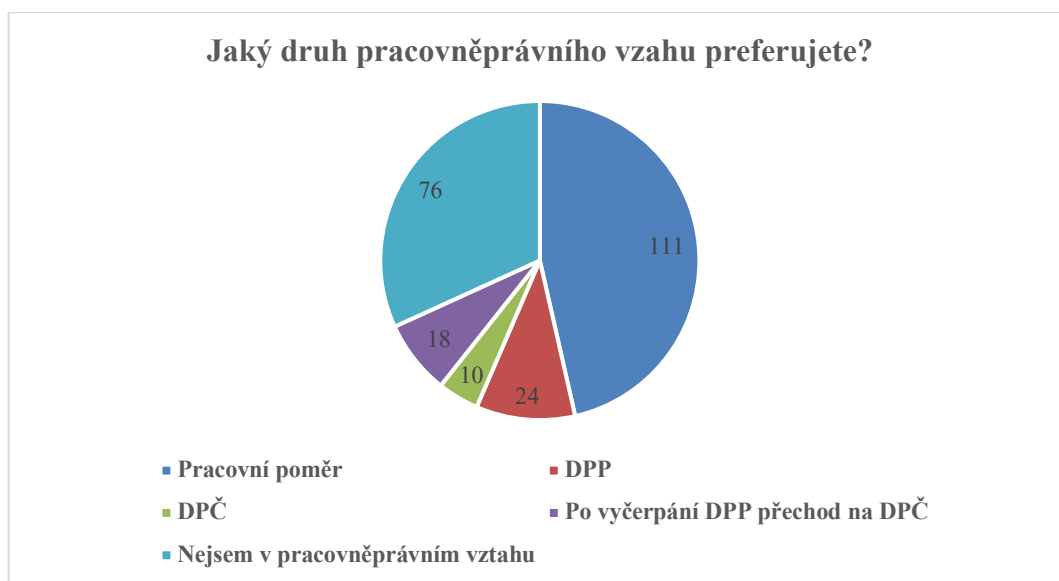
Graf znázorňuje zkušenost se zpracováním daňového přiznání podle věkových kategorií:



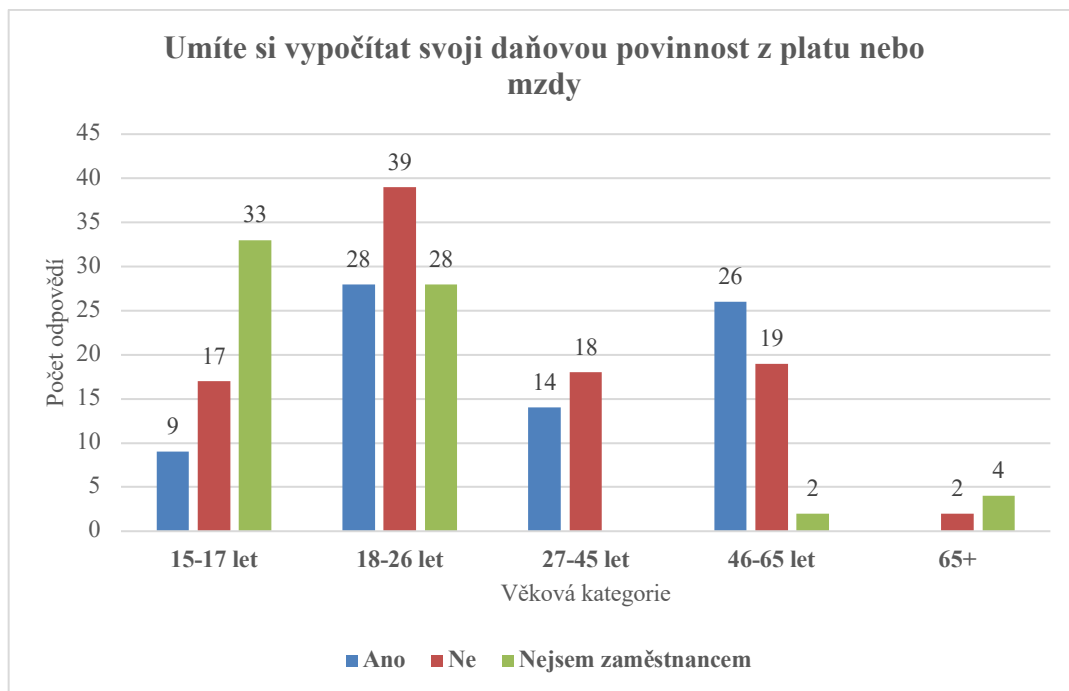
Graf znázorňuje uplatnění daňové optimalizace dle věkových kategorií:



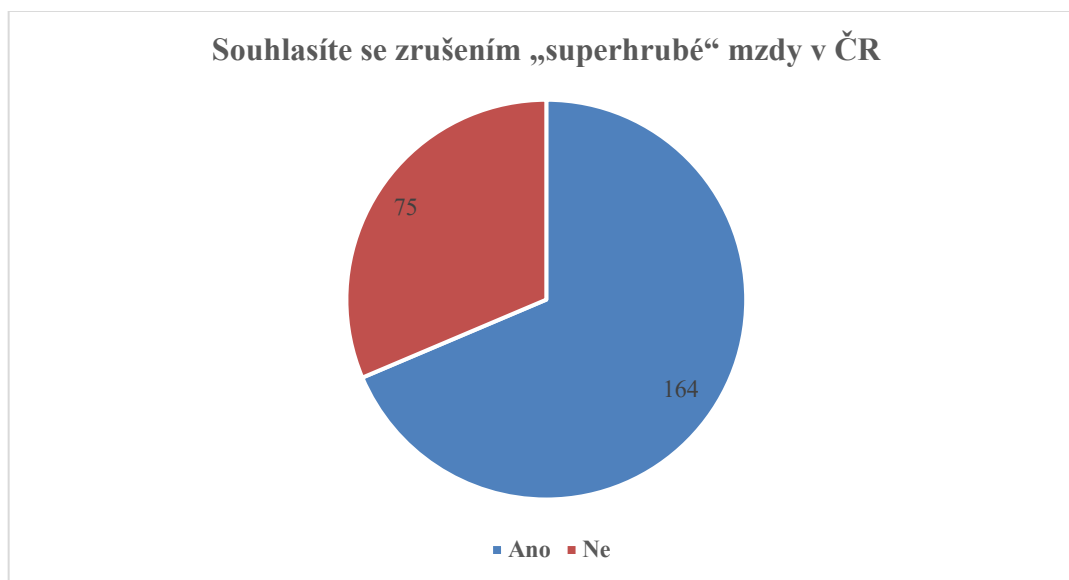
Graf znázorňuje preference respondentů týkající se pracovněprávních vztahů (celkově):



Graf znázorňuje odpovědi respondentů dle věkových kategorií na otázku, zda si umí respondenti vypočítat svoji daňovou povinnost z platu nebo mzdy:



Graf znázorňuje kladný nebo záporný postoj respondentů ke zrušení „superhrubé“ mzdy ČR (celkově) a v tabulkách jsou uvedeny další odpovědi zdůvodňující názor respondentů na „superhrubou“ mzdu:



Věková kategorie	Záporná odpověď – nerušit „superhrubou“ mzdu
18–26 let	<i>Nejspíše se všem zvýšil plat nebo mzda. Nejsm úplně účetní, ale když „superhrubá“ mzda existovala, tak asi měla nějaký význam, který stále převyšoval onu potencionální výhodu pro zaměstnance.</i>
18–26 let	<i>Spíše, než zrušit „superhrubou“ mzdu by měl stát přemýšlet o jiných možnostech, jak obyvatele zajistit.</i>
18–26 let	<i>Měla by se opět zavést.</i>
18–26 let	<i>Rušit se neměla nebo jen na určitou dobu.</i>
27–45 let	<i>Jako časově omezený prostředek pro překlenutí krize OK, ale již by se měla opět zavést.</i>
46–65 let	<i>Z ekonomického hlediska neefektivní, pouze pozitivní pro poplatníka daní.</i>
46–65 let	<i>Větší příjem peněz do státní kasy.</i>
46–65 let	<i>Nesouhlasím se zrušením. Veřejné finance tím utrpěly. Chybí peníze ve státním rozpočtu.</i>
46–65 let	<i>Zrušením „superhrubé“ mzdy si sice zaměstnanci polepšili o stovky až tisíce korun měsíčně, ale ve státním rozpočtu chybí miliardy korun.</i>

Věková kategorie	Kladná odpověď – pro zrušení „superhrubé“ mzdy
15–17 let	<i>„Superhrubá“ mzda připravuje zaměstnance o peněžní prostředky.</i>
15–17 let	<i>Myslím si, že je dobře, že se zrušila lidé mají více peněz.</i>
18–26 let	<i>Myslím, že její zrušení byl dobrý krok, pouze je otázka, jestli její zrušení přišlo ve správnou chvíli.</i>
18–26 let	<i>„Superhrubá“ mzda je výmysl ODS jak navýšit uměle odvod daní státu, nesouhlasím se „superhrubou“ mzdou. Jsme jediná země v Evropské unii, o které vím, že by něco takového měla. Doufejme, že ji ODS znovu nezavede.</i>
18–26 let	<i>V dnešní době mají lidé s menším příjmem složitější situaci, proto je dobře, že je zrušená. Na druhou stranu stát získává méně peněz, a proto se možná trochu více zadluží, proto bych „superhrubou“ mzdu po nějaké době obnovila.</i>
27–45 let	<i>Za mě je fajn, že nám běžným smrtelníkům zůstane po zrušení „superhrubé“ mzdy více peněz v peněžence. Nicméně na druhou stranu si uvědomuji, že stát na daních nezískává tolik peněz a tato vzniklá díra se jen tak nezaplácne. Určitě by mělo dojít ke zdanění u lidí s velmi vysokými příjmy.</i>
27–45 let	<i>Asi zbytečná byrokracie. Můj názor balancuje na hraně středopravicových a středolevicových postojů. Vliv jejího zrušení měl disproporční efekt. Zatímco pro středně příjmové osoby/domácnosti bylo zrušení jistě příjemnou změnou, pro osoby s nižšími mzdami se prakticky nic nezměnilo, a naopak u nejlépe placených zaměstnanců zrušení výpočtu daně ze „superhrubé“ mzdy ubralo desítky tisíc (na osobu) ze státního rozpočtu, což snad není úplně šťastné. Celkově s jejím zrušením souhlasím a rozhodně bych ji nerada znovu viděla v praxi, zároveň by ale měly přijít další změny daňové politiky.</i>
46–65 let	<i>Mám více peněz, což je pro mě dobré.</i>
46–65 let	<i>Nebyla dobrá pro poplatníka, odvádí odvody z částky, kterou neobdrží poplatník ve skutečnosti.</i>
46–65 let	<i>Zavedení „superhrubé“ mzdy byla zlodějina.</i>
46–65 let	<i>Není nutná, daně lze vybírat jinou formou než od fyzických osob.</i>
46–65 let	<i>Pro zaměstnance výhodnější.</i>
46–65 let	<i>„Superhrubá mzda“ neměla být nikdy zavedena.</i>

Seznam použitých zdrojů

Odborná literatura:

[1] FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.

[2] HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018, 102. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.

[3] HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, Pro praxi. ISBN 978-80-7380-796-2.

[4] HŮRKA, Petr. *Pracovní právo*. 3. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. Právní učebnice (Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-825-9.

[5] KOPECKÝ, Martin. *Správní právo: obecná část*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021. Beckovy právní učebnice. ISBN 978-80-7400-820-7.

[6] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, ISBN: 978-80-7598-165-3.

[7] MACHÁČEK, Ivan. *Daň z příjmů fyzických osob 2010: praktická pomůcka k daňové optimalizaci*. Praha: C.H. Beck, 2010. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-188-8.

[8] MRKÝVKA, Petr, Ivana PAŘÍZKOVÁ, Michal RADVAN, Dana ŠRAMKOVÁ a Petra NOVÁKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, (Edice učebnic PrF MU v Brně; č. 355). ISBN 80-210-3579-X.

[9] PAVLÁSEK, Vlastimil a Hana KUNEŠOVÁ. *Veřejné finance*. Plzeň: Nava, 2006. ISBN 80-721-1236-8.

[10] RINDOVÁ, Iva, Petr PELECH, Milan LOŠŤÁK a Jana ROHLÍKOVÁ. *Roční zúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za rok 2018*, Olomouc: ANAG, 2018. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-181-9.

[11] RINDOVÁ, Iva, Petr PELECH, Milan LOŠŤÁK a Jana ROHLÍKOVÁ. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti v roce 2019*. Olomouc: ANAG, 2019. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-191-8.

[12] ROUČKOVÁ, Dana, Petr PELECH, Milan LOŠŤÁK a Jana ROHLÍKOVÁ. *Zákoník práce k 1. 1. 2023*. Olomouc: ANAG, 2023. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-344-8.

[13] RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Doplněk, 2008. Edice učebnic PrF MU č. 417. ISBN 978-80-210-4732-7.

[14] ŠUBRT, Bořivoj, Eva SVĚŘČINOVÁ, Zdeňka LEIBLOVÁ, et al. *Abeceda mzdové účetní 2022*, Olomouc: ANAG, 2022, Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-349-3.

[15] 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. ISBN 80-238-8182-5.

Internetové zdroje:

[1] Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2020. *Ministerstvo financí* [online]. Praha, 2020 [cit. 2023-02-25]. Dostupné z:

https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Statni-zaverecny-ucet_2020_Priloha-G.pdf

[2] Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2021. *Ministerstvo financí* [online]. Praha, 2021 [cit. 2023-02-25]. Dostupné z:

https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Statni-zaverecny-ucet_2021_Priloha-G.pdf

[3] Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky. *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2023-03-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2013/prijmy-ze-zavisle-cinnosti-a-funkcni-pozitky>

[4] Státní rozpočet 2022 v kostce: informační příručka Ministerstva financí České republiky. Praha, *Ministerstvo financí*, 2022. ISBN 978-80-7586-052-1. Dostupné z: 2022-06-07_Statni-rozpocet-2022-v-kostce_v02.pdf (mfcr.cz)

Právní předpisy:

[1] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

[2] Zákon č. 76/1952 Sb., o dani ze mzdy

[3] Zákon č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy

[4] Zákon č. 76/1927 Sb., o přímých daních

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

[6] Zákon č. 336/2018 Sb., zákon o státním rozpočtu České republiky na rok 2019

[7] Zákon č. 355/2019 Sb., zákon o státním rozpočtu České republiky na rok 2020

[8] Zákon č. 600/2020 Sb., zákon o státním rozpočtu České republiky na rok 2021

[9] Zákon č. 57/2022 Sb., zákon o státním rozpočtu České republiky na rok 2022

[10] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

[11] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

Webinář:

[1] Roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění za rok 2022, změny ve zdaňování příjmů ze závislé činnosti pro rok 2023, Ing. Hanuš Kytler, dne 13. ledna 2023.