

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Petra Palínková

**Opatření v boji proti pandemii koronaviru na
úseku daňového práva**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 30. 11. 2021

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu. Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 148 597 znaků včetně mezer.

Petra Palínková

V Praze dne 30. 11. 2021

Děkuji prof. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce, za jeho čas a rady, které mi v průběhu psaní práce věnoval. Dále bych chtěla poděkovat své rodině a příteli, kteří mě podporovali po celou dobu studia.

Obsah

Úvod.....	5
1 Obecně k pojmům pandemie koronaviru, opatření a daňové právo	7
1.1 Pandemie koronaviru	7
1.1.1 Pandemie	7
1.1.2 Začátek pandemie koronaviru	8
1.2 Opatření	9
1.3 Daňové právo.....	10
1.3.1 Daňové právo v širším smyslu.....	11
1.3.2 Daňové právo v užším smyslu.....	13
2 Opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva	15
2.1 Legislativní daňová koronavirová opatření	15
2.1.1 Změna daňových zákonů v „první koronavirové vlně“	16
2.1.2 Novela MOJE daně.....	18
2.1.3 Zrušení daně z nabytí nemovitých věcí	19
2.1.4 Paušální daň.....	20
2.1.5 Daňový balíček 2021	20
2.1.6 EET	20
2.1.7 Kompenzační bonus	21
2.2 Nelegislativní daňová koronavirová opatření	22
2.2.1 Liberační balíček I	23
2.2.2 Liberační balíček II.....	24
2.2.3 Liberační balíček III, IV a V	25
2.2.4 Velký liberační balíček	26
2.2.5 Vyhodnocení.....	27
2.3 Daňový balíček 2021	28
2.3.1 Legislativní proces v Parlamentu	28
2.3.2 Legislativní proces u prezidenta republiky	30
2.3.3 Návrh na zrušení daňového balíčku 2021	31
2.3.4 Nález Ústavního soudu	34
2.3.5 Přijatá opatření v daňovém balíčku	37
3 Zavedení progresivní sazby daně a zrušení superhrubé mzdy	39
3.1 Zavedení progresivní sazby daně	39
3.1.1 Obecně k sazbě daně.....	39
3.1.2 Solidární zvýšení daně.....	44
3.1.3 Vývoj sazby daně z příjmů fyzických osob v České republice	45
3.2 Zrušení superhrubé mzdy jako dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti	51
3.2.1 Obecně k základu daně	51
3.2.2 Dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti do 31. 12. 2020	54
3.2.3 Kritika superhrubé mzdy	57
3.3 Vyhodnocení.....	59
Závěr.....	63
Seznam zkratk	66
Seznam tabulek a grafů	67
Seznam použitých zdrojů	68
Abstrakt	76
Abstract	78

Úvod

Na počátku roku 2020 se začal celosvětově šířit nový typ infekčního onemocnění. V březnu téhož roku byl celosvětově vyhlášen stav pandemie a v polovině března byl na území ČR v souvislosti se šířením této nemoci vyhlášen nouzový stav. Toto onemocnění patří do čeledi koronaviřů a bylo pojmenováno SARS-CoV-2. Krátce po vyhlášení nouzového stavu začala vláda, a později i Parlament, přijímat řadu rozličných opatření v boji proti pandemii koronaviru, která zasáhla do většiny oblastí lidského života. Jednou z těchto oblastí byla i oblast daňového práva. Je zřejmé, že daňové právo nemůže přímo působit na vývoj pandemie koronaviru. Opatření v oblasti daňového práva mají ovšem schopnost působit nepřímo, zejména pokud jde o zmírnění dopadů pandemie.

Tématem této diplomové práce jsou tedy opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva. Toto téma jsem si zvolila, protože si myslím, že není obvyklé pozorovat takto rozsáhlou změnu daňového práva v důsledku události z oblasti zdravotnictví. Druhým důvodem pro volbu tohoto tématu byla potřeba kriticky zkoumat, zda opatření mohou plnit deklarovaný účel, pro který byla přijata (zmírnit dopady pandemie koronaviru). Opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva bylo od března roku 2020 do data uzavření rukopisu přijato velké množství. Pokud bych se měla blíže zabývat každým z těchto opatření, rozsah práce by čítal stovky stran. V následujícím textu tedy obecně popíšu (podle mě) nejzásadnější přijatá opatření. I přesto, že se nebude jednat o zvláště detailní popis, tak jednotlivým opatřením bude věnován značný prostor. Chci totiž prostřednictvím popisu nejdůležitějších opatření přiblížit proměnu daňového práva jako celku v průběhu pandemie koronaviru. Bližší pozornost bude věnována zákonu č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále jen „daňový balíček pro rok 2021“ či „daňový balíček“). Jako součást tohoto zákona byla totiž přijata dvě opatření v oblasti daně z příjmů fyzických osob, zavedení progresivní sazby daně a zrušení superhrubé mzdy jakožto dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, jejichž hlubší analýza je stěžejním cílem této práce.

Cílem této práce je tedy popsat nejzásadnější opatření na úseku daňového práva a vyhodnotit, zda jsou zavedení progresivní sazby daně a zrušení superhrubé mzdy jako dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti skutečně opatřeními, jejichž účelem je ovlivnit pandemii či zmírnit dopady pandemie koronaviru.

Jedná se o téma velice aktuální a vzhledem k tomu, že pandemie koronaviru stále probíhá, tak i neuzavřené. Z tohoto důvodu jsou i omezené prameny poznání této problematiky. Proto na mnoha místech, zejména pokud jde o hodnocení jednotlivých opatření, budu prezentovat vlastní

názor. V textu budu pracovat zejména se zákony, důvodovými zprávami, komentáři k zákonům, odbornými články, učebnicemi a vzhledem k nedostatečnému množství relevantních zdrojů i příspěvky do webových portálů.

S ohledem na téma práce užívám výlučně obecně teoretických metod jako je analýza, popis, komparace a výklad. Níže jsou přiřazeny jednotlivé metody k dílčím tématům, kterými se budu zabývat.

Text diplomové práce je rozdělen do 3 částí. První část obsahuje teoretické vymezení stěžejních pojmů pro tuto práci – pandemie koronaviru, opatření, daňové právo. Zatímco u pojmu daňového práva budu při vymezení vycházet z učebnic a další odborné literatury, tak k definování pojmů pandemie koronaviru a opatření, které nejsou pojmy právními, budu používat mimo jiné i internetové zdroje.

Celá druhá část se zabývá jednotlivými opatřeními v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva. Opatření budou členěna v závislosti na tom, zda byla přijata v rámci legislativního procesu, na legislativní a nelegislativní. První kapitola je věnována opatřením legislativním, zatímco druhá kapitola obsahuje opatření nelegislativní povahy. U většiny opatření se vyjádřím i k tomu, zda mají i materiálně povahu opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva. Ve třetí kapitole se blíže zaměřím na daňový balíček. Budu se zabývat procesem jeho přijetí, nejzásadnějšími změnami, které přináší, i nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 6/21, který přezkoumává absenci podpisu prezidenta republiky na daňovém balíčku.

V poslední části diplomové práce se zaměřím na dvě konkrétní opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva zmíněná výše – zavedení progresivní sazby daně (v první kapitole) a zrušení superhrubé mzdy jako dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti (v druhé kapitole). První kapitola začíná teoretickým vymezením sazby daně, pokračuje popisem problematiky vztahující se k solidárnímu zvýšení daně a je ukončena nastíněním vývoje sazeb daně z příjmů fyzických osob. Druhá kapitola obsahuje teoretické vymezení základu daně, včetně dílčího základu daně a samostatného základu daně, analýzu historického vývoje dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti a je uzavřena kritikou superhrubé mzdy. V poslední kapitole se pokusím o celkové vyhodnocení těchto dvou opatření a odpovím na otázku, zda se skutečně jedná o opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva.

Tato diplomová práce vychází z právního stavu ke dni 30. listopadu 2021.

1 Obecně k pojmům pandemie koronaviru, opatření a daňové právo

Předmětem této části je vysvětlení pojmů, které jsou zásadní pro porozumění samotnému názvu mé práce, a sice pandemie koronaviru, opatření a daňové právo. Zatímco v případě daňového práva existuje bohatá právní literatura, ze které v následujícím výkladu vycházím, v případě pandemie koronaviru a opatření se opírám o právní literaturu pouze do určité míry, a ve zbytku čerpám ze zdrojů neprávní povahy.

1.1 Pandemie koronaviru

Po událostech roku 2020 si většina lidí pod spojením „pandemie koronaviru“ dokáže alespoň v obrysech představit, co tento pojem znamená. Ovšem už nemusí vědět přesný význam těchto pojmů, případně kde jej může hledat.

Ačkoliv pojem koronavirus představuje název pro čeleď virů, které mají podobný vzhled (pod mikroskopem je možné vidět jako tvar připomínající korunu), tak se během roku 2020 tento pojem vžil jako synonymum lékařsky správného názvu pro onemocnění, které zapříčinilo pandemii, tedy onemocnění SARS-CoV-2.¹ V textu práce budu nadále pro jednoduchost užívat pouze pojem koronavirus.

V následujícím textu chci krátce přiblížit pojem pandemie koronaviru, aby bylo možné lépe pochopit, co mají opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva zabezpečit a od jakého okamžiku je možné je datovat.

1.1.1 Pandemie

WHO je agenturou Organizace spojených národů a během pandemie koronaviru, zejména na začátku, dokud si jednotlivé státy nevzaly pomyslné otěže do svých rukou, hrála důležitou roli. WHO charakterizuje pandemii poněkud vágně, a to jako „celosvětové rozšíření nové nemoci“². Slovník epidemiologie poskytuje o něco konkrétnější a uchopitelnější definici pandemie jako

¹ HUSA, Petr. Co to je koronavirus? In: *Masarykova Univerzita Lékařská fakulta* [online]. [cit. 13. 3. 2021]. Dostupné z: <https://www.med.muni.cz/aktuality/co-je-to-koronavirus>.

² WORLD HEALTH ORGANIZATION. What is pandemic? In: *who.int* [online]. 24. 02. 2020 [cit. 13. 3. 2021]. Dostupné z: https://www.who.int/csr/disease/swineflu/frequently_asked_questions/pandemic/en/.

„epidemie vyskytující se celosvětově nebo na značně velkém území, překračující mezinárodní hranice a zpravidla ovlivňující velký počet osob“³.

V ČR byl vypracován a v roce 2001 vládou přijat Národní pandemický plán. Tento plán vznikl jako reakce na pandemii nové varianty chřipkového viru. Od té doby byl několikrát aktualizován a jeho poslední verze je z roku 2011.⁴ Právě na začátku této nejaktuálnější verze Pandemického plánu ČR je možné nalézt odpověď na to, co stojí za pojmem pandemie, respektive jak jej vnímá Pandemický plán ČR. *„Pandemie je epidemie velkého rozsahu zasahující celé kontinenty. Jedná se tedy o výskyt onemocnění s vysokou incidencí na velkém území (kontinent) za určité časové období.“⁵*

Ačkoliv se tato tři vymezení pandemie doslovně neshodují, chápu pandemii jako epidemii vyskytující se na značně velkém území, která zasahuje velký počet osob. Prvek výskytu na velkém území se objevuje v různých formách ve všech výše napsaných definicích, zatímco prvek postihnutí velkého počtu lidí je možné najít v pojetí pandemie dle Slovníku epidemiologie a částečně i v Pandemickém plánu ČR. Tyto dva prvky jsou podle mě pro pochopení pojmu klíčové, a proto jsem je oba zařadila do definice pandemie, jak ji chápu já.

1.1.2 Začátek pandemie koronaviru

Předseda WHO Dr. Tedros Ghebreyesus 11. března 2020 vyhlásil na tiskové konferenci v Ženevě pandemii koronaviru, v situaci, kdy bylo celosvětově zjištěno 118 tisíc případů nakažených koronavirem, a to ve 114 zemích světa.⁶

V ČR nebyl stav pandemie či epidemie jako takový vyhlášen. Po uzavření škol, ke kterému došlo mimořádným opatřením Ministerstva zdravotnictví⁷ vydaným na základě zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, byl vládou na návrh tehdejšího ministra vnitra Jana Hamáčka schválen dne 12. března 2020 nouzový stav. Nouzový stav byl vyhlášen v souladu s čl. 5 a čl. 6 ústavního

³ PORTA, M. S. a INTERNATIONAL EPIDEMIOLOGICAL ASSOCIATION. *A Dictionary of Epidemiology*. Oxford University Press, 2014. ISBN 978-0-19-939004-5.

⁴ VLÁDA ČR. Pandemický plán České republiky. In: *vlada.cz* [online]. [cit. 12. 2. 2021]. Dostupné z: https://www.vlada.cz/assets/ppov/brs/dokumenty/Pandemicky_plan_CR.pdf.

⁵ Tamtéž.

⁶ Coronavirus Outbreak (COVID-19): WHO Update (11 March 2020). In: *Youtube* [online]. 11. 3. 2020 [cit. 13. 3. 2021]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=BtlzrwI9Lcw>. Kanál uživatele United Nations.

⁷ Mimořádné opatření Ministerstva zdravotnictví ze dne 10. března 2020, č. j. MZDR 10676/2020-1/MIN/KAN.

zákona č. 100/1998 Sb., o bezpečnosti České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a usnesení vlády ČR, kterým došlo k jeho vyhlášení, bylo publikováno ve Sbírce zákonů pod č. 69/2020. Nouzový stav byl vyhlášen na celém území ČR, a to z důvodu ohrožení zdraví v souvislosti s prokázáním výskytu koronaviru.

Pro účely této práce ztotožňuji datum vyhlášení nouzového stavu se začátkem pandemie koronaviru na našem území. Ovšem období, kdy trval nouzový stav na území ČR, a období trvání pandemie nejsou totožná. Nouzový stav totiž netrval na území ČR po celou dobu pandemie (nouzový stav nebyl vyhlášen například v průběhu letních prázdnin 2020). Všechna opatření související s pandemií přijatá od 12. března 2020 až do data uzavření rukopisu této práce chápu jako opatření v boji proti pandemii koronaviru, protože pandemie koronaviru, která významně postihla i ČR, trvala po celou tuto dobu, bez ohledu na vyhlášený nouzový stav.

1.2 Opatření

Slovo opatření má v obecném jazyce význam „*činnosti, postupu k zabezpečení něčeho*“⁸ či, jak ve svém článku užívá i JUDr. Josef Staša⁹, „*jednorázové akce mající za cíl dlouhodobé ovlivnění situace*“¹⁰. Napříč právním řádem je pojem opatření užíván v mnoha významech. Často se jedná o instituty obecnější povahy užívané napříč různými oblastmi práva, avšak mnoho těchto institutů je z oblasti práva správního. Příkladem mohu uvést předběžné opatření, pořádkové opatření, ochranné opatření, opatření obecné povahy, výchovná opatření podle zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a skupinu opatření nastupujících v případě nežádoucí situace ohrožující zájem chráněný příslušnou právní úpravou.¹¹ Do posledně zmiňované skupiny opatření lze zařadit

⁸ *Internetová jazyková příručka: opatření*. [online] (2008–2021). Praha: Ústav pro jazyk český AV ČR, [cit. 7. 3. 2021]. Dostupné z: <https://prirucka.ujc.cas.cz/?id=opatren%C3%AD>.

⁹ STAŠA, Josef. *Nad významy termínu „opatření“ v předpisech správního práva*. In: Právní rozhledy [online]. Praha: C. H. Beck 22/2017, s. 777 [cit. 7. 3. 2021]. Dostupné z: <https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=nrptembrg5pxa4s7gizf6427g43to&groupIndex=0&rowIndex=0#>.

¹⁰ Opatření. *Wikislovník: Otevřený slovník* [online]. © 2019 [cit. 7. 3. 2021]. Dostupné z: <https://cs.wiktionary.org/w/index.php?title=opat%C5%99en%C3%AD&oldid=990849>.

¹¹ STAŠA, Josef. *Nad významy termínu „opatření“ v předpisech správního práva*. In: Právní rozhledy [online]. Praha: C. H. Beck 22/2017, s. 777 [cit. 7. 3. 2021]. Dostupné z: <https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=nrptembrg5pxa4s7gizf6427g43to&groupIndex=0&rowIndex=0#>.

i krizová opatření vydávaná na základě zákona č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení a změně některých zákonů (krizový zákon), ve znění pozdějších předpisů, kterých byla v roce 2020 v důsledku pandemie koronaviru přijata velká škála. Opatření přijatá na úseku daňového práva do kategorie krizových opatření ovšem nespádají, a to z důvodu, že nejsou obsažena v taxativním výčtu krizových opatření.¹²

V této práci se budu nadále pojmem opatření zabývat pouze v rovině obecného jazyka, a to jako určité akce, jejímž cílem je ovlivnit situaci, typicky formou právních předpisů. Pro účely této práce je situací, kterou bylo třeba ovlivnit, pandemie koronaviru a její dopady. V mé práci se tedy budu zabývat opatřeními, jejichž účelem je zmírnit pandemii a její dopady, případně i opatřeními, která sice materiálně tohoto účelu nedosahují, avšak formálně byla označena jako protipandemická.

1.3 Daňové právo

Dalším ze stěžejních pojmů mé práce, který se objevuje v jejím samotném názvu, je daňové právo. S pojmem daňové právo velmi úzce souvisí i pojem daň. Jejich vymezením se podrobně zabývala nejen právní věda, ale i ekonomie.

Daňové právo je možné definovat jako „*soubor právních norem a dalších pravidel upravujících daně*“¹³. Už z této definice vyplývá, že aby bylo možné zdárně vymezit, co to je daňové právo, je třeba se nejdříve zaměřit na jeho předmět zkoumání, tedy daně.

Obecně je možné vnímat pojem daň v širším a užším smyslu. Toto rozdělení lze obdobně uplatnit i pro daňové právo. Rozlišuje se tedy daňové právo v širším smyslu a daňové právo v užším smyslu, které je podmnožinou prve zmiňovaného pojetí daňového práva. V následujících bodech podrobněji vymezím pojem daň, resp. daňové právo, v užším a širším smyslu.

¹² § 6 a § 7 zákona č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení a změně některých zákonů (krizový zákon), ve znění pozdějších předpisů.

¹³ BOHÁČ, Radim a Marie KARFÍKOVÁ. Pojem daňového práva. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 143. ISBN 978-80-7552-935-0.

1.3.1 Daňové právo v širším smyslu

Ústavní základy daní je možné najít v čl. 11 odst. 5 Listiny. Je tam obsažena zásada *nullum tributum sine lege*. Znamená to, že daně v širším smyslu je možné ukládat pouze na základě zákona.¹⁴

Předmětem daňového práva v širším smyslu jsou příjmy veřejných rozpočtů daňového charakteru. Teoretici se nedokážou shodnout na taxativním výčtu všech peněžitých plnění, které je možné pod tuto definici zařadit (spory se vedou zejména ve vztahu k zařazení peněžitých plnění obdobným daním a poplatkům). Současná učebnice finančního práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy říká, že daně v širším smyslu jsou daně v užším smyslu (vymezené níže), poplatky a peněžitá plnění obdobná daním a poplatkům. Do poslední kategorie je možné řadit například cla, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na povinné zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.¹⁵ Nyní krátce pohovořím o každém z těchto peněžitých plnění.

Stejně jako pro daně v užším smyslu (k jejich vymezení a definicím viz níže), existuje pro termín poplatek několik definic, které se mění v závislosti na čase a na autorovi příslušné publikace. Nejprve popíšu vymezení dle významného československého ekonoma a teoretika národního hospodářství prof. Karla Engliše. Poplatky v jeho pojetí jsou „*příspěvky podřízených hospodářství autoritativně stanovené*“¹⁶ s tím, že jejich hlavní rozdíl oproti daním spočívá v jejich primárním účelu. Tím není výnos ve prospěch veřejné správy, ale „*příspěvky stanovené se zřetelem k individuálnímu prospěchu*“¹⁷.

V soudobé právní literatuře se poplatek pojí s několika atributy. Poplatky jsou zákonné, nenávratná, nedobrovolná, nesankční, ekvivalentní, účelová, řádná, pravidelná a plánovaná peněžitá plnění, spravovaná státem (případně jinými veřejnoprávními korporacemi), která jsou příjmem veřejných rozpočtů.¹⁸ Jedním z těchto atributů je ekvivalentnost, tedy poskytnutí určitého

¹⁴ TOMOSZEK, Maxim a Vojtěch VOMÁČKA. Čl. 11 [Ochrana vlastnictví]. In: HUSSEINI, F., BARTOŇ, M., KOKEŠ, M., KOPA, M. a kol. *Listina základních práv a svobod*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 362. ISBN 978-80-7400-812-2.

¹⁵ LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance v České republice*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007, s. 33. ISBN 978-80-86342-74-0.

¹⁶ ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda: nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Praha: Fr. Borový, 1929, s. 74.

¹⁷ Tamtéž, s. 76.

¹⁸ BOHÁČ, Radim. Pojem poplatek v právní řádě České republiky. In: *Dny práva – 2012: 6. ročník mezinárodní konference pořádané Právnickou fakultou Masarykovy univerzity* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2013. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/BohacRadim.pdf.

protiplnění, např. vydání povolení od státních orgánů, příp. krajů či obcí. Právě toto je, společně s jejich účelovým určením, hlavní rozdíl poplatků oproti daním. Mimo jiné je pro poplatky typický i jejich jednorázový charakter, ten však není *conditio sine qua non*.¹⁹ Příkladem periodického placení poplatku je poplatek za dočasné odnětí pozemků plnění funkcí lesa, který se platí každoročně po celou dobu trvání odnětí těchto pozemků.²⁰

Když se blíže zaměřím na clo a jeho znaky, pak nacházím jediný rozdíl, kterým se liší od daní v užším smyslu. Cla jsou zákonná nenávratná, neekvivaletní, nedobrovolná peněžitá plnění nesankční povahy.²¹ Až potud jsou znaky cla shodné se znaky daní. Klíčovým rozdílem cel od daní je to, že cla jsou vybírány „*v přímé souvislosti s přechodem zboží přes státní hranici nebo hranice nadstátního celku nebo přes hranici státem vytvořených zvláštních území od osob, které zboží dovážejí nebo vyvážejí, nebo od osob, pro které je takového zboží dováženo nebo vyváženo*“²².

A konečně k veřejným pojistným, jak se souhrnně označuje pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na povinné zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Veřejná pojistná lze vnímat jako peněžitá plnění daňového charakteru, protože jejich znaky (zákonnost, nenávratnost, nesankční povaha, nedobrovolnost, povaha peněžitého plnění) se do velké míry shodují se znaky daní. Zásadní rozdíl je v tom, že veřejná pojistná jsou podmíněně ekvivaletní. Tento znak vychází ze samotné povahy pojištění, která spočívá v nejistotě poskytnutí pojistného plnění v závislosti na tom, zda nastane pojistná událost. Pojistník zpravidla nemůže vznik pojistné události ovlivnit, a proto vzniká nejistota o vyplacení pojistného plnění, ačkoliv pojistník platí pojistné.²³

Mohu tedy uzavřít, že daňové právo v širším smyslu je soubor právních pravidel, které se zabývají daněmi a dalšími peněžitými plněními, jejichž znaky jsou obdobné jako znaky daní.

¹⁹ BAKEŠ, Milan a Petr KOTÁB. Základní finančně právní instituty. In: BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 93. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

²⁰ Viz ustanovení § 17 a § 18 zákona č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

²¹ BOHÁČ, Radim a Marie KARFÍKOVÁ. Cla. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 153. ISBN 978-80-7552-935-0.

²² BOHÁČ, Radim a Petr KOTÁB. Clo. In: BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 291. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

²³ Viz ustanovení § 2758 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

1.3.2 Daňové právo v užším smyslu

Jak bylo dříve naznačeno u vymezení poplatků, cel a veřejných pojistných, lze i u daní identifikovat jejich charakteristické znaky. Daně v užším smyslu jsou zákonná, nenávratná, neekvivaletní, nedobrovolná, nesankční, neúčelová peněžitá plnění ukládaná státem (případně jinými veřejnoprávními korporacemi) a jsou příjmem veřejných rozpočtů.²⁴

Prof. Engliš ve svých publikacích vymezuje daň jako „*subsidiární úhradu veřejné správy, pokud tato není uhrazena akcesorickými příjmy soukromými i veřejnými poplatky*“²⁵ či jako „*příspěvky pro subsidiární úhradu veřejné správy podle únosnosti poplatníků*“²⁶. Z obou těchto definic vyplývá, že prof. Engliš vnímá daně jako subsidiární úhradu výdajů veřejné správy. Veřejná správa by tedy měla své příjmy hledat primárně ze své činnosti a dalších zdrojů, a teprve sekundárně z daňových příjmů. Pokud se ovšem zaměřím na konkrétní čísla, tak kupříkladu daňové příjmy (bez pojistného na sociální zabezpečení) státního rozpočtu za rok 2020 tvořily asi 52 % příjmů státního rozpočtu.^{27, 28}

Od dob prof. Engliše se definice i vnímání pojmu daně lehce posunulo. Prof. Marie Karfíková daň vidí jako „*platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění*“²⁹. Tato definice obsahuje několik výše zmíněných znaků – uložení státem, zákonnost, forma příjmu veřejných rozpočtů, neúčelovost a neekvivalentnost. Učebnice finančního práva pro brněnskou a plzeňskou právnickou fakultu nabízí definici daně jako povinné, nenávratné, zákonem určené platby do veřejného rozpočtu s tím, že se jedná o platbu neúčelovou, neekvivaletní, pravidelně se opakující či nepravidelnou (pokud se jedná o platbu

²⁴ BOHÁČ, Radim a Marie KARFÍKOVÁ. Daně v úzkém smyslu. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 150. ISBN 978-80-7552-935-0.

²⁵ ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda: nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Praha: Fr. Borový, 1929, s. 102.

²⁶ ENGLIŠ, Karel. *Malá finanční věda*. Praha: Fr. Borový, 1932, s. 103.

²⁷ Pozn. Daňové příjmy celkově, tedy i příjmy z pojistného na sociálním zabezpečení, tvořily zhruba 90 % celkových příjmů.

²⁸ Vlastní výpočty na základě dokumentu vytvořeným Ministerstvem financí ČR s názvem Tabulka – měsíční pokladní plnění – 12-2020, dostupné jako příloha na webové stránce: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/pokladni-plneni-sr-40434>.

²⁹ KARFÍKOVÁ, Marie. Obecná problematika daňového práva. In: BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 154. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

nepravidelnou, pak se platí pouze za určitých okolností).³⁰ Je na místě si povšimnout, že tato definice v podstatě shrnuje všechny důležité znaky daně.

Dále se budu v textu této práce zabývat pouze daňovým právem a daní v užším smyslu, a ledaže je napsáno jinak, pojmy daňové právo a daň užívám v jejich užším smyslu.

³⁰ HRUBÁ SMRŽOVÁ, P., MRKÝVKA, P. a I. TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, s. 287. ISBN 978-80-7380-155-7.

2 Opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva

V předchozí části jsem se blíže zabývala významem pojmů, které jsou podle mě zásadní pro bližší pochopení, co je obsahem této práce. V této části se budu věnovat tomu, jaká jsou konkrétní opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva (dále také jako „daňová koronavirová opatření“ nebo „opatření“) a konečně, jak je vnímám v kontextu této práce.

Opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva jsou podle mě takové akce, jejichž cílem je ovlivnit pandemii koronaviru či zmírnit její dopady a byla vydána v oblasti, kterou upravuje daňové právo.

Jak jsem už v předchozí části naznačila, jednalo se zejména o opatření, která byla přijata v rámci legislativního procesu v širokém slova smyslu. Bylo ovšem provedeno i několik opatření nelegislativních, jejichž význam není rozhodně zanedbatelný. Podle tohoto kritéria, zda bylo opatření přijato v rámci legislativního procesu (v širokém slova smyslu) dále rozdělím daňová koronavirová opatření do dvou kapitol a přiblížím jejich povahu. V poslední kapitole této části se blíže zaměřím na opatření přijatá v rámci daňového balíčku pro rok 2021 a legislativnímu procesu tohoto daňového balíčku. U každé z těchto kapitol se budu zabývat mimo jiné tím, zda se jedná o daňová koronavirová opatření i z hlediska jejich obsahu a účelu.

2.1 Legislativní daňová koronavirová opatření

Do legislativních daňových koronavirových opatření řadím obecně závazné normativní právní akty neboli právní předpisy, které prof. Gerloch definuje ve své učebnici Teorie práva jako „výsledek záměrné činnosti nazývané *legislativní proces* (v širokém slova smyslu), jedná se o takové rozhodnutí orgánu veřejné moci, které obsahuje právní normy jako předem daná pravidla chování“³¹. Pro právní předpisy je typický apriorní způsob tvorby práva, tedy jejich vydání v rámci legislativního procesu v širokém slova smyslu. Legislativní proces v širokém slova smyslu je v tomto kontextu chápán jako proces normotvorby všech právních předpisů.³²

S ohledem na délku legislativního procesu při schvalování zákonů v Parlamentu ČR nemohl zákonodárce reagovat tak rychle na propuknutí pandemie koronaviru, jako tomu bylo u nelegislativních daňových opatření. Zároveň byl často samotný proces schválení zákonů

³¹ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 72. ISBN 978-80-7380-454-1.

³² Tamtéž, s. 84.

poněkud turbulentní (viz popis přijetí daňového balíčku pro rok 2021 níže). Ačkoliv byla od počátku pandemie přijata řada zákonů, kterými došlo k velkým i menším změnám v oblasti daňového práva, tak ne všechny tyto zákony přímo souvisí s propuknutím pandemie koronaviru. Mám na mysli ty zákony, které byly dlouhodobě připravovány a jejich schválení připadlo do doby pandemie koronaviru (např. novela zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), představená pod názvem *MOJE daně*) či takové změny, o kterých se dlouhodobě diskutovalo a teprve pandemie byla rozhodujícím impulzem pro jejich realizaci (např. zrušení superhrubé mzdy jakožto dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti či daně z nabytí nemovitých věcí).³³

2.1.1 Změna daňových zákonů v „první koronavirové vlně“

Do této kategorie řadím zejména přijetí zákona č. 299/2020 Sb.³⁴, který novelizoval hned několik daňových zákonů. V důvodové zprávě vláda, vystupující v roli předkladatele, argumentovala, že novelizace těchto daňových zákonů byla přijata v rámci jediného zákona z důvodu zlepšení přehlednosti a jednodušší orientace ve změnách. Hlavním cílem zákona mělo být zmírnění dopadů pandemie koronaviru³⁵, avšak když se zaměřím jednotlivě na konkrétní změny, tak je možné si všimnout, že ne všechny jsou způsobilé takového cíle dosáhnout. Teď krátce k těmto změnám tříděným dle novelizovaných zákonů:

- i. Daň z nemovitých věcí – Bylo rozšířeno oprávnění obcí obecně závaznou vyhláškou mimořádně osvobodit nemovité věci na jejím území od daně z nemovitých věcí, a to z důvodu mimořádných událostí (doposud znal zákon pouze osvobození od daně z důvodu živelných pohrom). Toto opatření je podle mě zřejmě způsobilé dosáhnout zmírnění dopadů pandemie koronaviru.
- ii. Daně z příjmů – Asi hlavní změnou bylo zavedení možnosti odečtení daňové ztráty za 2 bezprostředně předcházející zdaňovací období jako položky odečitatelné od

³³ BOHÁČ, Radim a Roman VYBÍRAL. *Aktuální změny ve finančním právu*. Finanční právo II. Právnická fakulta. Univerzita Karlova. 4. 1. 2021.

³⁴ Zákon č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 a zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů.

³⁵ VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS-CoV 2, č. 299/2020 Dz.

základu daně.³⁶ Do té doby bylo možné odečíst daňovou ztrátu, která vznikla za 5 bezprostředně následujících zdaňovacích období. Podstatou změny tedy je, za jaké období bude možné daňovou ztrátu uplatnit. To znamená, že změna má dopad na peněžní toky daňových subjektů a jejich plánování, spíše než na celkovou sumu peněz zaplacených na daních.³⁷ Ale i přesto si myslím, že se jedná o opatření způsobilé zmírnit dopady pandemie koronaviru.

- iii. Daň silniční – Pro automobily s maximální povolenou hmotností vyšší než 3,5 tuny byla snížena sazba daně. Dle důvodové zprávy³⁸ se mělo jednat o prostředek podpory takto operujících dopravců, kdy ve srovnání s okolními státy byla naše sazba silniční daně vyšší. Otázkou podle mě je, zda jsou právě tito dopravci subjekty, kterým je třeba pomoci překonat dopady pandemie a snížit relativně nízkou silniční daň. Navíc není snížení sazby daně časově omezené.
- iv. Daň z přidané hodnoty – U daně z přidané hodnoty došlo k přeřazení několika položek z první do druhé snížené sazby daně. Jedná se zejména o služby, které musely být z důvodu pandemie omezeny. Ačkoliv účelem tohoto přeřazení je jistě pomoci zasaženým odvětvím, tak například přeřazení stravovacích služeb do druhé snížené sazby daně bylo součástí programového prohlášení vlády už v roce 2018.³⁹ Dále je třeba pamatovat na to, že se i v tomto případě jedná o změny trvalé a jejich vrácení do první snížené sazby daně bude politicky nepopulární.⁴⁰
- v. Spotřební daně – Byla zkrácena doba mezi vznikem nároku a připsáním částky na účet zemědělského podnikatele u vrácení daně ze zelené nafty. Dle důvodové zprávy byla účelem tohoto opatření podpora zemědělství.⁴¹ Z mého pohledu ovšem určitě nejde o opatření, které by bylo způsobilé zmírnit dopady pandemie

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

³⁷ BOHÁČ, Radim a Roman VYBÍRAL. *Aktuální změny ve finančním právu*. Finanční právo II. Právnická fakulta. Univerzita Karlova. 4. 1. 2021.

³⁸ VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS-CoV 2, č. 299/2020 Dz.

³⁹ VLÁDA ČR. Programové prohlášení vlády České republiky. In: *vlada.cz* [online]. 2018 [cit. 5. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/assets/jednani-vlady/programove-prohlaseni/Programove-prohlaseni-vlady-cerven-2018.pdf>.

⁴⁰ BOHÁČ, Radim a Roman VYBÍRAL. *Aktuální změny ve finančním právu*. Finanční právo II. Právnická fakulta. Univerzita Karlova. 4. 1. 2021.

⁴¹ Tamtéž.

koronaviru a tentokrát se ani vláda v důvodové zprávě nesnažila zdůvodnit potřebnost změny ve vztahu k pandemii. Proto je podle mě nevhodné a zavádějící (a v rozporu s principem právní jistoty), že i toto zařadila do zákona, jehož cílem bylo zmírnění dopadů pandemie koronaviru.

2.1.2 Novela MOJE daně

Ministerstvo financí představilo dlouho připravovaný projekt *MOJE* (= MODerní a JEdnoduché) daně už v průběhu roku 2019. Jednalo se o poměrně rozsáhlou novelu daňového řádu a dalších daňových zákonů. Cílem tohoto projektu byla modernizace, zjednodušení a elektronizace daní a jejich správy. Novela obsahuje legislativní základ pro online finanční úřad, který vznikl rozšířením daňové informační schránky na platformu, která se má podobat internetovému bankovníctví pro daně.⁴² V současnosti je možné se do portálu přihlásit pomocí zaručené identity (například bankovní identity), datové schránky či prostřednictvím přístupových údajů přidělených Finanční správou ČR. Kvůli snaze o zatraktivnění podávání daňového přiznání elektronicky byla i prodloužena lhůta pro jeho podání na 4 měsíce po uplynutí zdaňovacího období.⁴³ Další dlouho očekávanou změnou, kterou přináší novela, je možnost vrácení nadměrného odpočtu DPH, pokud finanční úřad neprovádí u poplatníka žádnou kontrolu. V případě, kdy finanční úřad prověřuje pouze malou část z odpočtů, pak řešení spočívá ve vyplácení záloh. Ministerstvo financí tímto mimo jiné reaguje i na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU.⁴⁴ Dále došlo ke zjednodušení kontrolních postupů a k revizi sankčního systému.⁴⁵ Co se týká zařazení novely MOJE daně do skupiny daňových koronavirových opatření, tak si myslím, že toto zařazení není možné. Novela totiž neměla za cíl ovlivnit ani zmírnit dopady pandemie koronaviru. Jak jsem zmínila výše, tak šlo o dlouhodobě připravovaný projekt a k jejímu přijetí (červen 2020) došlo shodou okolností v době pandemie.

⁴² ŽUROVEC, Michal. Moderní a Jednoduché daně nebo mírnější sankce MF připravilo novelou daňového řádu. In: *mfcz.cz* [online]. 21. 5. 2019 [cit. 3. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/moderni-a-jednoduche-dane-nebo-mirnejsi-35232>.

⁴³ § 136 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁴ Např. Rozsudek Soudního dvora EU (druhého senátu) ze dne 14. 5. 2020, ve věci AGROBET CZ, s.r.o. v. Finanční úřad pro Středočeský kraj, sp. zn. C-446/18.

⁴⁵ VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz.

2.1.3 Zrušení daně z nabytí nemovitých věcí

S účinností od 26. září 2020 byla zrušena daň z nabytí nemovitých věcí. Fakticky se daň nemusela platit už od 1. prosince 2019, protože došlo k zániku daňové povinnosti, pokud tříměsíční lhůta (počínající běžet od měsíce následujícím po měsíci, kdy byl proveden vklad do katastru nemovitostí) pro podání daňového přiznání uplynula od 31. března 2020. Účelem mělo být zjednodušení daňového systému, rozhybání trhu s nemovitostmi, snížení cen nemovitostí a zmenšení motivace pro zakládání účelových obchodních korporací.⁴⁶ Aby se alespoň částečně vykompenzovala ztráta v příjmech veřejných rozpočtů, bylo navrženo i prodloužení lhůty pro tzv. časový test u příjmů z prodeje nemovitostí z 5 na 10 let a zrušení možnosti odpočtu úroků z úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu. Druhá z navrhovaných změn v tomto znění ovšem neprošla a došlo pouze ke snížení celkové částky odpočtu z 300 000 Kč na 150 000 Kč (pro úvěry obstarané před 1. lednem 2021 se i nadále bude aplikovat hranice 300 000 Kč).^{47,48}

Zrušení této daně bylo v minulosti navrhováno několikrát, naposledy tomu bylo v roce 2019. Senát tehdy přidal do novely zákona návrh na zrušení daně z nabytí nemovitých věcí, ale v tomto znění nebyla novela ve Sněmovně odhlasovaná. Byli proti zejména poslanci politických stran, které byly součástí vlády či vládu podporovaly. Ta stejná vláda o rok později přišla s návrhem na zrušení této daně.⁴⁹ Myslím si, že je na zrušení daně z nabytí nemovitých věcí dobře vidět, jak bylo propuknutí pandemie koronaviru impulzem pro schvalování určitých změn, které by za „normální“ situace neprošly, ačkoliv samy o sobě nejsou způsobitelné pomoci v boji proti pandemii koronaviru. Navíc v důsledku zrušení daně z nabytí nemovitých věcí dojde k poklesu příjmů veřejných rozpočtů, a tím pádem i omezení prostředků, které by jinak bylo možné přerozdělit osobám zasaženým pandemií.

⁴⁶ Pozn. Systém fungoval tak, že obchodní korporace (typicky společnost s ručením omezeným) vlastnila nemovitost a převodem podílu v této obchodní korporaci došlo i k převodu nemovitosti, aniž by bylo třeba platit daň z nabytí nemovitých věcí.

⁴⁷ Zákon č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

⁴⁸ VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy, č. 386/2020 Dz.

⁴⁹ IROZHLAS. Daň z nabytí nemovitosti budou muset lidé platit dál. Poslanci ji odmítli zrušit. In: *iROZHLAS.cz* [online]. Praha. 24. 9. 2019 [cit. 5. 6. 2021]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/ekonomika/dan-z-nabyti-nemovitosti-zruseni-zakon-2019_1909242139_ako.

2.1.4 Paušální daň

V případě paušální daně se jedná o jednu z daňových změn, jejímž cílem nebyla eliminace negativních následků pandemie koronaviru, ale realizace Programového prohlášení vlády ČR v oblasti zjednodušení správy daní, kdy rok 2020 poskytl vhodné klima pro prosazování podobných návrhů.⁵⁰ Nejde o zcela nový institut, protože jeho určitá obdoba byla v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), už od roku 2001 (daň stanovená paušální částkou), ale tento institut byl využíván pouze desítkami poplatníků ročně. Paušální daň má být vstřícnější vůči poplatníkům, protože v sobě spojuje platbu nejenom daně z příjmů fyzických osob, ale i veřejných pojistných (tj. zdravotního pojištění, pojištění na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti). V porovnání s daní stanovenou paušální částkou slaví paušální daň úspěch, protože se k ní přihlásilo více než 70 000 poplatníků. Tento úspěch je ovšem pouze relativní, protože se počítalo se zapojením asi 140 000 poplatníků.^{51,52,53}

2.1.5 Daňový balíček 2021

Daňovému balíčku je níže věnována samostatná kapitola.

2.1.6 EET

Na konci března roku 2020 byl přijat zákon č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, kterým došlo k odložení evidenční povinnosti a informační povinnosti poplatníků spadajících do všech fází až do 31. prosince 2022 a k faktickému odložení závěrečné fáze EET až do 30. června 2022. Účelem měla být pomoc všem podnikatelům v době pandemie⁵⁴, ovšem dle mého názoru to může pro některé představovat spíš

⁵⁰ VLÁDA ČR. Programové prohlášení vlády České republiky. In: *vlada.cz* [online]. 2018 [cit. 5. 6. 2021].

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

⁵¹ Tamtéž.

⁵² Pozn. Mezi profese, které nejčastěji žádají o paušální daň patří zprostředkování velkoobchodu, kadeřnické a kosmetické služby, poskytování osobních služeb a účetní a auditorské služby.

⁵³ SCHILLEROVÁ, Alena. [S platbou lednové paušální zálohy...]. In: *Twitter* [online]. 20. 1. 2021 [cit. 5. 6. 2021]. Dostupné z: <https://twitter.com/alenaschillerov/status/1351925181346938884>.

⁵⁴ VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, č. 137/2020 Dz.

neviditelný souhlas s určitým obcházením povinností a dle mnohých to značí konec celého projektu EET (s ohledem na vznik nové vlády po říjnových volbách roku 2021 se konec EET zdá více než pravděpodobný).

2.1.7 Kompenzační bonus

Doposud byly přijaty tři zákony, které upravovaly tzv. kompenzační bonus. Kompenzační bonus je v těchto zákonech vymezen jako daňový bonus, jehož účelem je kompenzovat některé následky související s krizovými opatřeními v souvislosti s pandemií koronaviru.⁵⁵ Pro první koronavirovou vlnu na jaře roku 2020 byla výše kompenzačního bonusu stanovena zákonem⁵⁶ na 500 Kč za každý den a původně se vztahovala pouze na OSVČ, ovšem s účinností od 3. června 2020 byla možnost využít kompenzační bonus rozšířena i na společníky společností s ručením omezeným a s účinností od 7. srpna 2020 i na osoby, které vykonávají práci na základě dohod o práci konané mimo pracovní poměr.

V listopadu 2020 byl přijat druhý ze zákonů⁵⁷ o kompenzačním bonusu určený pro tzv. podzimní vlnu koronaviru, kde výše bonusu i oprávněné subjekty zůstaly v podstatě stejné. Tento zákon do značné míry přebírá úpravu zákona předchozího a přidává či rozvíjí některé podmínky pro přiznání bonusu. Prozatím poslední zákon⁵⁸ o kompenzačním bonusu určený pro rok 2021 má z velké části velmi podobný obsah jako předchozí dva zákony, ovšem s několika výjimkami (např. zvedl pro podnikatele výši bonusu na 1000 Kč). Úplnou novinkou, která se neobjevila v předchozích zákonech, je příspěvek krajům a obcím. Účelem tohoto příspěvku má být „zalepení“ výpadku příjmů obcí a krajů, který vznikl z důvodu nižší částky vybrané na dani z příjmů fyzických osob, jejíž část jde právě do rozpočtů obcí a krajů.⁵⁹ Nařízeními vlády^{60,61} bylo prodlouženo bonusové období až do konce května 2021.

⁵⁵ § 1 zákona č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2.

⁵⁶ Zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2.

⁵⁷ Zákon č. 461/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2.

⁵⁸ Zákon č. 95/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2021.

⁵⁹ VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 95/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2021, č. 95/2021 Dz.

⁶⁰ Nařízení vlády č. 154/2021 Sb., nařízení vlády ke kompenzačnímu bonusu pro rok 2021.

⁶¹ Nařízení vlády č. 188/2021 Sb., nařízení vlády o stanovení dalšího bonusového období kompenzačního bonusu pro rok 2021.

S ohledem na to, že byly přijaty tři zákony, které řešily v zásadě stejnou problematiku, mě napadá, zda by nebylo vhodnější přijmout zákon pouze jeden, jehož obsah by byl obecnější, než je tomu u přijatých zákonů, a pro provedení tohoto zákona by následně vláda či ministerstvo přijaly podzákonný právní předpis.

2.2 Nelegislativní daňová koronavirová opatření

Jako nelegislativní daňová koronavirová opatření chápu taková opatření, která vznikla v procesu odlišném od procesu legislativního (v širokém slova smyslu). Jedná se zejména o liberační balíčky, jejichž nejzásadnější součástí jsou rozhodnutí o hromadném prominutí daně nebo příslušenství daně dle § 260 daňového řádu. Jedná se o pravomoc ministra financí, který může z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo při mimořádných, zejména živelných událostech, rozhodnutím prominout zcela nebo částečně daň a její příslušenství. V zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, který byl nahrazen daňovým řádem, je možné najít podobné ustanovení v § 55a, podle kterého mělo Ministerstvo financí pravomoc zcela nebo částečně prominout daň z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů a v případě příslušenství daně i pro odstranění případných tvrdostí. Rozdíl současné právní úpravy prominutí daně oproti úpravě podle zákona o správě daní a poplatků je v tom, že nově se jedná o specifickou pravomoc ministra financí, a navíc byla přidána i možnost rozhodnout o prominutí „*při mimořádných, zejména živelných událostech*“.^{62,63} Právě z toho důvodu byla vydána i rozhodnutí o hromadném prominutí daně v souvislosti s pandemií koronaviru.

Společně s některými dalšími instituty v části páté daňového řádu slouží rozhodnutí o hromadném prominutí daně k odstraňování tvrdostí zákona.⁶⁴ Ministr jej činí z moci úřední, kdy jednotlivec je nanejvýš oprávněn podat podnět pro jeho vydání. Specifikem tohoto rozhodnutí je, že se nerozhoduje o poměrech individuálně určených daňových subjektů, ale o celé skupině daňových subjektů, která může být v rozhodnutí blíže vymezena. Právě z toho důvodu se nejedná o typický správní akt, který doc. Kopecký chápe jako „*jednostranný právně zavazující úkon*,

⁶² § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

⁶³ NOVÁKOVÁ, Petra. § 260 [Hromadné prominutí daně nebo příslušenství daně]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E. a T. ROZEHNAL. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 891. ISBN 978-80-7400-604-3.

⁶⁴ GONSIOROVÁ, Barbora. *Proces odstraňování tvrdostí zákona*. Právní rozhledy, 2017, č. 10, s. 371–374. ISSN 1210-6410.

kterým vykonavatel veřejné správy rozhoduje o právních poměrech individuálně (jmenovitě) vymezené osoby nebo okruhu osob v konkrétní věci“⁶⁵. Materiálně se tedy rozhodnutí o hromadném prominutí daně blíží spíše opatření obecné povahy⁶⁶, které představuje určitý přechod mezi správním aktem a právním předpisem. Rozhodnutí o hromadném prominutí daně se oznamují zveřejněním ve Finančním zpravodaji.^{67,68}

První liberační balíček vyšel ve Finančním zpravodaji již 16. března 2020 a za celou dobu pandemie bylo liberačních balíčků vydáno několik. Důvodů pro vydávání liberačních balíčků bylo dle Ministerstva financí více. Jednalo se zejména o snahu zmírnit dopady pandemie koronaviru na podnikatele, z nichž řada musela na určitou dobu značně omezit svou činnost. S cílem regulovat setkávání osob došlo také k omezení osobních návštěv finančních úřadů. Obecným důvodem objevujícím se v odůvodnění liberačních balíčků je pomoc při ztížení plnění povinností v souvislosti s dopady pandemie koronaviru.⁶⁹

2.2.1 Liberační balíček I

Liberační balíček I byl publikovaný ve Finančním zpravodaji č. 4/2020 a skládal se z rozhodnutí o prominutí příslušenství daně a správního poplatku z důvodu mimořádné události⁷⁰ a pokynu č. GFŘ-D-44 k promíjení úroku z prodlení, úroku z posečkání částky a pokuty za

⁶⁵ KOPECKÝ, Martin. *Správní právo: obecná část*. V Praze: C.H. Beck, 2019, s. 152. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-727-9.

⁶⁶ Pozn. Nejvyšší správní soud vymezil v rozsudku rozšířeného senátu NSS 5 As 85/2015-36 opatření obecné povahy jako „*správní akt smíšené povahy s konkrétně určeným předmětem regulace a obecně vymezeným okruhem adresátů. Jedná se o výsledek činnosti veřejné správy, který není ani individuálním rozhodnutím, ani právním předpisem. Rozhodnutím není z toho důvodu, že nesměřuje vůči jmenovitě určené osobě či osobám, ale naopak vůči neurčitému počtu osob. Právním předpisem není proto, že jeho předmětem je podobně jako u rozhodnutí řešení určité konkrétní věci, nikoli stanovení obecného pravidla chování, vztahujícího se na všechny případy stejného druhu.*“

⁶⁷ GONSIOROVÁ, Barbora. *Proces odstraňování tvrdostí zákona*. Právní rozhledy, 2017, č. 10, s. 371–374. ISSN 1210-6410.

⁶⁸ NOVOTNÁ, M., JORDANOVÁ, K., KRUPÍČKOVÁ, L. a J. ŠOTNÍK. Kapitola 11. Prominutí daně a příslušenství daně. In: NOVOTNÁ, M., JORDANOVÁ, K., KRUPÍČKOVÁ, L. a J. ŠOTNÍK. *Daňové řízení*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2019, s. 251. ISBN 978-80-7400-730-9.

⁶⁹ Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně a správního poplatku z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-7633/2020/3901-2. In: Finanční zpravodaj. 5/2020.

⁷⁰ Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně a správního poplatku z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-7108/2020/3901-2. In: Finanční zpravodaj. 4/2020.

nepodání kontrolního hlášení, který upravuje „*postup orgánu Finanční správy ČR při rozhodování o prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky a pokuty za nepodání kontrolního hlášení ve výši 10 000 Kč až 50 000 Kč*“.⁷¹

Ministryně financí rozhodla o prominutí:

- i. pokuty dle § 250 daňového řádu daňovým subjektům, které podaly individuální žádost podle § 259b či § 156 daňového řádu, a to za účelem řešení individuálních situací, kdy daňový subjekt nemohl v důsledku pandemie koronaviru splnit své povinnost;
- ii. pokuty dle § 250 daňového řádu a úroku dle § 252 a § 157 daňového řádu za opožděné tvrzení daně z příjmů fyzický i právnických osob, pokud dojde k podání daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2019 nejpozději do 1. 7. 2020 (vyjma daně z příjmů ze závislé činnosti vybírané srážkou formou záloh dle § 38j odst. 4 zákona o daních z příjmů), z důvodu snížení počtu osobních návštěv na finančních úřadech;
- iii. plátcům daně z přidané hodnoty pokutu za nepodání kontrolního hlášení dle § 101h zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, pokud povinnost vznikla v období od 1. 3. 2021 do 31. 7. 2021, a to z důvodu předpokládaného snížení akceschopnosti plátců při plnění jejich povinností z důvodu pandemie koronaviru; a
- iv. správní poplatky za přijetí žádostí o prominutí výše zmíněných úroků a žádosti o povolení posečkání úhrady daně, aby bylo umožněno jejich snazší použití.⁷²

2.2.2 Liberační balíček II

Druhý z liberačních balíčků vyšel krátce po prvním ve Finančním zpravodaji č. 5/2020 dne 24. března 2020. Jednalo se o dvě rozhodnutí ministryně financí podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu⁷³. Prvním z rozhodnutí došlo k prominutí:

⁷¹ Pokyn č. GFŘ-D-44 k promíjení úroku z prodlení, úroku z posečkání částky a pokuty za nepodání kontrolního hlášení. Č.j. 18787/20/7700-10123. In: Finanční zpravodaj. 4/2020.

⁷² Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně a správního poplatku z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-7108/2020/3901-2. In: Finanční zpravodaj. 4/2020.

⁷³ Pozn. Druhým z rozhodnutí došlo k prominutí úroku z prodlení, který vznikl z důvodu opravy zálohy na daň/daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti provedené plátcem daně podle § 38i zákona o daních z příjmů v případě zpětného prokázání povinného zahraničního pojištění poplatníka, z důvodu nesrovnalosti vyplývající z uplatňování

- i. pokuty dle § 250 daňového řádu i úroku dle § 252 a § 157 daňového řádu za opožděné tvrzení daně z nabytí nemovitých věcí, pokud dojde k jejímu uhrazení do 31. 8. 2020, důvodem prominutí byla snížená možnost obstarání náležitých podkladů, jakož i snaha o omezení osobních návštěv úřadů;
- ii. zálohy podle § 38a odst. 3 nebo 4 zákona o daních z příjmů splatné 15. 6. 2020, kvůli předpokládanému omezení likvidity u většiny subjektů;
- iii. pokuty dle § 250 daňového řádu plátcům daně z přidané hodnoty za období od 1. 3. 2021 do 31. 7. 2021, pokud podali individuální žádost – jedná se o doplnění bodu iii. liberačního balíčku I; a
- iv. některých celních poplatků v oblasti cel.⁷⁴

Součástí tohoto liberačního balíčku bylo i odložení EET (viz výše) a zavedení institutu *loss carryback*. Jedná se o možnost uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně. Tato změna byla přijata zákonem č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 a zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů (viz výše).

2.2.3 Liberační balíček III, IV a V

V sérii liberačních balíčků, které vycházely v druhé čtvrtině roku 2020, ministryně financí pokračovala ve vydávání rozhodnutí podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Jejich obsahem je promíjení pokut, úroků, správních poplatků, posunutí lhůt pro podání přiznání a provedení plateb. Dále byla prodloužena platnost některých opatření přijatých v rámci předchozích liberačních balíčků. Pro představu představím několik opatření:

daňových zákonů. Účelem tohoto rozhodnutí byla oprava nežádoucího stavu zapříčiněného tzv. superhrubou mzdou jakožto dílčím základem daně pro příjmy ze závislé činnosti. V důsledku tohoto docházelo k situacím, kdy se sice na poplatníka vztahovalo zahraniční pojištění, avšak poplatník z objektivních důvodů nemohl tuto skutečnost prokázat při vstupu do zaměstnání. Tímto došlo k navýšení základu daně podle § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů.

⁷⁴ Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně a správního poplatku z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-7633/2020/3901-2. In: Finanční zpravodaj. 5/2020.

- i. prominutí daně z přidané hodnoty za služby a zboží poskytnuté bezúplatně pro poskytovatele zdravotních služeb, základních složek integrovaného záchranného systému, Armády ČR a zařízení sociálních služeb;⁷⁵
- ii. prominutí daně z přidané hodnoty za bezúplatné dodání PCR testů, roušek včetně roušek chirurgických, plynových masek s vyměnitelnými filtry, ochranných brýlí, rukavic, teploměrů, lékařských ventilátorů, dezinfekčních přípravků a některých dalších položek, s tím že nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění zůstává zachován;⁷⁶
- iii. prominutí zálohy na daň silniční v období do 15. 4. 2020 a do 15. 7. 2020, pokud dojde k úhradě nejpozději 15. 10. 2020;⁷⁷ a
- iv. faktické posunutí lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů a daně z nabytí nemovitých věcí a prodloužení účinnosti některých opatření z předchozích liberačních balíčků.⁷⁸

2.2.4 Velký liberační balíček

Na podzim roku 2020 reagovalo Ministerstvo financí na příchod tzv. druhé vlny koronaviru a představilo velký liberační balíček. Jeho účelem bylo pomoci podnikatelům činných v nejvíce zasažených oblastech jako je provoz restauračních zařízení či hudebních klubů, muzeí nebo posiloven. Došlo jím k prodloužení platnosti daňových úlev představených v předchozích liberačních balíčcích a jejich rozšíření. Zásadní novinkou, která se neobjevila v předchozích rozhodnutích, bylo odložení daňové povinnosti (úhrady daně z přidané hodnoty, zálohy na daň

⁷⁵ Rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty a správního poplatku z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-10021/2020/39-2. In: Finanční zpravodaj. 7/2020.

⁷⁶ Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-8592/2020/39-2. In: Finanční zpravodaj. 6/2020.

⁷⁷ Tamtéž.

⁷⁸ Rozhodnutí o prominutí daně, příslušenství daně a správního poplatku z důvodů mimořádné události. Č.j. MF-15195/2020/3901-4. In: Finanční zpravodaj. 9/2020.

z příjmu a daně silniční) daňovým subjektům, u nichž část příjmů plynula z činností, která byla omezena nebo zakázána vládními nařízeními.^{79,80}

2.2.5 Vyhodnocení

Ačkoliv do doby uzavření rukopisu práce vyšlo ještě několik rozhodnutí ministryně financí podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu, žádné z nich už nebylo vydáno v rámci liberačního balíčku. Jednalo se zejména o opatření, která byla představena v předchozích liberačních balíčcích, ale byla prodloužena jejich účinnost (např. prominutí úroku z prodlení za pozdní podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob).⁸¹

Přijetí liberačních balíčků bylo zejména mezi podnikateli rozporuplné. Ačkoliv jejich účelem bylo pomoci podnikatelům postižených pandemií, tak podle Finanční správy využilo do konce prosince 2020 odložení daňové povinnosti asi 3000 firem a 1600 živnostníků. Jeden ze zasažených podnikatelů v rozhovoru pro iROZHLAS řekl, že odložení platby DPH nemělo smysl, s ohledem na to, že jsou jejich provozovny uzavřeny a nemají tedy ani žádné příjmy.⁸²

Otázkou tedy zůstává, zda opatření obsažena v liberačních balíčcích reálně přispěla k účelům, k nimž byla zamýšlena. Jedním z účelů přijetí bylo omezení osobních návštěv finančních úřadů. Prodloužením termínu pro podání daňového tvrzení se jistě toto zajistí. Na druhou stranu bylo i před přijetím novely daňového řádu MOJE daně možné podat daňové tvrzení elektronicky, například prostřednictvím elektronického podpisu nebo datovou schránkou. Dalším důvodem pro přijetí byla pomoc daňovým subjektům, kterým v důsledku pandemie klesla schopnost daň (z příjmů, silniční či z nabytí nemovitých věcí) zaplatit. Vzhledem k tomu, že nedošlo k prominutí daně jako takové, ale jen pokuty či úroků z prodlení za pozdní podání daňového tvrzení, nemyslím si, že by to mělo výrazný vliv na „zdravé“ finance daňových subjektů, protože daň bylo třeba zaplatit i tak, a podle mě naopak s postupující pandemií většině osob spíše peníze postupně ubývaly. Co se týká prominutí daně z přidané hodnoty na bezúplatně poskytované

⁷⁹ Rozhodnutí o prominutí daně, příslušenství daně a zálohy na daň z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-27709/2020/3901-2. In: Finanční zpravodaj. 22/2020.

⁸⁰ ŽUROVEC, Michal. MF připravilo velký liberační balíček. In: *mfc.cz* [online]. 14. 10. 2020 [cit. 28. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/mf-pripravilo-velky-liberacni-balicek-39676>.

⁸¹ Rozhodnutí o prominutí daně, příslušenství daně z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-7413/2021/3901-2. In: Finanční zpravodaj. 16/2021.

⁸² HORÁČEK, Jakub. Liberační balíček mnoha podnikatelům nepomohl. „Když nemáte příjmy, neodvádíte daň“ vysvětlují. In: *iROZHLAS* [online]. 28. 1. 2021 [cit. 28. 4. 2021]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/ekonomika/koronavirus-v-cesku-liberacni-balicek-dph_2101280849_pj.

služby a zboží pro oblasti aktivně bojující proti pandemii koronaviru, tak na toto opatření nahlížím pozitivně, protože je v něm vidět kladný postoj k osobám, které pomáhají v boji proti pandemii koronaviru a snahu o motivaci k poskytování takového bezúplatného plnění.

Ačkoliv si tedy nemyslím, že všechna přijatá opatření byla zcela účelná pro ovlivnění průběhu a řešení dopadů pandemie koronaviru, tak je všechny můžu označit za daňová koronavirová opatření, ve smyslu, v jakém jsem tento pojem vymezila dříve.

2.3 Daňový balíček 2021

V posledních několika letech je přijímán zákon příhodně nazývaný daňový balíček. Jedná se o soubor změn převážně daňových zákonů, které jsou zařazeny do jednoho právního předpisu, aby byla zvýšena přehlednost těchto změn.⁸³ Daňové balíčky obvykle nabývají účinnosti k 1. lednu nového roku. Chci upozornit, že následující text není, ani nemá být výčtem veškerých přijatých či navrhovaných opatření, ale pouze těch několika nejzásadnějších či těch, která jsou dle mého názoru něčím zajímavá. V poslední části této práce se blíže zaměřím na dvě z opatření, která byla přijata jako součást daňového balíčku pro rok 2021 – zavedení progresivní sazby daně a zrušení tzv. superhrubé mzdy jako dílčího základu daně. Aby tedy bylo možné pochopit širší souvislosti pojící se k těmto dvěma vybraným opatřením, tak se budu podrobněji zabývat legislativním procesem a ostatními opatřeními z daňového balíčku, v porovnání s opatřeními v předchozích dvou kapitolách.

2.3.1 Legislativní proces v Parlamentu

Daňový balíček pro rok 2021 byl Poslanecké sněmovně představen ministryní financí v rámci prvního čtení na 54. schůzi dne 7. července 2020. Původní návrh obsahoval změny asi 30 zákonů, z nichž některé jsou:

- i. zákon o místních poplatcích – rozšíření osvobození od poplatku pro průvodce pacientů hospitalizovaných osob;
- ii. zákon o dani z nemovitých věcí – umožnění obcím stanovit rozdílný koeficient daně z nemovitých věcí pro jednotlivé části obce a zavedení pravidla, že rozhodující je druh pozemku uvedený v katastru nemovitostí, nikoli jeho skutečný stav;

⁸³ SCHILLEROVÁ, Alena. In: *Poslanecká sněmovna ČR* [online]. 54. schůze 8. funkčního období, dne 7. 7. 2020 [cit. 20. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/054schuz/bqbs/b01403101.htm>.

- iii. zákon o daních z příjmů – změn bylo v tomto zákoně několik, ale asi největší, a podle slov ministryně financí její nejoblíbenější změnou, bylo zavedení stravenkového paušálu jako varianty vedle klasických stravenek, dále zrušení osvobození pro úrokové příjmy nerezidentů z dluhopisů vydávaných v zahraničí poplatníky se sídlem v ČR nebo ČR, zároveň zavedení osvobození příjmů ze státních dluhopisů vydávaných ČR, členskou zemí EU či EHP a konečně opatření související s pandemií koronaviru, podle kterého se mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů řadí i výdaje na bezúplatné nepeněžitě plnění poskytnuté od 1. března 2020 do 31. května 2020; a
- iv. zákon o spotřebních daních – pro roky 2021, 2022 a 2023 byla stanovena postupně se zvyšující se sazba daně z tabákových výrobků, ze surového tabáku a ze zahříváných tabákových výrobků.⁸⁴

Před druhým čtením bylo podáno hned několik pozměňovacích návrhů, které podstatně měnily význam tohoto daňového balíčku. Jedním z nich byl i rozsáhlý návrh podaný tehdejšími předsedou vlády Andrejem Babišem, kterým se mimo jiné ruší superhrubá mzda jako základ daně ze závislé činnosti, znovu se zavádí progresivní zdanění, a aby bylo možné tato opatření provést, tak byla navržena i změna zákona o rozpočtové odpovědnosti umožňující realizovat tento výpadek příjmů.⁸⁵ Současně byl podaný konkurující pozměňovací návrh tehdejšími místopředsedou vlády Janem Hamáčkem, který navrhoval zrušení superhrubé mzdy, navýšení základní sazby pro základ daně a samostatný základ daně na 19 % a také znovuzavedení progresivní sazby daně ve výši 23 %.⁸⁶ Další z důležitých pozměňovacích návrhů byl podaný Mikulášem Ferjenčíkem, který dramaticky navýšoval základní slevu na poplatníka.⁸⁷ V závěru třetího čtení bylo kolem druhé hodiny v noci odhlasováno znění zákona, které obsahovalo, jak celý pozměňovací návrh Andreje

⁸⁴ Tamtéž.

⁸⁵ Pozměňovací návrh poslance Andreje Babiše k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, vydaný jako sněmovní dokument č. 6592 k sněmovnímu tisku č. 910, 8. volební období Poslanecké sněmovny. [cit. 20. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=9327&pdf=1>.

⁸⁶ Pozměňovací návrh poslance Jana Hamáčka k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, vydaný jako sněmovní dokument č. 6610 k sněmovnímu tisku č. 910, 8. volební období Poslanecké sněmovny. [cit. 20. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=9693&pdf=1>.

⁸⁷ Pozměňovací návrh poslance Mikuláše Ferjenčíka k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, vydaný jako sněmovní dokument č. 6126 k sněmovnímu tisku č. 910, 8. volební období Poslanecké sněmovny. [cit. 20. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=180934&pdf=1>.

Babiše, tak i zvýšenou slevu na poplatníka odpovídající průměrné hrubé měsíční nominální mzdě navržené Mikulášem Ferjenčíkem. Ovšem v takovémto znění zákon v podstatě nikdo nechtěl a nikomu nevyhovoval, protože znamenal výrazný pokles příjmů (resp. ještě vyšší, než s jakým počítaly jednotlivé pozměňovací návrhy), aniž by bylo zajištěno jakékoliv dorovnání tohoto poklesu na stránce výdajové. Do Senátu tedy šel návrh zákona, jehož znění bylo v zásadě pro všechny nepřijatelné a všichni věřili a žádali, aby Senát napravil tyto chyby a omyly. Slovy předsedy Senátu Miloše Vystrčila bylo třeba dojít ke kompromisnímu znění tohoto návrhu zákona, které by byla ochotna posléze schválit Poslanecká sněmovna. V tomto momentě byla podle mě velmi hezky demonstrována užitečnost Senátu i v malém státě.⁸⁸ Pokud by Senát neexistoval, veškerá odpovědnost na tom, zda bude přijat zákon ve znění, které nechtěli ani ti, co pro něj hlasovali, by spočívala na jedné osobě – prezidentovi. Horní komora Parlamentu tímto dostala skvělou příležitost k využití jejího postavení v legislativním procesu a „opravit“ zákon. Bohužel tohoto oprávnění podle mě nebylo naplno využito. Projevila se politicky slabší pozice Senátu a s přihlédnutím k časové tísní, ve které se Senát ocitl, bylo schváleno pouze snížení slevy na poplatníka (ale i varianta slevy na poplatníka schválená Senátem počítala s částkou vyšší oproti tehdejšímu zákonnému znění), tedy taková změna, která byla považována za odhlasovatelnou ve Sněmovně.⁸⁹ Dle očekávání byl návrh zákona ve znění schváleném Senátem schválen i Poslaneckou sněmovnou.

2.3.2 Legislativní proces u prezidenta republiky

Prezident Miloš Zeman již dopředu avizoval, že daňový balíček pro rok 2021 ani nepodepíše, ani nevetuje.⁹⁰ Nakonec poslal předsedovi Poslanecké sněmovny přípis ze dne 28. prosince 2020, v němž uvedl: „*Sdělují, že jsem se rozhodl svůj podpis pod tento zákon*

⁸⁸ Pozn. Mezi odpůrce Senátu původně patřil i první prezident ČR Václav Havel. Ve svém textu Několik poznámek na téma české ústavy (1992) se vyjadřuje obecně o senátu jako o instituci, která jde proti nárokům na operativnost a pružnost rozhodovacích procesů.

⁸⁹ Stenoprotokol. In: *senat.cz* [online]. 3. schůze 13. funkčního období, dne 10. 12. 2020 [cit. 20. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/hlasovani?action=steno&O=13&IS=6586&D=10.12.2020#b21492>.

⁹⁰ SVOBODA, Tomáš. Daňový balíček nepodepíšu, řekl Zeman. In: *seznamzpravy.cz* [online]. 20. 12. 2020 [cit. 21. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/danovy-balicek-nepodepisu-rekl-zeman-134589>.

*nepřipojit. [...] Uvedený zákon vracím, pane předsedo, k dalšímu opatření.*⁹¹ Ovšem právě poslední věta vyvolala velkou diskusi, ohledně toho, zda Miloš Zeman ve skutečnosti zákon nevetoval, což by znamenalo neplatnost zákona. Následně prezident zaslal dne 31. prosince 2020 dopis předsedovi Poslanecké sněmovny, ve kterém sděluje, že jeho záměrem opravdu nebylo zákon vetovat, ale pouze jej nepodepsat a vrátit jej předsedovi Sněmovny k podpisu, ještě před řádným uplynutím patnáctidenní lhůty stanovené článkem 50 odst. 1 Ústavy, aby zákon mohl nabýt účinnosti k 1. lednu 2021.⁹² Nakonec byl tedy zákon podepsán v zastoupení místopředsedou Poslanecké sněmovny Vojtěchem Filipem a vyhlášen 31. prosince 2020 ve Sbírce listin pod č. 609/2020, takže mohl nabýt účinnosti již od 1. ledna 2021.

2.3.3 Návrh na zrušení daňového balíčku 2021

V návaznosti na výše zmíněné pochybnosti ohledně platnosti daňového balíčku podala skupina senátorů k Ústavnímu soudu návrh podle čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy na zrušení zákona č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (tzv. daňový balíček). Konstatují, že ačkoliv obsah zákona je v souladu s ústavním pořádkem, tak nebyl přijat ústavně konformním způsobem. Předkládají v něm dvě oblasti námitek, kdy obě se týkají podpisů zákona – podpisu prezidenta a podpisu předsedy Poslanecké sněmovny. Ve vztahu k podpisu Miloše Zemana podle mě nabízí tři hlavní argumenty. Prvním z nich je argument opírající se o to, že Ústava dává pouze tři možnosti, jak může prezident naložit se zákonem:

1. zákon podepsat;
2. uplatnit suspenzivní veto ve lhůtě 15 dnů; a
3. po uplynutí 15 dnů zákon podepsat za účelem jeho vyhlášení.⁹³

Navrhovatelé se tedy domnívají, že Ústava jinou možnost nepřipouští, což znamená, že varianta nepodepsání a zároveň nevetování nepřipadá v úvahu. Druhý argument vychází z prezidentem nastíněných důvodů pro nepodepsání zákona včetně znění poslední věty v přípisu

⁹¹ Pl. ÚS 6/21. Návrh na zrušení zákona č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (tzv. daňový balíček). In: *usoud.cz* [online]. Praha, s. 2. 14. 1. 2021 [cit. 21. 6. 2021]. Dostupné z: https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Navrhy/Pl._US_6_21_navrh.pdf.

⁹² OVČÁČEK, Jiří. Prezident republiky zaslal dopis Radku Vondráčkovi. In: *hrad.cz* [online]. 31. 12. 2020 [cit. 21. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.hrad.cz/cs/pro-media/tiskove-zpravy/aktualni-tiskove-zpravy/prezident-republiky-zaslal-dopis-radku-vondrackovi-15749#from-list>.

⁹³ Pl. ÚS 6/21. Návrh na zrušení zákona č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (tzv. daňový balíček). In: *usoud.cz* [online]. Praha, s. 2. 14. 1. 2021 [cit. 21. 6. 2021]. Dostupné z: https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Navrhy/Pl._US_6_21_navrh.pdf.

z 28. prosince 2020, která obsahuje vyjádření, že prezident zákon vrací k dalšímu opatření. Navrhovatelé podotýkají, že se v Ústavě neobjevuje termín suspenzivní veto, ale v čl. 50 se výslovně mluví o vrácení zákona, což odpovídá formulaci poslední věty z přípisu. Poslední z argumentů poukazuje na skutečnost, že ačkoliv došlo přípisem z 31. prosince 2020, vydaného prostřednictvím tiskového mluvčí Jiřího Ovčáčka, k objasnění situace, tak předseda Poslanecké sněmovny dal pokyn k vyhlášení zákona už 29. prosince, tedy dva dny předtím, než došlo k objasnění úmyslů prezidenta.⁹⁴

Druhá oblast námitek navrhovatelů směřuje k podpisu daňového balíčku předsedou Poslanecké sněmovny, resp. jejím místopředsedou. Jak bylo napsáno výše, daňový balíček pro rok 2021 podepsal místopředseda Poslanecké sněmovny Vojtěch Filip v zastoupení předsedy Poslanecké sněmovny. Navrhovatelé se opírají o tvrzení, že se předseda Sněmovny může nechat zastoupit při podpisu zákona pouze ze závažných důvodů jako je nemoc či dlouhodobá nepřítomnost a podle nich není možné tuto situaci podřadit ani pod jednu z těchto okolností, a proto absentuje i řádný podpis předsedy Poslanecké sněmovny.⁹⁵

K hodnocení jednotlivých námitek navrhovatelů, které jsem krátce charakterizovala výše, budu přistupovat jednotlivě. V čl. 51 Ústavy je možné nalézt podklad pro první z variant, jak může prezident naložit se zákonem, a to přijatý zákon podepsat. Jak bylo již dříve zmíněno, tak v čl. 50 je zakotveno oprávnění prezidenta uplatnit suspenzivní veto, tedy vrátit přijatý zákon, aby o něm Poslanecká sněmovna hlasovala znovu. Pokud prezident uplatní suspenzivní veto a Sněmovna setrvá na vráceném zákoně, pak se zákon znovu nepředkládá prezidentovi k podpisu v souladu s § 98 odst. 2 a § 107 odst. 3 zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, ve znění pozdějších předpisů. Poslední z variant je pouze určitou variací na první, tedy podepsání zákona. Jediným odlišujícím kritériem je časový okamžik podpisu, a to až po uplynutí lhůty pro uplatnění suspenzivního veta, čímž dává prezident zadost své ústavní povinnosti podepsat nevetovaný zákon. Prezident Zeman ovšem zvolil ještě čtvrtou variantu, jak naložit s předloženým zákonem, kterou Ústava výslovně nepředpokládá. Tuto praxi zavedl již Václav Havel, ačkoliv navrhovatelé nesprávně uvádí Václava Klause, kdy odmítl podepsat přijatý zákon, ale ani neuplatnil suspenzivní veto (např. zákon č. 59/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti, ve znění zákona č. 320/2002 Sb., a zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů). Ovšem právě až Václav Klaus tento postup „zpopularizoval“, když nepodepsal ani nevetoval zákon č. 292/2004 Sb., o zásluhách Edvarda Beneše. Názory na tuto

⁹⁴ Tamtéž, část II. písm. b) a c).

⁹⁵ Tamtéž, část II. písm. d).

praxi jsou v odborné literatuře rozporné a najdou se zastánci i odpůrci názoru, zda je tato praxe protiústavní.^{96,97,98,99} Ve znění čl. 50 či čl. 51 Ústavy nelze najít podklad, který by byl ve prospěch tvrzení, že nepodepsat a nevetovat zákon je v souladu s Ústavou. Ačkoliv bylo tedy tohoto postupu několikrát využito prezidenty republiky, tak není možné vytvořit ústavní obyčej, který by byl v rozporu s Ústavou. Ať už je tato praxe v souladu s ústavním pořádkem či ne, tak ve vztahu k samotné existenci podpisu se literatura shoduje na tom, že podpis prezidenta, ale ani jiného ústavního činitele, není nutnou podmínkou pro publikaci zákona a zákon tak může být vyhlášen i bez podpisu. Podpisy, jak je vyžaduje čl. 51 Ústavy, mají funkci ověřovací, která pomáhá zpětně poznat legislativní proces.^{100,101}

Druhý z argumentů je založen na obsahu a formulaci přípisu z 28. prosince 2020. Je třeba uznat, že jeho poslední věta – *Uvedený zákon vracím, pane předsedo, k dalšímu opatření.* – může být vyložena víceznačně. Buď jako vůle prezidenta vrátit zákon předsedovi Poslanecké sněmovny, aby se mohlo o zákonu znovu ve Sněmovně hlasovat nebo, aby jej mohl předseda Sněmovny poslat k podpisu předsedovi vlády. Jestliže z vyjádření osoby jasně neplyne jeho význam, je vhodné přistoupit k výkladu jednání a zkoumat úmysl jednajícího. Navrhovatelé se ve své argumentaci opírají o výklad právního jednání dle norem práva soukromého, což není dle mého názoru správný přístup. Prezident nejednal totiž jako subjekt soukromoprávních vztahů, nýbrž jako ústavní činitel při plnění svých ústavních povinností.

Poslední z argumentů navrhovatelů vztahující se k podpisu prezidenta je založen na tom, že předseda Poslanecké sněmovny jednal předčasně, když už 29. prosince (o dva dny dříve, než mluvčí prezidenta vydal přípis objasňující vůli prezidenta) dal pokyn k vyhlášení zákona, ačkoliv

⁹⁶ HERCL, Tomáš. Čl. 51 [Podepisování zákonů]. In: RYCHETSKÝ, Pavel a kol. *Ústava České republiky: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 496. ISBN 978-80-7478-809-3.

⁹⁷ SLÁDEČEK, Vladimír. Čl. 51 [Podepisování zákonů]. In: SLÁDEČEK, V., MIKULE, V., SUCHÁNEK, R. a J. SYLLOVÁ. *Ústava České republiky*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 515. ISBN 978-80-7400-590-9.

⁹⁸ JIČÍNSKÝ, Zdeněk. Prezident vážně pochybil. In: *novinky.cz* [online]. 10. 5. 2004 [cit. 22. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/domaci/clanek/prezident-vazne-pochybil-290324>.

⁹⁹ ŠTECHROVÁ, Věra. Zeman veto vyjádřit nechtěl, myslí si právník Kysela. Nepodepisování zákonů považuje za protiústavní. In: *iROZHLAS.cz* [online]. Praha. 30. 12. 2020 [cit. 22. 6. 2021]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/milos-zeman-prezident-jan-kysela-veto-danovy-balicek_2012301341_sto.

¹⁰⁰ Tamtéž.

¹⁰¹ PAVLÍČEK, Václav a kolektiv. *Ústavní právo a státověda, II. Díl Ústavní právo České republiky*. 2. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2015, s. 814. ISBN 978-80-7502-084-0.

tehdy nebylo, alespoň dle navrhovatelů, jasné, jaká byla skutečná vůle prezidenta. Pokud přistoupím na tezi z předchozího odstavce, tedy že si předseda Sněmovny měl vyložit přípis prezidenta jako projev vůle zákon nepodepsat ani nevetovat, tak argument předčasnosti jednání předsedy Sněmovny ztrácí relevanci. Jestliže je jasné, jaká byla skutečná vůle prezidenta, není třeba čekat na její vysvětlení.

Druhý okruh námitek navrhovatelů se vztahuje k podpisu zákona předsedou Sněmovny, v zastoupení místopředsedou Sněmovny. Lenka Bahýľová dělí pravomoci předsedy do čtyř skupin na výlučné, externí, interní a ostatní pravomoci. Do skupiny ostatních pravomocí řadí mimo jiné i podepisování zákonů. Dále konstatuje, že s výjimkou výlučných pravomocí mohou místopředsedové zastupovat předsedu při výkonu pravomocí zařazených do zbývajících skupin, mezi něž patří i podpis zákonů. Zároveň existence závažných důvodů není uvedena jako podmínka možnosti nechat se zastoupit místopředsedou.¹⁰² V souladu s tímto výkladem byl tedy i místopředseda oprávněn přijatý zákon opatřit podpisem, aniž by jednal v rozporu s Ústavou. Na základě dříve popsaného odůvodnění si nemyslím, že by mělo dojít ke zrušení daňového balíčku. Ačkoliv prezident pochybil, když se rozhodl aplikovat variantu nepodepsat a nevetovat, tak samotná absence podpisu nemá na platnost zákona vliv. Problém by nastal, pokud by se prezident rozhodl zákon vetovat, přestože by si to předseda Sněmovny vyložil jinak a zákon by postoupil k vyhlášení. Podle mě se ovšem o tuto situaci určitě nejedná s ohledem na veškerá prohlášení prezidenta. Ve vztahu k podpisu předsedy Poslanecké sněmovny, respektive místopředsedy Sněmovny v zastoupení, nemá opět argumentace navrhovatelů opodstatnění. Dle mého v této fázi proběhl legislativní proces řádně, protože předseda se může při podpisu zákonů nechat zastoupit místopředsedou.

2.3.4 Nález Ústavního soudu

Plénem Ústavního soudu, kde byl soudcem zpravodajem Jaroslav Fenyk, rozhodlo 22. června 2021 o zamítnutí návrhu na zrušení daňového balíčku pro rok 2021. Závěry učiněné

¹⁰² BAHÝĽOVÁ, Lenka. Čl. 29 [Předseda, místopředsedové]. In: BAHÝĽOVÁ, L., FILIP, J., MOLEK, P., PODHRÁZKÝ, M., SUCHÁNEK, R., ŠIMÍČEK, V. a L. VYHNÁNEK. *Ústava České republiky: Komentář*. Praha: Linde, 2010, s. 407. ISBN 978-80-7201-814-7.

v nálezu Ústavního soudu označeném spisovou značkou Pl. ÚS 6/21¹⁰³ nebyly nakonec nějak překvapivé, a proto se v následujícím textu zaměřím pouze na jeho nejdůležitější aspekty.

Na úvod nálezu Ústavní soud velmi podrobně popisuje, co je předmětem řízení, podstatnou část argumentace navrhovatelů a vyjádření Poslanecké sněmovny a Senátu, které v podstatě nepřinášejí žádné nové informace. Následuje shrnutí vyjádření vlády, které mě z několika důvodů velmi zaujalo. Jedním z důvodů je, že vláda navrhuje odmítnutí návrhu, a to pro nepříslušnost Ústavního soudu k projednání věci dle § 43 odst. 1 písm. d) zákona o Ústavním soudu¹⁰⁴, protože v momentě podpisu zákona prezidentem, se již nejedná o návrh zákona, nýbrž o zákon přijatý. To znamená, že ačkoliv opatření podpisem je součástí legislativního procesu v širším smyslu (avšak ne v takovém smyslu, jak jsem tento pojem vymezila v této práci výše), nejde o součást ústavně předepsané legislativní procedury (=legislativní proces v užším smyslu). Předmětem posouzení by tedy měl být přezkum rozsahu kompetencí prezidenta. K tomuto se Ústavní soud bohužel žádným způsobem nevyjadřuje, avšak odborné publikace v oblasti ústavního práva podepisování přijatého zákona běžně řadí do legislativního procesu, bez zmínek o odlišnosti povahy aktu podpisu ústavními činiteli.^{105,106} Další zajímavou myšlenkou objevující se ve vyjádření vlády je, že čl. 51 a čl. 62 písm. i) Ústavy obsahují oprávnění prezidenta republiky podepsat zákon, tedy nejde o jeho povinnost. Ústavní soud ovšem v textu nálezu tuto myšlenku vyvrací a potvrzuje, že se jedná o povinnost prezidenta, resp. všech ústavních činitelů v čl. 51 Ústavy. Tento závěr byl zcela očekávaný, protože v opačném případě by podle mě čl. 51 ztratil význam. Deskriptivní část nálezu uzavírá vyjádření prezidenta, ve kterém znovu potvrzuje svou vůli nepodepsat a nevetovat, a konečně i replika navrhovatelů opakující jejich dosavadní argumenty.

Ještě před předložením jakéhokoli ze svých argumentů Ústavní soud uvádí, že důvodem pro zrušení právního předpisu pro vady legislativního procesu není jakákoliv procedurální vada, avšak pouze takové porušení ústavního pořádku, které má ústavněprávní význam. Ústavní soud takto činí v souladu se zásadou zdrženlivosti, kdy ochranu menšin (zejména ve formě politické

¹⁰³ Nález Ústavního soudu ze dne 22. 6. 2021, sp.zn. Pl. ÚS 6/21. Dostupné

z: https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezy/2021/26._tyden/Pl_US_6_21_na_web.pdf.

¹⁰⁴ Zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁵ Např. PAVLÍČEK, Václav a kolektiv. *Ústavní právo a státověda, II. Díl Ústavní právo České republiky*. 2. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2015, s. 813. ISBN 978-80-7502-084-0.

¹⁰⁶ WINTR, Jan. *Principy českého ústavního práva*. 3. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2015, s. 84. ISBN 978-80-7380-564-7.

opozice) nebo volné soutěže politických stran uvádí jako příklady tak závažných zásahů mající ústavněprávní význam.

Námítky navrhovatelů rozdělili (obdobně jako já) do dvou oblastí, kdy první je posouzení vůle prezidenta (této části je věnován zásadně větší prostor) a druhou podpis zákona místopředsedou Sněmovny (ačkoliv je část IV./2. nadepsaná jako *Absence podpisu prezidenta a předsedy Poslanecké sněmovny*, k absenci podpisu prezidenta se v této části v zásadě nevyjadřují). Ve vztahu k posouzení vůle prezidenta stanovuje Ústavní soud požadavek jasného a jednoznačného projevu vůle, a to v důsledku požadavku právní jistoty. Odmítá tímto postup navrhovatelů, kteří interpretovali projev vůle prezidenta pomocí občanského zákoníku, protože se nejedná o projev vůle v oblasti soukromého práva. Bez další argumentace Ústavní soud shledává, že přípis z 28. prosince 2020 není možné interpretovat jako vůli uplatnit suspenzivní veto, čímž tuto problematiku v podstatě uzavírá. Dále s odkazem na dosavadní judikaturu (např. Pl. ÚS 1/12 či Pl. ÚS 10/13) konstatuje, že podpis prezidenta není podmínkou pro vyhlášení takového zákona, ale prezident je i přesto k podpisu povinen (nejde tedy o právo prezidenta zákon podepsat, jak mylně tvrdila vláda ve vyjádření). Ačkoliv tedy nepřipojením podpisu k přijatému zákonu došlo k porušení Ústavy, tak toto porušení nenabývá takové intenzity (v souladu s principem zdrženlivosti), aby ovlivnilo platnost legislativního procesu. Jednou z funkcí podpisu prezidenta je dle Ústavního soudu i funkce urychlovací. Umožňuje totiž vyhlášení zákona dříve, než by tomu bylo v případě čekání na uplynutí patnáctidenní lhůty pro uplatnění suspenzivního veta. Co se týká podpisu místopředsedou Sněmovny v zastoupení, tak Ústavní soud opět odkazuje na dosavadní judikaturu, ve které akceptuje ústavní praxi připuštění zastoupení předsedy Sněmovny jejím místopředsedou i při podpisu zákonů.

Pokud jde o hodnocení nálezu, tak musím přiznat, že zcela nenaplnil má očekávání. Rozsahem čítá necelých 16 stran, s tím že převážnou část zabírá popis vyjádření a předpoklady řízení před Ústavním soudem. Samotné posouzení věci a argumentace představuje pouhé čtyři strany, tedy čtvrtinu textu. Dle mého názoru byl v nálezu prostor pro podrobnější argumentaci ve vztahu k výkladu projevu vůle prezidenta či důsledkům porušení ústavní povinnosti opatřit přijatý zákon podpisem. Stejně tak mi tam chybělo posouzení některých otázek obsažených ve vyjádřeních, jako třeba proč Ústavní soud neodmítl návrh pro nepřislušnost, jak to navrhovala vláda. Tedy ačkoliv výsledek byl očekávatelný, protože vycházel z judikatury a názorů odborné veřejnosti, tak rozsah argumentace byl dle mého nedostatečný.

2.3.5 Přijatá opatření v daňovém balíčku

Přijaté znění daňového balíčku pro rok 2021 bylo oproti navrhovanému znění poněkud rozsáhlejší a změny vložené pozměňovacími návrhy byly mnohem podstatnější ve srovnání s původní verzí daňového balíčku. Přijatá opatření rozdělím do několika skupin a stručně se je pokusím popsat:

- i. zákon o místních poplatcích – oproti navrhovanému znění nedošlo ke změně a bylo schváleno rozšíření osvobození od poplatku pro průvodce pacientů hospitalizovaných osob;
- ii. zákon o účetnictví – oproti původnímu znění se do daňového balíčku dostala možnost obchodní korporace požádat o uložení účetní závěrky do sbírky listin v obchodním rejstříku prostřednictvím podání u správce daně;
- iii. zákon o dani z nemovitých věcí – přijaté znění se neliší od navrhovaného ani u tohoto zákona, a nově se tedy druh pozemku určuje dle stavu zapsaného v katastru nemovitostí a obce mohou stanovit rozdílné koeficienty pro jednotlivé části obce;
- iv. zákon o daních z příjmů
 - a. zrušení superhrubé mzdy – viz dále;
 - b. zavedení progresivního zdanění – viz dále;
 - c. základní sleva na poplatníka – konečná výše slevy na poplatníka byla schválena ve znění navrženém Senátem, která činí pro rok 2021 27 840 Kč a pro rok 2022 30 840 Kč;
 - d. daňový bonus – pozměňovacím návrhem poslance Výborného došlo k odstropování daňového bonusu;
 - e. daňové odpisy – díky pozměňovacím návrhům došlo ke zvýšení hranice pro odpisování hmotného majetku ze 40 000 Kč na 80 000 Kč, zrušilo se odpisování nehmotného majetku a dále byly obnoveny mimořádné odpisy pro majetek v 1. a 2. odpisové skupině;¹⁰⁷
 - f. stravenkový paušál – projekt stravenkového paušálu nebyl v rámci legislativního procesu změněn a od ledna 2021 je daňově podporován příspěvek na stravování;

¹⁰⁷ PITTERLING, Marcel. *Novely zákona o daních z příjmů ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob přijaté v roce 2020*. Finanční, daňový a účetní bulletin. 2021, č. 1, s. 2-9. ISSN 1210-5570.

- g. zdanění příjmů z dluhopisů – v této oblasti došlo k rozšíření osvobození příjmů ze státních dluhopisů vydaných ČR, členským státem EU a EHP;
- v. zákon o spotřebních daních – oproti původnímu návrhu byly schválené sazby daně mírně změněny, a navíc byla snížena sazba daně z minerálních olejů;
- vi. zákon o pravidlech rozpočtové odpovědnosti – na základě pozměňovacího návrhu poslance Babiše byl v důsledku zrušení superhrubé mzdy a solidárního zvýšení daně předpokládán značný výpadek v příjmech veřejných rozpočtů¹⁰⁸, musel být tedy novelizován i tento zákon, čímž došlo k rozvolnění rozpočtových pravidel;

¹⁰⁸ Pozn. Z odůvodnění pozměňovacího návrhu (vydaného jako sněmovní dokument č. 6592) vyplývá, že předpokládaná celková výše příjmů vybraných na dani z příjmu fyzických osob bude nižší o 85,2 miliard Kč, a to i přes zavedení progresivní sazby daně.

3 Zavedení progresivní sazby daně a zrušení superhrubé mzdy

V předchozí části jsem se obecně zabývala opatřeními v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva, a to jak v oblasti legislativní, tak i v oblasti nelegislativní. Zvláštní důraz jsem přitom kladla na daňový balíček pro rok 2021, a to zejména na proces jeho přijetí a okolnosti s přijetím související.

V této části se budu podrobněji zabývat dvěma konkrétními opatřeními z daňového balíčku – nahrazením solidárního zvýšení daně progresivní sazbou daně a zrušením superhrubé mzdy jakožto dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Obě opatření se týkají změn v oblasti daně z příjmů fyzických osob. Důvodem, proč jsem si vybrala právě tato opatření, je že se dle mého názoru jedná o jednu z nejvýznamnějších změn, ne-li reformu, v oblasti daně z příjmů fyzických osob za posledních několik let. Zrušení superhrubé mzdy jakožto dílčího základu daně i nahrazení solidárního zvýšení daně progresivní sazbou daně (i když v jiné výši) bylo označeno v programovém prohlášení Babišovy vlády v podstatě za jediný cíl v oblasti daní z příjmů (tedy společně s některými souvisejícími dílčími změnami)¹⁰⁹, avšak po celé 3 roky jejich vlády nedošlo k prosazení těchto změn. Obě opatření jsou spolu úzce provázaná, mimo jiné byla i zařazena do zákona jedním pozměňovacím návrhem.

Při zkoumání těchto opatření se budu nejdříve zabývat jejich teoretickým vymezením a historickým vývojem související právní úpravy v ČR. Nakonec se pokusím zhodnotit, zda je možné obě opatření označit za daňová koronavirová opatření ve smyslu, jaký jsem tomuto termínu přiřadila výše.

3.1 Zavedení progresivní sazby daně

3.1.1 Obecně k sazbě daně

Sazba daně je vedle subjektu, předmětu, základu, výpočtu, daňového určení daně a zdaňovacího období, jedním ze základních konstrukčních prvků daně.¹¹⁰ „Sazba daně je

¹⁰⁹ VLÁDA ČR. Programové prohlášení vlády České republiky. In: *vlada.cz* [online]. 2018 [cit. 1. 11. 2021].

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

¹¹⁰ BOHÁČ, Radim a Marie KARFÍKOVÁ. Konstrukční prvky daní. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 158. ISBN 978-80-7552-935-0.

algoritmus, jehož prostřednictvím se ze základu daně sníženého odpočty stanoví velikost daně“¹¹¹.

Sazbu daně je možné dělit dle různých hledisek. Z hlediska druhu základu daně se dělí sazba na:

- i. jednotnou, která je totožná pro veškeré typy a druhy předmětu daně; a
- ii. diferencovanou, u níž se výše sazby liší v závislosti na druhu předmětu daně.

Druhé dělení rozlišuje sazby daně v závislosti na jejich vztahu k velikosti základu daně, a jedná se o sazbu:

- i. pevnou, jež je vztažena k jednotce základu daně, bez ohledu na peněžní ocenění takového základu daně; a
- ii. proporcionální, která se vyjadřuje zpravidla procentem a užívá se v případech, kdy základ daně má hodnotový charakter.

Proporcionální sazbu daně je možné dále dělit dle hodnot, kterých sazba daně nabývá, na:

- a. lineární, o ní je možné mluvit v případě, kdy při různém základu je sazba daně určena stejným procentem;
- b. degresivní, takto je označována sazba daně, jejíž procento se vzrůstajícím základem daně klesá; a
- c. progresivní, která funguje na opačném principu než sazba degresivní, a tedy procento se vzrůstajícím základem daně roste.^{112,113}

U progresivní sazby daně je možné (a vhodné) dále rozlišovat, zda se jedná o sazbu progresivně klouzavou či stupňovitou. Pro oba tyto podtypy platí, že existuje několik pásem sazeb daně, které rostou se zvyšujícím se základem daně (tedy podstata progresivní sazby daně). Zásadní rozdíl spočívá v tom, na jak velkou část základu daně tuto sazbu aplikují. U první z nich se použije vyšší procentní sazba pouze na tu část základu daně, která převyšuje hranici daného pásma. Zatím co u druhé, se při přechodu do vyššího pásma uplatňuje vyšší procentuální sazba na celý základ daně. Krátký ilustrační příklad: *Uvažuji stát Alfa. Ve státě Alfa mají 10 poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kdy 3 spadají do prvního daňového pásma (základ daně každého je 8 000), 5 do druhého (základ daně každého je 40 000) a 2 do třetího (základ daně každého je 100 000). Všichni odvádí daně přesně ve výši, jaká odpovídá jejich daňové povinnosti. Sazbu daně z příjmů fyzických osob mají stanovenou jako progresivně klouzavou a výpočet činí na základě následující tabulky.*

¹¹¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018, s. 26. ISBN 978-80-7380-687-3.

¹¹² Tamtéž, s. 27.

¹¹³ HRUBÁ SMRŽOVÁ, P., MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020, s. 305. ISBN 978-80-7380-796-2.

Tabulka 1 – Základ a sazba daně ve státě Alfa

	Základ daně	Sazba daně
1.	10 000 a méně	10 %
2.	10 001 – 50 000	20 %
3.	50 001 a více	30 %

Zdroj: vlastní zpracování.

Za rok 20X4 ve státě Alfa tedy dohromady vybrali na dani z příjmu fyzických osob 85 400. V témže roce se ve státě Alfa rozhodli, že příjmy z daní nejsou dostatečné, a proto od roku 20X5 přejdou na progresivně stupňovitá sazbu namísto sazby progresivně klouzavé. Celková daň za rok 20X5 se zvýšila na 102 400. Celková suma vybraných daní se při použití progresivně stupňovité sazby zvýšila o necelých 20 %.

Mezi typy progresivního zdanění je možné také zařadit negativní daň. Koncept negativní daně rozpracoval ve svém díle *Kapitalismus a svoboda* Milton Friedman. Negativní daň, jak ji chápe Friedman, není pouhým způsobem pro určení výše daně, ale je součástí širších změn v oblasti veřejných financí, zejména na straně výdajové. Základní myšlenkou je, že vláda by měla pomáhat příspěvky lidem, protože jsou chudí, a ne z titulu jejich věku, zaměstnání či jiného kritéria. Ve světě negativní daně by nebyly vypláceny příspěvky, jak je známe (např. příspěvek na bydlení, dotace zemědělcům a další), ale lidé bez dostatečných příjmů, by platili zápornou daň, jinak řečeno by měli nárok na dotaci od státu.¹¹⁴ Vysvětlím na následujícím ilustračním příkladu: *Uvažuji stát Beta. Ve státě Beta se platí negativní daň. Hranici nezdanitelného příjmu stanovili na 50 000 a sazba daně činí 20 %. Výpočet uskutečňují na základě jednoduchého pravidla. Pokud má osoba příjem rovný či menší jak 50 000, má nárok na částku rovnající se rozdílu mezi jejím příjmem a hranicí nezdanitelného příjmu vynásobeného sazbou daně. V případě, že příjem osoby přesahuje 50 000, pak základ daně činí rozdíl mezi příjmem a hranicí nezdanitelného příjmu. Vzorové příklady odvedené daně a obdržené dotace v závislosti na výši příjmu lze vidět v následující tabulce.*

¹¹⁴ FRIEDMAN, Milton. *Kapitalismus a svoboda*. Praha: Liberální institut, 1994, s. 166. ISBN 80-85787-33-4.

Tabulka 2 – Negativní daň ve státě Beta

Příjem	Výpočet	Odvedená daň	Dotace
0	$(0 - 50\,000) \cdot 0,2$	- 10 000	10 000
20 000	$(20\,000 - 50\,000) \cdot 0,2$	- 6 000	6 000
50 000	$(50\,000 - 50\,000) \cdot 0,2$	0	0
100 000	$(100\,000 - 50\,000) \cdot 0,2$	10 000	0
200 000	$(200\,000 - 50\,000) \cdot 0,2$	30 000	0

Zdroj: vlastní zpracování.

Jako hlavní výhody negativní daně vidí Friedman zacílenou pomoc osobám bez dostatečných příjmů, transparentnost celého systému a podstatné zlevnění administrativních výdajů spojených s vyplácením dávek, díky zrušení příslušných struktur.¹¹⁵ Systém negativní daně, jak si jej představoval Friedman, v ČR neexistuje, avšak máme dva specifické daňové prvky – daňový odpočet a daňový bonus – v jejichž případě se hovoří o záporné dani.¹¹⁶ Daňový bonus vzniká v případě, že daňové zvýhodnění dle § 35c zákona o daních z příjmů subjektu daně z příjmů fyzických osob přesahuje daň vypočtenou podle § 16 zákona o daních z příjmů. Takový daňový subjekt má potom nárok na částku odpovídající daňovému bonusu (a s účinností od 1. ledna 2021 došlo k jeho odstopování, viz výše).

Zastánci progresivního zdanění předkládají několik argumentů. Jeden z nich se opírá o zákon klesajícího mezního užitku, který představila ekonomická škola marginalistů. Tento zákon říká, že mezní užitek (užitek z dodatečně získané jednotky určitého statku) s růstem objemu spotřebovaných jednotek určitého statku klesá.¹¹⁷ Pokud tento zákon aplikuji na příjem, pak to znamená že dodatečný příjem 1 000 Kč bude mít vyšší mezní užitek pro osobu s měsíčním příjmem 10 000 Kč, než pro osobu s příjmem 100 000 Kč. Jinak řečeno platí, že lidé s vysokými příjmy nemají ze svých peněz takový užitek jako lidé s příjmy nízkými, a proto je možné je zdanit vyšší daňovou sazbou. Další důležitý argument pro zastánce progresivního zdanění je vyvozen z konceptu horizontální a vertikální spravedlnosti. Horizontální spravedlnost se zaměřuje na to, co má být „optimální základnou zdanění, která by co nejlépe postihla platební kapacitu

¹¹⁵ Tamtéž.

¹¹⁶ BOHÁČ, Radim a Marie KARFÍKOVÁ. Konstrukční prvky daní. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 162. ISBN 978-80-7552-935-0.

¹¹⁷ HOLMAN, Robert. Marginalistická revoluce. In: HOLMAN, Robert a kol. *Dějiny ekonomického myšlení*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2001. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-631-X.

*poplatníků*¹¹⁸. Horizontální spravedlnost nastává, pokud subjekty se stejnou nebo podobnou schopností platit daně mají platit daně ve stejné výši. Zatímco vertikální spravedlnost požaduje, aby subjekty s vyššími příjmy platily i vyšší daně. A pokud osoby s vyššími příjmy platí vyšší daně nejenom v absolutním měřítku, ale i v relativním, jedná se o progresivní zdanění. Díky tomuto může dojít k redistribuci bohatství ve společnosti, kdy peníze osob s vysokými příjmy jsou přerozdělovány osobám s příjmy nižšími. Peníze se tedy dostanou k těm, kteří to doopravdy potřebují.^{119,120}

Kritici progresivního zdanění poukazují na argumenty vycházející z Lafferovy křivky. Ta ukazuje, že při růstu míry zdanění jsou přírůstky daňových výnosů stále menší. Vztah mezi daňovými výnosy a mírou zdanění není lineární. To, že je Lafferova křivka pouze teoretický konceptem neznamená, že by neplatila. Pouze to znamená, že nedokážeme určit její přesné hodnoty. Její platnost byla dokonce několikrát v minulosti potvrzena.¹²¹ Vysoká míra (progresivního) zdanění odrazuje daňové subjekty od snahy o dosahování vyšších příjmů. Stát tím, že uloží daňovou povinnost, v podstatě stanovuje subjektu povinnost vydat něco (peníze) ze svého vlastnictví. To výrazně omezuje mimo jiné i svobodu vlastnictví zaručenou v Listině. Dochází ovšem i k utlumení zájmu a snahy o dosažení vyšších příjmů a podnikavosti obecně. Progresivní zdanění tedy nepřímě demotivuje daňové subjekty dostat se do vyšších příjmových tříd. Mezi odpůrce progresivního zdanění pro daně příjmové, zejména ve vztahu k vysokým daňovým sazbám, patřil již dříve zmíněný Milton Friedman. Namítal, že progresivní zdanění nedopadá stejně na všechny osoby v rámci jedné příjmové třídy. Rozlišoval takto osoby, které se bohatými stávají a ty, které bohatými už jsou. Progresivní zdanění podle něj znevýhodňuje zejména první z těchto skupin, protože zabraňuje v akumulaci bohatství, ačkoliv to neomezuje samotnou možnost být bohatý. Dalším problémem progresivního zdanění dle Friedmana je, že v důsledku vysokých daňových sazeb dochází ke vzniku nejrůznějších daňových výjimek a jiných opatření, které

¹¹⁸ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 1. vydání. Praha Wolters Kluwer, 2013, s. 40. ISBN 978-80-7478-388-3.

¹¹⁹ MUSGRAVE, Richard Abel a Peggy B. MUSGRAVE. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 1994. ISBN 80-85603-76-4.

¹²⁰ BLECHOVÁ, Beáta. Progresivní nebo "rovná" daň – ekonomické i politické dilemma. In: *Politická ekonomie* [online]. 2012, Vol. 60, No. 5, s. 649–667 [cit. 20. 10. 2021]. Dostupné z: <https://polek.vse.cz/pdfs/pol/2012/05/05.pdf>.

¹²¹ Pozn. V USA kupříkladu došlo po první světové válce k postupnému snížení daňové sazby z 73 % na 24 % prezidentem Coolidgem. Během následujících let daňové příjmy více než dvojnásobně vzrostly při minimální inflaci.

umožňují vyhnout se daním. Může tedy dojít k výrazným nerovnostem i mezi subjekty stejné příjmové třídy, a to v závislosti na tom, zda je příjem jednoho ze subjektů možno zahrnout pod jednu z legislativních výjimek. Toto jde zcela proti principu rovnosti a Friedman logicky vznáší požadavek minimalizace takových výjimek. Daňovou progresi je třeba vždy náležitě ospravedlnit, přičemž je nutno pamatovat na skutečnost, že se jedná o závažný zásah do vlastnické svobody (jak bylo zmíněno výše).^{122,123}

V zásadě lze s jistotou říct, že progresivní zdanění má své výrazné výhody i nevýhody a je na zákonodárci a jeho politickém směřování, jakou daňovou sazbu zvolí a jak tuto volbu ospravedlní před voliči.

3.1.2 Solidární zvýšení daně

Solidární zvýšení daně (přezdívané také jako solidární daň či daň milionářská) bylo v ČR vneseno do § 16a zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2013 zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů. Ačkoliv se rozhodně nejedná o nový typ daně, dovolím si v následujícím textu referovat o solidárním zvýšení daně jako o dani, s ohledem na zažitost používání tohoto označení. Daň byla představena jako reakce na globální ekonomickou krizi v roce 2008. Solidární zvýšení daně bylo z počátku prezentováno jako krátkodobé řešení, které mělo platit pro zdaňovací období let 2013 až 2015. Nakonec toto zvláštní zvýšení daně vydrželo až do konce roku 2020. Sazba solidární daně činila 7 % a základem pro výpočet byl kladný rozdíl mezi i) součtem příjmů zahrnovaný do dílčího základu daně podle § 6 a § 7 zákona o daních z příjmů, a ii) 48násobkem průměrné mzdy. Daň tedy byla relevantní pouze v případě, že daňový subjekt měl nadlimitní příjmy ze závislé činnosti a/nebo ze samostatné činnosti. Ostatní zdroje příjmů dle § 8, § 9 a § 10 zákona o daních z příjmů, tedy z kapitálového majetku, z nájmu a ostatní příjmy, vůbec nebyly ve vztahu k solidární dani relevantní.¹²⁴

Otázkou je, zda je možné solidární daň považovat za formu progresivního zdanění či nikoliv. Myslím si, že ačkoliv solidární daň obsahuje prvky progresu, tak ji není možné označit za progresivní sazbu daně. Problém vidím v tom, že se solidární daň neuplatňovala na všechny dílčí základy daně z příjmů fyzických osob, ale pouze na dva. Stejný či obdobný postoj zaujímá řada

¹²² ENGLIŠ, Karel. *Malá finanční věda*. Praha: Fr. Borový, 1932, s. 108. 324 s.

¹²³ FRIEDMAN, Milton. *Kapitalismus a svoboda*. Praha: Liberální institut, 1994, s. 151. ISBN 80-85787-33-4.

¹²⁴ VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb. o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, č. 500/2012 Dz.

dalších autorů. Mohu uvést například Petru Jánošíkovou, která stejně jako já vidí důvod v tom, že se solidární zvýšení daně aplikuje pouze na dílčí základy daně podle § 6 a § 7 zákona o daních z příjmů.¹²⁵ Názor, že nejde o nové daňové pásmo, prezentuje v komentáři k zákonu o daních z příjmů i Vladimír Pelc. Bohužel neuvádí, jakým způsobem k tomuto závěru došel.¹²⁶ Ke statutu solidárního zvýšení daně se krátce po jejím zavedení vyjádřila i katedra finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Katedra se usnesla na závěru, že sazba daně z příjmů fyzických osob zůstává i nadále lineární sazbou, a to i přesto, že byl nově představen prvek progresivity. Katedra dále zdůrazňuje důležitou skutečnost, a to potřebu rozlišovat zákonnou sazbu daně od efektivní sazby, která zohledňuje řadu faktorů včetně ostatních konstrukčních prvků daně.¹²⁷

S účinností od 1. 1. 2021 daňový balíček po 8 letech solidární daň zrušil, což vláda předpokládala v jejím programovém prohlášení, a nahradil ji opětovným zavedením progresivního zdanění.¹²⁸

3.1.3 Vývoj sazby daně z příjmů fyzických osob v České republice

Progresivní sazba daně znovu našla své místo v zákoně o daních z příjmů pro příjmy fyzických osob od 1. ledna 2021. V § 16 zákona o daních z příjmů bylo do počátku roku 2021 možné nalézt dvě sazby daně pro dvě různá daňová pásma. První z nich činí 15 % a vztahuje se na tu část základu daně, která nepřesahuje 48násobek průměrné mzdy, zatímco velikost druhé sazby je 23 % a uplatní se na tu část základu daně, která přesahuje 48násobek průměrné mzdy. Jedná se tedy o progresivně klouzavou sazbu daně. Výše průměrné mzdy se v souladu s § 21g zákona o daních z příjmů určuje na základě § 23b odst. 4 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pojistném na sociální zabezpečení“), jako součin všeobecného vyměřovacího základu za

¹²⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. Daňové právo de lege lata. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018, s. 107. ISBN 978-80-7380-687-3.

¹²⁶ PELC, Vladimír. § 16a [Solidární zvýšení daně]. In: PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 363–366. Beckova edice Komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6.

¹²⁷ KARFÍKOVÁ, Marie. Sazba daně z příjmů fyzických osob od 1. ledna 2013. In: *prf.cuni.cz* [online]. Katedra finančního práva a finanční teorie. Právnická fakulta. Univerzita Karlova. 26. 2. 2013 [cit. 4. 11. 2021]. Dostupné z: https://www.prf.cuni.cz/sites/default/files/old_files/1404045826.pdf.

¹²⁸ VLÁDA ČR. Programové prohlášení vlády České republiky. In: *vlada.cz* [online]. 2018 [cit. 3. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/assets/jednani-vlady/programove-prohlaseni/Programove-prohlaseni-vlady-cerven-2018.pdf>.

kalendářní rok, který o 2 roky předchází kalendářnímu roku, pro který se průměrná mzda zjišťuje, a přepočítacího koeficientu pro úpravu tohoto všeobecného vyměřovacího základu.

V porovnání se solidární daní spatřuji dva hlavní rozdíly. První z nich je výše sazby. Pokud plátce daně splnil zákonné podmínky k uplatnění solidárního zvýšení daně, pak celková sazba daně pro částku převyšující 48násobek průměrné mzdy činila 22 %, zatímco v současnosti je daňová sazba o jeden procentní bod vyšší. Druhým, podle mě zásadnějším rozdílem, je rozsah příjmů, ze kterých daň vypočítáváme. Od 1. ledna se zvýšená sazba daně uplatní na veškeré dílčí základy daně, tedy i na tzv. pasivní příjmy¹²⁹, které byly ze zdanění solidární daně vyloučeny. Myslím si, že z hlediska konstrukce daní se jedná o krok správným směrem, protože staví veškeré dílčí základy daně naroveň.¹³⁰

Předtím než byla v roce 2008 zavedena lineární sazba daně ve výši 15 % (od roku 2013 mírně deformovaná solidárním zvýšením daně) měla ČR historii existence výrazného progresivního zdanění a několika daňových pásem. Od 1. ledna 1993, kdy ČR vznikla jako samostatný stát a nabyl účinnosti zákon o daních z příjmů, existovalo 6 daňových pásem a zdanění se provádělo na základě progresivně klouzavé sazby.

Tabulka 3 – Sazba daně v roce 1993

	Základ daně	Sazba daně
1.	0 Kč – 60 000 Kč ¹³¹	15 %
2.	60 000 Kč – 120 000 Kč	20 %
3.	120 000 Kč – 180 000 Kč	25 %
4.	180 000 Kč – 540 000 Kč	32 %
5.	540 000 Kč – 1 080 000 Kč	40 %
6.	1 080 000 Kč a více	47 %

¹²⁹ Pasivním příjmem rozumím příjmy podle § 8, § 9, § 10 zákona o daních z příjmů. Za pasivní příjmy se tradičně považují příjmy z pronájmu nemovitostí, investic do dluhopisů, akcií a dalších investičních nástrojů. Velice zjednodušeně řečeno, jsou to ty peníze, které vám vydělávají, zatímco spíte.

¹³⁰ Co se týká odhadovaných dopadů na veřejné rozpočty, tak nahrazení solidárního zvýšení daně progresivním zdaněním má mít pozitivní dopad pouze ve výši 0,5 miliardy Kč (vyplývá to z odůvodnění pozměňovacího návrhu vydaného jako sněmovní dokument č. 6592).

¹³¹ V původním znění zákona o daních z příjmů nebyla uvedena koruna česká jako měnová jednotka, nýbrž koruna československá.

Zdroj: vlastní zpracování.

V následujících letech docházelo k postupnému snižování daňové sazby v nejvyšších daňových pásmech. V roce 1994 byla sazba v 6. pásmu snížena ze 47 % na 44 %¹³² a v následujícím roce byla dále snížena na 43 %¹³³. Od srpna 1995 byl snížen počet daňových pásem na 5 a zároveň byl upraven jejich rozsah.

Tabulka 4 – Sazba daně v roce 1995

	Základ daně	Sazba daně
1.	0 Kč – 84 000 Kč	15 %
2.	84 000 Kč – 144 000 Kč	20 %
3.	144 000 Kč – 204 000 Kč	25 %
4.	204 000 Kč – 564 000 Kč	32 %
5.	564 000 Kč a více	40 %

Zdroj: vlastní zpracování.

V letech 1997 až 1999 byly přijaty tři novely^{134,135,136}, díky kterým došlo k postupnému zvyšování částek určujících hranice jednotlivých daňových pásem, avšak samotné procentuální

¹³² Zákon č. 323/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., zákona č. 96/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb. a zákona č. 196/1993 Sb., zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb. a zákona č. 157/1993 Sb., a zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 157/1993 Sb.

¹³³ Zákon č. 259/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁴ Zákon č. 316/1996 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁵ Zákon č. 210/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁶ Zákon č. 333/1998 Sb., Zákon, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

sazby daně či počet daňových pásem zůstal beze změn. K tomu došlo až se vstupem do nového milénia, kdy bylo zrušeno 5. daňové pásmo.¹³⁷

Tabulka 5 – Sazba daně v roce 2000

	Základ daně	Sazba daně
1.	0 Kč – 102 000 Kč	15 %
2.	102 000 Kč – 204 000 Kč	20 %
3.	204 000 Kč – 312 000 Kč	25 %
4.	312 000 Kč a více	32 %

Zdroj: vlastní zpracování.

Hned v roce 2001 došlo k opětovnému zvýšení hranic daňových pásem¹³⁸, které vydrželo v této podobě 5 let. S účinností od 1. ledna 2006 byla zavedena prozatím nejnižší sazba daně z příjmů fyzických osob ve výši 12 %, a to u prvního daňového pásma.¹³⁹

Tabulka 6 – Sazba daně v roce 2006

	Základ daně	Sazba daně
1.	0 Kč – 121 000 Kč	12 %
2.	121 000 Kč – 218 400 Kč	19 %
3.	218 400 Kč – 331 200 Kč	25 %
4.	331 200 Kč a více	32 %

Zdroj: vlastní zpracování.

Počátkem roku 2008 je po 15 letech přerušena linie neustále měnících se progresivně klouzavých sazeb daně z příjmů fyzických osob a je nahrazena lineární sazbou ve výši 15 %¹⁴⁰, která vydržela až do konce roku 2020.

¹³⁷ Zákon č. 129/1999 Sb., kterým se mění zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu.

¹³⁸ Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

¹³⁹ Zákon č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony.

¹⁴⁰ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Z výše popsané, i když ne zcela vyčerpávající, historie vývoje sazby daně z příjmů fyzických osob je možné si povšimnout, že zákon o daních z příjmů není nadarmo označován za jeden z nejčastěji novelizovaných zákonů. Jenom ke změně ustanovení § 16 docházelo téměř každý rok (a v některých letech byl § 16 změněn více než jednou v témže roce). Jeden z důvodů spočíval v tom, že hranice daňových pásem byly stanoveny pevnými částkami. To je sice přehlednější, ale v případě inflace (nebo i jiných vlivů) je třeba tyto hranice měnit. Dalším výrazným momentem tohoto vývoje je postupná tendence zákonodárce ke zmírnění daňové progresy, ať už jde o redukci počtu daňových pásem či snížení daňových sazeb. ČR uzákoněním jedné sazby daně (v nominální výši 15 %) v roce 2008 volně navázala na trend zavedení lineární sazby daně ve středoevropských a východoevropských státech.¹⁴¹ Avšak zatímco nominální výše sazby byla poměrně nízká, tak efektivní sazba daně pro svobodného a bezdětného poplatníka s 67% průměrným platem činila v roce 2010 39 % a v roce 2020 41,6 %. U svobodného a bezdětného poplatníka s 167% průměrným platem činila daňová zátěž v roce 2010 44,7 % a v roce 2020 dokonce 45,7 %.¹⁴² Z tohoto je zřetelné, že ačkoliv nominálně byla sazba daně lineární, tak efektivně společně s dalšími konstrukčními prvky působila progresivně.

Velice krátce představím, jak se proměňovaly absolutní výše částek, které byly ve sledovaných letech vybrány na dani z příjmů fyzických osob, v závislosti na proměnách daňových sazeb.¹⁴³ Při hodnocení těchto čísel je třeba mít na vědomí, že nejsou očištěna o vliv inflace či jiných ekonomických vlivů (zejména ve vztahu k ekonomickému cyklu). I přestože se kontinuálně od roku 1993 až do roku 2007 zmenšovala daňová progresy, tak daňové příjmy rostly meziročně v těchto letech v průměru o více než 13 %. Jediný rok, kdy se vybralo na inkasu daně z příjmů fyzických osob méně, než v roce bezprostředně předcházejícím byl rok 2006. V tomto roce byla zavedena pro první daňové pásmo, prozatím, nejnižší sazba daně ve výši 12 %, což rozhodně mohl být faktor ovlivňující vybranou výši daně. V roce 2008 byla zavedena lineární sazba daně ve výši 15 % (ale také na podzim přišla finanční krize následovaná ekonomickou recesí). V roce 2008 a v roce 2009 bylo meziročně vybráno méně na dani z příjmů fyzických osob, než tomu bylo v roce předcházejícím (v roce 2009 byl meziroční pokles o více než 12 %). V následujících letech je

¹⁴¹ EVROPSKÁ CENTRÁLNÍ BANKA. Flat Taxes in Central and Eastern Europe. In: *ecb.europa.eu* [online].

European Central Bank: Monthly Bulletin. 2007, September [cit. 5. 11. 2021]. Dostupné z: https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/mb200709_focus10.en.pdf.

¹⁴² OECD. *Taxing Wages 2021*. Paris: OECD Publishing [online]. 2021, s. 151–153 [cit. 5. 11. 2021]. ISSN 2072-5124. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2021_83a87978-en#page4.

¹⁴³ Pozn. Jedná se součet inkasa z daně příjmů fyzických osob z příznání a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

možné sledovat mírný meziroční růst inkasa v průměru o 180 bazických bodů. V roce 2013, kdy bylo zavedeno solidární zvýšení daně, bylo vybráno pouze o necelých 5 % více v porovnání s rokem 2012. V letech následujících (2014–2019) je možné pozorovat průměrný meziroční růst o 10 %, a to i přestože nedošlo ke zvýšení sazby daně. Rok 2020 a krize vyvolaná pandemií koronaviru přinesly pokles inkasa daně z příjmů fyzických osob o 7 %, avšak v porovnání s přechozími lety byla inkasovaná částka stále vyšší, než za rok 2018. Z výše popsaného vývoje inkasa daně z příjmů fyzických osob bohužel nemůžu v rámci této práce představit kvalifikovaný závěr. Avšak myslím, že je možné identifikovat vliv zásadních změn daňových sazeb (např. zavedení 12% sazby pro první daňové pásmo, 15% lineárního zdanění, solidárního zvýšení daně) právě i v těchto hodnotách inkasa.¹⁴⁴

Od roku 2021 se v zákoně o daních z příjmů znovu objevila progresivně klouzavá sazba daně. Daňová progresa je ovšem méně výrazná v porovnání s vývojem v 90. letech minulého století a na začátku tohoto tisíciletí, kdy poslední (a nejmírnější) stav čítal 4 daňová pásma se sazbami v rozmezí 12 % až 32 % u prvního a posledního z těchto pásem. Problému s potřebou měnit pevně stanovené hranice daňových pásem se zákonodárce vyvaroval tím, že hranici určil pomocí průměrné mzdy. Mimo jiné byl obnoven samostatný základ daně s 15% zvláštní sazbou daně pro některé příjmy fyzických osob (např. § 8 odst. 9 zákona o daních z příjmů) právě v souvislosti se zavedením druhého daňového pásma. V obnovení samostatného základu daně vidím situaci, kterou popisoval Friedman (viz první bod této kapitoly), kdy se zvýšením daňové sazby roste počet i daňových výjimek.

Ačkoliv jsme se vrátili k progresivnímu zdanění, které je tradičně vnímáno jako prostředek výběru většího objemu peněz na daních, je důležité vnímat tuto změnu v souvislosti s dalšími přijatými opatřeními, zejména zrušením superhrubé mzdy jako dílčího základu daně a zvýšením základní slevy na poplatníka. Dovolím si tedy připomenout, že nominální sazba se může diametrálně lišit od sazby efektivní, jak je možné vidět na příkladu z předchozího odstavce. Aby bylo možné hodnotit aktuální daňovou zátěž, není vhodné sledovat pouze nominální sazby daně, ale právě ty efektivní. Z efektivních sazeb bude možné vyčíst, jakým způsobem působilo zavedení nominálního progresivního zdanění (ve výši 15 % a 23 %) na progresi v daňové zátěži poplatníků s rozdílnou výší příjmů.

¹⁴⁴ FINANČNÍ SPRÁVA ČR. Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2020. In: *financnisprava.cz* [online]. 13. 4. 2021 [cit. 8. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>.

3.2 Zrušení superhrubé mzdy jako dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti

3.2.1 Obecně k základu daně

Jak bylo již výše řečeno, základ daně patří mezi základní konstrukční prvky daně. Základ daně chápe prof. Karfíková jako „*v penězích, eventuálně i jinak stanovený daňový objekt, z něhož se daň vyměřuje*“¹⁴⁵. Ke správnému pochopení této definice je vhodné zjistit, jak chápe daňový objekt. Daňovým objektem, častěji označovaným jako daňový předmět, je „*hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost*“¹⁴⁶. Daňovým předmětem je např. příjem u daní z příjmů (ať už fyzických či právnických osob) či pozemky, stavby a jednotky pro daň z nemovitých věcí. V publikaci Lexikon – daňové pojmy je vymezen základ daně velmi jednoduše, a to jako „*předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách*“¹⁴⁷. Pokud bych uvažovala výhradně znění těchto definic, tak by mi někdo mohl namítnout, že např. u daně z příjmu neplatí, že předmětem daně je příjem bez dalšího. A měl by pravdu, protože je vždy nutné uvažovat základ daně až po jeho úpravě v souladu se zákonem. To se projevuje zejména u daní výnosových a důchodových, kde je základ daně upravován o připočitatelné a odpočitatelné položky.¹⁴⁸ Jinými slovy lze říct, že základ daně určuje, z čeho budu daň počítat.¹⁴⁹

Stejně jako sazbu daně, tak i základ daně je možné dělit dle různých hledisek. První z hledisek vychází z toho, v jakých měrných jednotkách je předmět vymezen. Základ daně pak rozlišujeme na:¹⁵⁰

- i. valorický – a to v případě, že je základ daně vyjádřen v peněžitých jednotkách; nebo
- ii. specifický – pokud je základ daně vyjádřen v nepeněžitých jednotkách jako např. obsah (základ daně ze staveb a jednotek se určuje jako výměra zastavěné

¹⁴⁵ KARFÍKOVÁ, Marie. Obecná problematika daňového práva. In: BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 160. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

¹⁴⁶ Tamtéž.

¹⁴⁷ BONĚK, Václav. Základ daně. In: BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA., V. a A. HOLMES. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.

¹⁴⁸ KARFÍKOVÁ, Marie. Obecná problematika daňového práva. In: BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 160. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

¹⁴⁹ BOHÁČ, Radim a Marie KARFÍKOVÁ. Konstrukční prvky daní. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 159. ISBN 978-80-7552-935-0.

¹⁵⁰ Tamtéž.

plochy v m²)¹⁵¹ či objem (základ spotřební daně z minerálních olejů se určuje na základě objemu, tedy počtu litrů jako jednotky objemu)¹⁵²; či

- iii. kombinovaný – vytvořen kombinací valorického a specifického základu daně.

Dalším hlediskem, dle kterého se dělí základ daně, je časový okamžik, ke kterému se základ daně stanovuje. Základem daně může být veličina:¹⁵³

- i. stavová – označuje se tak situace, kdy je základ daně určován dle stavu ke konkrétnímu dni, např. u daně z nemovitých věcí je základ daně určován k 1. lednu zdaňovacího období¹⁵⁴; nebo
- ii. toková – základ daně je určován za celé zdaňovací období, např. u daně z příjmů fyzických osob je dle § 16b zákona o daních z příjmů kalendářní rok, proto je třeba uvažovat veškeré příjmy fyzické osoby za tento rok.

Dle zákona o daních z příjmů existují dvě zvláštní kategorie základu daně – dílčí základ daně a samostatný základ daně.

Dílčí základ daně je institut, který se objevuje jen v první části zákona o daních z příjmů, uplatňuje se tedy pouze u příjmů fyzických osoby. V zákoně je uvedeno, že pro poplatníky, kteří mají ve zdaňovacím období dva a více druhů příjmů dle § 6 až § 10 „*je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů s použitím ustanovení odstavce I*“¹⁵⁵. Aby tedy bylo možné stanovit základ daně z příjmů fyzických osob, je třeba nejdříve zjistit veškeré příjmy takové fyzické osoby (ledaže jsou od daně osvobozené), podřadit je pod jeden z § 6 až § 10 a následně upravit takto podřazené příjmy dle zákonných pravidel stanovených pro daný paragraf. Výsledkem provedených úprav je dílčí základ daně. Do dílčího základu daně nejsou započítávány ani příjmy, které tvoří samostatný základ daně. Důvodem existence několika dílčích základů daně je skutečnost, že příjmy fyzických osob jsou velice různorodé. Nejde tedy stanovit univerzální pravidlo, které by bylo možné aplikovat na všechny druhy příjmů.¹⁵⁶ V zákoně o daních z příjmů jsou příjmy fyzických osob rozdělovány do 5 skupin, resp. existuje 5 dílčích základů daně. Jedná o příjmy ze závislé činnosti (§ 6), příjmy ze samostatné činnosti (§ 7), příjmy

¹⁵¹ § 10 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵² § 47 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵³ BONĚK, Václav. Základ daně. In: BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V. a A. HOLMES. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.

¹⁵⁴ § 5 odst. 3 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

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

¹⁵⁶ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 1. vydání. Praha Wolters Kluwer, 2013, s. 97. ISBN 978-80-7478-388-3.

z kapitálového majetku (§ 8), příjmy z nájmu (§ 9) a ostatní příjmy (§ 10). V následující tabulce stručně popíšu, bez zohlednění jakýchkoli výjimek, jak jsou sestavovány jednotlivé dílčí základy daně.

Tabulka 7 – Konstrukce dílčího základu daně dle druhů příjmů

Druh příjmu	Konstrukce dílčího základu daně
Závislá činnost (§ 6)	Příjmy
Samostatná činnost (§ 7)	Příjmy – (i) výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, nebo (ii) paušální výdaje
Kapitálový majetek (§ 8)	Příjmy
Nájem (§ 9)	Příjmy – (i) výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nebo (ii) paušální výdaje ve výši 30 %
Ostatní příjmy (§ 10)	Příjem – výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmu (nepřihlíží se k zápornému rozdílu)

Zdroj: vlastní zpracování.

Zatímco institut dílčího základu daně je pouze u příjmů fyzických osob, tak samostatný základ daně se objevuje u daně z příjmů fyzických i právnických osob. Ne všechny příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, jsou zahrnovány do všeobecného základu daně, resp. součtu jednotlivých dílčích základů. V těchto případech se hovoří o samostatném základu daně. „Samostatný základ daně je jednotlivý příjem, nebo několik příjmů od jedné osoby vyplacené v průběhu jediného kalendářního měsíce, ze kterého sráží daň osoba, jež příjem vyplácí.“¹⁵⁷ Zákodárce samostatný základ daně užije většinou v případech, kdy chce pro takový příjem stanovit vyšší či nižší sazbu daně, než je základní sazba daně. Sazba daně, která se užije pro samostatný základ daně, je označována jako zvláštní sazba daně. Zvláštní sazba daně je vždy lineární, protože jednotlivý příjem nevypovídá o celkové platební schopnosti daňového poplatníka, proto by stanovení jiné než lineární sazby daně, nebylo spravedlivé.¹⁵⁸ V aktuálně platném¹⁵⁹ znění zákona o daních z příjmů jsou tři zvláštní sazby daně, všechny ve shodné výši 15 %. První z nich dle § 16a odst. 1 zákona o daních z příjmů se uplatní na vybrané příjmy z části první tohoto zákona (např. příjmy dle § 8 odst. 9 zákona o daních z příjmů). Toto ustanovení bylo součástí daňového balíčku, je tedy v zákoně o daních z příjmů až s účinností od 1. ledna 2021. Druhá sazba dle § 21

¹⁵⁷ Tamtéž, s. 102.

¹⁵⁸ Tamtéž, s. 103.

¹⁵⁹ K datu uzavření rukopisu práce.

odst. 4 zákona o daních z příjmů se uplatní na příjmy dle § 20b zákona o daních z příjmů. A poslední, třetí, dle § 36 zákona o daních z příjmů je možné uplatnit, jak na příjmy fyzických, tak i právnických osob, avšak pouze pokud jsou v § 36 uvedeny. Daň vypočítaná jako součin daňové sazby a samostatného základu daně je označována jako daň srážková, pokud je odváděna osobou odlišnou od poplatníka.¹⁶⁰ Pokud jde o srovnání se základní sazbou daně, tak je současná zvláštní sazba nižší o 4 % v porovnání s 19% základní sazbou pro daň z příjmů právnických osob. Ovšem základní sazba pro daň z příjmů fyzických osob byla totožná se zvláštní, a to až do 31. 12. 2020. Jaký byl tedy důvod existence samostatných základů daně i u fyzických osob, pokud byla zvláštní sazba rovna základní? Dle mého názoru byly příčinou další konstrukční prvky daně, které upravovaly (hlavně směrem nahoru) efektivní hodnotu základní sazby daně jako např. solidární zvýšení daně.

3.2.2 Dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti do 31. 12. 2020

Podobně jako v případě daňové sazby, jejíž vývoj jsem stručně popsala v předchozím bodu, tak i vymezení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti prošlo od nabytí účinnosti zákona o daních z příjmů nemalými proměnami. Dříve než přikročím k nastínění tohoto vývoje, tak popíšu tři klíčové pojmy – tzv. čistá mzda, hrubá mzda a superhrubá mzda – ačkoliv formální definice žádného z nich není uvedena v právním řádu.

Ještě předtím, než přistoupím k jejich vymezení, vysvětlím další tři termíny, které jsou s touto problematikou úzce provázané, a to sociální pojištění, veřejné (všeobecné) zdravotní pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Termín sociální pojištění je používán jako souhrnné označení pro důchodové pojištění a nemocenské pojištění. Zatímco příspěvek na státní politiku zaměstnanosti je „*odvod do státního rozpočtu placený spolu s pojistným na sociální zabezpečení nebo pojistným na důchodové pojištění*“¹⁶¹. Sociální pojištění i příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (včetně jejich procentuální výše) jsou upraveny zákonem o pojistném na sociální zabezpečení. Veřejné zdravotní pojištění je upraveno samostatně zákonem č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejném zdravotním pojištění“), a v literatuře je vymezeno jako „*pojištění všeobecně platné, na jehož základě se podle jednotné právní úpravy poskytuje*

¹⁶⁰ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 1. vydání. Praha Wolters Kluwer, 2013, s. 104. ISBN 978-80-7478-388-3.

¹⁶¹ PŘIB, Jan. Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. In: HENDRYCH, Dušan a kol. *Právníkový slovník*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-059-1.

*oprávněným osobám zdravotní péče hrazená z prostředků tohoto obligatorního (povinného) zákonného pojištění*¹⁶². Společně jsou označována také jako veřejná pojistná, která mají povahu podmíněně ekvivalentního plnění. Mimo jiné se jedná i o daně v širším smyslu, jak jsem již uvedla v první části této práce. Výše sazeb na veřejná pojistná se v průběhu let několikrát změnila, ale vždy byla podle těchto zákonů z menší části placena zaměstnancem a z větší části zaměstnavatelem. A teď konečně mohu vymezit pojmy tzv. čisté, hrubé a superhrubé mzdy.

Začnu hrubou mzdou, která představuje odměnu zaměstnance ještě před zdaněním daní z příjmů a jinými odvody. Mezi tyto odvody se započítávají i veřejná pojistná placená zaměstnancem. Hrubá mzda slouží jako vyměřovací základ pro určení výše veřejných pojistných (a nově i dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti). Vedle toho čistá mzda je odměna zaměstnance již očištěná o daň (resp. zálohy) a veřejná pojistná. Jinými slovy čistá mzda představuje částku, která je zaměstnanci připsána na bankovní účet. Z toho zcela logicky vyplývá, že čistá mzda bude vždy menší než mzda hrubá. Konečně superhrubá mzda je koncept, který byl vytvořen pouze pro potřeby výpočtu dílčího základu daně dle § 6 zákona o daních z příjmů. Jedná se v podstatě o veškeré mzdové náklady na zaměstnance a je ji možné vypočítat jako součet hrubé mzdy a veřejných pojistných placených zaměstnavatelem.

Od nabytí účinnosti zákona o daních z příjmů až do konce roku 2007 byl dílčí základ daně pro příjmy ze závislé činnosti upraven v zásadě stejně (výjimkou je zrušení možnosti odečíst od příjmů i částku ve výši 200 Kč za každý kalendářní měsíc výkonu práce na částečnou úhradu nákladů zaměstnance na dopravu mezi bydlištěm a pracovištěm za podmínky, že zaměstnanec zde vykonává práci více než pět dní v kalendářním měsíci; toto ustanovení bylo součástí zákona pouhý rok)¹⁶³ a ke změnám docházelo pouze v pracovních vztazích se zahraničním prvkem. Dílčí základ daně byl stanoven jako rozdíl (i) příjmů ze závislé činnosti či funkčních požitků a (ii) sražených nebo zaměstnancem hrazených částek pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které byl povinen platit

¹⁶² TRÖSTER, Petr. I. Základní principy veřejného zdravotního pojištění. In: KOLDINSKÁ, K., TRÖSTER, P. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018, s. 109. ISBN 978-80-7400-692-0.

¹⁶³ Pozn. Ve znění zákona o daních z příjmů účinném k 1. 6. 1993 se jednalo o § 6 odst. 12 písm. b). K vynětí tohoto ustanovení ze znění zákona došlo s účinností od 1. 1. 1994 zákonem č. 323/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., zákona č. 96/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb. a zákona č. 196/1993 Sb., zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb. a zákona č. 157/1993 Sb., a zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 157/1993 Sb.

zaměstnanec.¹⁶⁴ Výše veřejných pojistných, která platil zaměstnanec, se držela v průběhu let konstantně na výši 12,5 % (s výjimkou let 1993 a 1994, viz graf níže). Dílčí základ daně byl tedy až do konce roku 2007 nižší v porovnání s hrubou mzdou. Poté došlo k tzv. reformě českých veřejných financí, v jejímž důsledku byla mimo jiné zavedena superhrubá mzda jako dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.¹⁶⁵ Od 1. ledna 2008 bylo možné určit dílčí základ daně jako součet příjmů ze závislé činnosti či funkčních požitků a částky odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které byl z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel.¹⁶⁶ Postupně docházelo k upřesňování tohoto ustanovení (např. vypuštění slovního spojení „sám za sebe“, vnesení povinnosti postupovat obdobně i u zaměstnanců, u kterých nemá zaměstnavatel povinnost platit veřejná pojistná), ale podstata výpočtu dílčího základu se nezměnila. Výše dílčího základu daně tedy podstatně vzrostla v porovnání s hrubou mzdou, a to o 34 % (s výjimkou let 2008 a 2020, viz graf níže). V této podobě zůstal dílčí základ daně až do konce roku 2020.

S účinností od 1. ledna 2021 došlo k poslední úpravě dílčího základu daně. Textace aktuálně platného znění je v porovnání s předešlými verzemi určení dílčího základu daně velice stručná. „*Základem daně (dílčím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti.*“¹⁶⁷ Takto stanovený dílčí základ daně ovšem není totožný s tím, který byl v letech 1993–2007. Současné znění již nepočítá s odpočtem veřejných pojistných, která platí zaměstnanec, ale bere jako dílčí základ daně hrubou mzdu, tedy včetně těchto veřejných pojistných. Myslím si, že v debatě, která následovala v průběhu a po přijetí daňového balíčku, nebyla tato informace dostatečně zdůrazněná, a proto mohli někteří nabýt mylného dojmu, že se dílčí základ daně vrací do podoby před rokem 2008.

V následujícím grafu jsem znázornila vývoj výše dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve vztahu k hrubé mzdě. Údaje v grafu jsou vždy platné k 1. lednu daného roku.

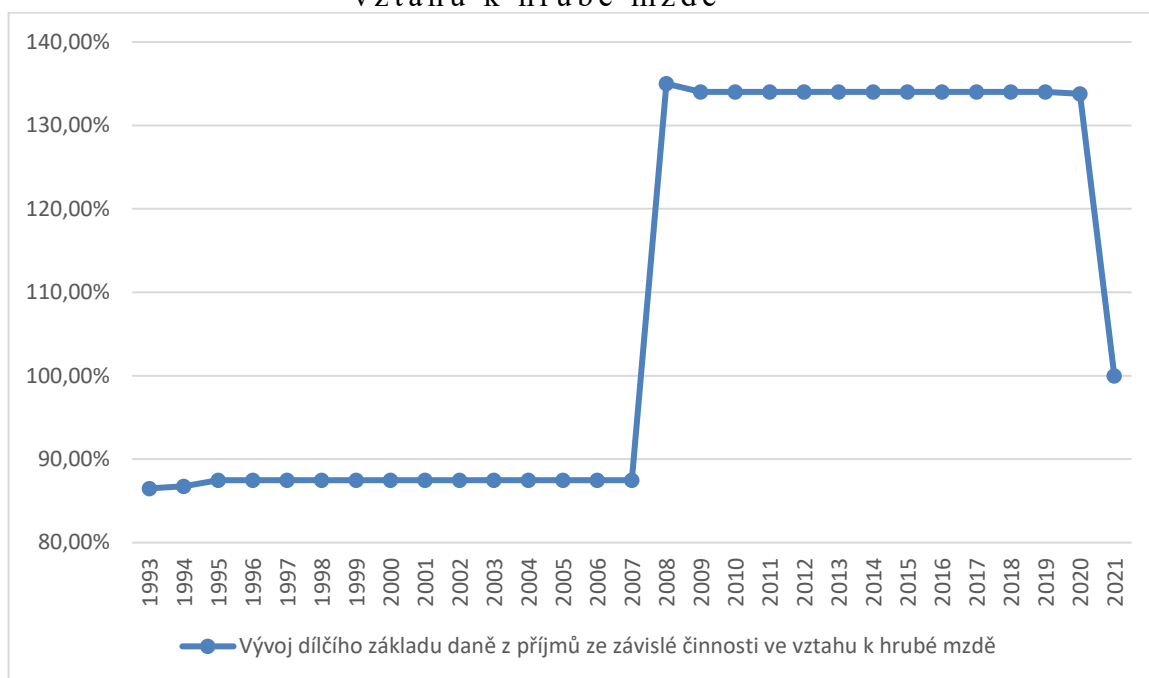
¹⁶⁴ § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů, ve znění k 1. 1. 1993.

¹⁶⁵ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

¹⁶⁶ § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů, ve znění k 1. 1. 2008.

¹⁶⁷ § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů.

Graf 1 – Vývoj dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti ve vztahu k hrubé mzdě



Zdroj: vlastní zpracování.

3.2.3 Kritika superhrubé mzdy

Koncept superhrubé mzdy vyvolal řadu kritiky. Než nastíním problémy, které tento koncept přinesl, tak se pokusím sdělit hlavní důvody jeho vzniku.

Jak jsem se již zmínila v předchozím bodě, tak přijetí superhrubé mzdy bylo součástí reformy veřejných financí v roce 2007. Jako důvod pro přijetí reformy byl uveden neudržitelný nárůst rozpočtového deficitu. Tato reforma přinesla změny nejenom v oblasti daňové, ale i sociální. V oblasti daní z příjmů mezi nejpodstatnější změny patřilo zavedení jednotné sazby daně ve výši 15 % (viz předchozí kapitola), sjednocení sazby srážkové daně na 15 %, zvýšení slev na dani a konečně stanovení superhrubé mzdy jakožto dílčího základu daně pro příjmy dle § 6.¹⁶⁸

První z argumentů, který předkládali kritici superhrubé mzdy, byla neprůhlednost skutečného zdanění. Vychází z toho, že ačkoliv nominální sazba daně byla pro všechny druhy příjmů fyzických osob stanovena jako 15%, tak efektivní sazba daně z příjmů ze závislé činnosti

¹⁶⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Reforma veřejných financí 2007–2010. In: *mpsv.cz* [online]. [cit. 12. 11. 2021]. Dostupné z: https://www.mpsv.cz/documents/20142/823598/MFCR_MPSV_RVF.pdf/503ca509-cf50-e0b5-e2fe-de6857d35b58.

byla mnohem vyšší, 20,1 % z hrubé mzdy.¹⁶⁹ Dle mého názoru by byl tento argument relevantní, kdyby v zákoně o daních z příjmů neexistovaly i další konstrukční prvky a úpravy výpočtu daně, které také zvyšují/snižují efektivní sazbu daně oproti nominální sazbě.

Dalším zdrojem kritiky byl fakt, že se základ daně fakticky zvyšuje i o položky (tj. veřejná pojistná placená zaměstnavatelem), která nejsou příjmem poplatníka. Tudíž nejsou ani předmětem daně z příjmů. Tímto argumentem se zabýval i Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 24/07, kde posuzoval ústavnost zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Plénum došlo k závěru, že „rozpor s ústavním pořádkem by byl dán toliko tehdy, měla-li by tato konstrukce konfiskační dopady, byla-li by extrémně disproporcionální,“¹⁷⁰ a protože superhrubá mzda nezpůsobuje takovou extrémní disproporci, tak není v rozporu s ústavním pořádkem. Nicméně obiter dictum uvádí, že tato forma konstrukce dílčího základu daně je přinejmenším „originální“. S názorem Ústavního soudu se zcela ztotožňuji, protože veřejná pojistná placená zaměstnavatelem nejsou fakticky předmětem daně, ale slouží pouze jako jedna z proměnných při výpočtu dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti.

Posledním důvodem kritiky superhrubé mzdy, jež je široce zpracován v článku prof. Boháče¹⁷¹, kterým se chci zabývat, je otázka, zda pojistné na veřejném zdravotním pojištění placené zaměstnavatelem, je také příjmem zaměstnance, a pokud ano, tak jaké to má důsledky ve vztahu k výpočtu superhrubé mzdy. Formulace § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů, která byla účinná pouhý rok (od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008), stanovila, že se příjmy ze závislé činnosti či funkční požitky navyšují o veřejná pojistná, která je „...povinen platit zaměstnavatel sám za sebe, ...“¹⁷². S účinností od 1. 1. 2009 bylo z ustanovení vypuštěno slovní spojení „sám za sebe“. Tato formulace byla problematická zejména ve vztahu k veřejnému zdravotnímu pojištění. V zákoně o veřejném zdravotním pojištění bylo (a stále je) totiž uvedeno: „Pojistné za zaměstnance hradí z jedné třetiny zaměstnanec, ze dvou třetin zaměstnavatel.“¹⁷³ Ze znění tohoto

¹⁶⁹ SCHILLEROVÁ, Alena. Proč je správné zrušit superhrubou mzdu? In: *mfcz.cz* [online]. 9. 2. 2018 [cit. 13. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/proc-je-spravne-zrusit-superhrubou-mzdu-31004>.

¹⁷⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>.

¹⁷¹ BOHÁČ, Radim. *Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti*. Daně a finance. 2009, č. 5, s. 10–15. ISSN 1801-6006.

¹⁷² § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů, ve znění k 1. 1. 2008.

¹⁷³ § 9 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (o veřejném zdravotním pojištění), ve znění pozdějších předpisů.

ustanovení, lze dovodit, že pojistné je vždy placeno za zaměstnance, i když je hradí jeho zaměstnavatel. Navíc až do konce roku 2007 byly dle zákona o daních z příjmů osvobozeny od daně částky, které platil zaměstnavatel na veřejném pojistném.¹⁷⁴ Ze systematiky zařazení tohoto ustanovení do § 6 namísto § 4 (kde jsou vypočteny položky osvobozené od daně), lze předpokládat, že zákonodárce řadil i tato veřejná pojistná mezi příjmy ze závislé činnosti. Pojistné na veřejném zdravotním pojištění je, na základě výše řečeného, možno označit za příjem zaměstnance. Ve vztahu k pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti je stav jednodušší, protože zaměstnavatelé jsou přímo v zákoně uvedeni jako poplatníci.¹⁷⁵ V případě pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, tedy nelze uvažovat o tom, že se jedná o příjem zaměstnance. Když se vrátím k formulaci výpočtu dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ve znění roku 2008, tak docházím k závěru, že nebylo možné příjem zaměstnance zvýšit o částku, kterou platil zaměstnavatel na pojistném na veřejném zdravotním pojištění sám za sebe, protože takové pojistné neexistovalo. Výše pojistného na veřejném zdravotním pojištění, kterou hradí zaměstnavatel, je již zahrnuta v příjmu zaměstnance. Pokud jde o formulaci výpočtu dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ve znění od roku 2009, pak je třeba dojít k závěru, že částka hrazená zaměstnavatelem (ve výši 9 %) na pojistném na veřejném zdravotním pojištění, se fakticky ve výpočtu objevuje dvakrát – poprvé v příjmu zaměstnance a podruhé jako částka, o kterou je příjem zaměstnance zvýšen. Taková formulace ustanovení je zcela nežádoucí. Naštěstí v praxi nevznikaly v souvislosti s tímto výkladem problémy a dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti byl vypočítáván jako součet hrubé mzdy a pojistných placených zaměstnavatelem.¹⁷⁶

3.3 Vyhodnocení

V následujícím textu přistoupím k vyhodnocení opatření, jejichž historickou genezí v českém právním řádu a právním i teoretickým základem jsem se zabývala v předchozích dvou kapitolách, a pomocí tříkrokového testu odpovím na otázku, zda obě tato opatření naplňují definici pojmu opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva.

¹⁷⁴ § 6 odst. 9 písm. e) zákona o daních z příjmů, ve znění k 1. 1. 2007.

¹⁷⁵ § 3 odst. 1, 2 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷⁶ BOHÁČ, Radim. *Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti*. Daně a finance. 2009, č. 5, s. 10–15. ISSN 1801-6006.

Jak jsem se již několikrát v textu zmínila, tak zrušení superhrubé mzdy a solidárního zvýšení daně bylo součástí programového prohlášení vlády ČR (červen 2018), což je podle mě důležitá informace pro pozdější zhodnocení těchto opatření jako daňových koronavirových opatření. Z odůvodnění pozměňovacího návrhu¹⁷⁷, jenž obsahoval obě opatření, je možné se dočíst, že cílem zrušení superhrubé mzdy jakožto dílčího základu daně je zlepšit fiskální pozici domácností a podpořit jejich spotřebu. Zároveň se uvádí, že se jedná o opatření dočasné, konkrétně na 2 roky. Vedle toho zavedení progresivního zdanění fyzických osob mělo alespoň částečně kompenzovat úbytek příjmů veřejných rozpočtů. Přijetí těchto opatření se nejvíce promítlo ve zdanění příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů, tedy příjmů ze závislé činnosti. Jsou ale zaměstnanci ti, kteří nejvíce utrpěli pandemií koronaviru? Dle údajů českého statistického úřadu obecná míra nezaměstnanosti za rok 2020 vzrostla jenom mírně o 60 bazických bodů v porovnání s rokem přechozím, kdy míra nezaměstnanosti činila 2 %.¹⁷⁸ Skupinou poplatníků, která těmito reformami nebyla téměř dotčena (s výjimkou zvýšení základní slevy na dani a změn v odpisech) byly OSVČ. Nedošlo totiž k úpravě dílčího základu daně pro příjmy ze samostatné činnosti do podoby před reformou veřejných rozpočtů v roce 2007, kdy si mohly tyto osoby uplatnit zaplacená veřejná pojistná jako daňový výdaj. A OSVČ, zejména v oblastech pohostinství a cestovního ruchu, utrpěly značné finanční ztráty v důsledku pandemie koronaviru a opatření omezujících pohyb obyvatelstva. Jsem si vědoma toho, že OSVČ podnikajícím v oblastech zasažených pandemií koronaviru byla věnována řada opatření v liberačních balíčcích a formou kompenzačních bonusů. Nemyslím si ovšem, že to bylo dostatečné. V tom vidím jeden z hlavních problémů přijaté reformy, neboť v podstatě upřednostňuje poplatníky z § 6 oproti § 7 zákona o daních z příjmů.¹⁷⁹

¹⁷⁷ Pozměňovací návrh poslance Andreje Babiše k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, vydaný jako sněmovní dokument č. 6592 k sněmovnímu tisku č. 910, 8. volební období Poslanecké sněmovny. [cit. 14. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=9327&pdf=1>.

¹⁷⁸ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Základní charakteristiky ekonomického postavení obyvatelstva ve věku 15 a více let. In: *czso.cz* [online]. 14. 11. 2021 [cit. 14. 11. 2021]. Dostupné z: https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=ZAM01-A&z=T&f=TABULKA&skupId=426&katalog=30853&c=v3~8__RP2020&&str=v178.

¹⁷⁹ Pozn. Po přijetí daňového balíčku vypracovala VŠE odbornou studii, kde uvažovala různé scénáře a hodnotila, který by nejvíce podpořil spotřebu domácností (a zároveň měl nejmenší dopad příjmy veřejných rozpočtů). Jako nejpriznivější scénář bylo vyhodnoceno zvýšení sazby daně na 19 % za současného navýšení základní slevy na dani. Dostupné z: https://www.vse.cz/wp-content/uploads/VSE_studie_dopad-zmeny-sazby-DPFO-na-spotrebu-domacnosti.pdf.

V poslední kapitole části druhé jsem se mimo jiné podrobně zabývala i procedurální stránkou přijetí obou opatření, která jsou součástí daňového balíčku. Ani jedno z opatření nebylo součástí původního návrhu zákona. Ačkoli byla diskuse na poli Poslanecké sněmovny vyčerpávající, tak dle mého názoru nebyla dostatečně věcná. Zákon byl na půdě Poslanecké sněmovny přijat v časných ranních hodinách ve znění, které by znamenalo pohromu pro veřejné rozpočty. Následně Senát této pohromě zabránil (nebo ji alespoň odsunul), tím že mimo jiné snížil základní slevu na dani. Legislativní proces byl uzavřen nedorozuměním ohledně toho, zda chtěl/nechtěl prezident republiky Miloš Zeman zákon vetovat a zda je v pořádku absence podpisu prezidenta, ačkoliv to předpokládá čl. 51 Ústavy. Označit tento legislativní proces jako neideální je eufemismus. Avšak přesně takovou procedurou byla přijata reforma daně z příjmů fyzických osob, což považuji za zcela nevhodné.

Definici daňových koronavirových opatření lze podrobit tříkrokovému testu, který se skládá z následujících otázek, na které postupně odpovím:

- 1) Jedná se o opatření?
- 2) Je jejich cílem ovlivnit pandemii koronaviru či zmírnit její dopady?
- 3) Byla vydána v oblasti, kterou upravuje daňové právo?

Ad. 1) O opatření, ve významu akce mající za cíl ovlivnění situace, se v obou případech zcela jistě jedná. Jedná se konkrétně o legislativní opatření, protože byla přijata formou zákona.

Ad. 2) Myslím si, že ani u jednoho z těchto opatření není reálné uvažovat o tom, že byla přijata s cílem ovlivnit pandemii koronaviru. Změna sazby daně a základu daně může působit na chování daňových subjektů, avšak dle mého názoru ne takovým způsobem, který by ovlivnil samotnou pandemii koronaviru. Cílem přijetí opatření ovšem podle všeho bylo zmírnit dopady této pandemie tím, že sníží nízkopříjmovým poplatníkům daňovou zátěž a zavedením progresivního zdanění částečně vykompenzují úbytek příjmů ve veřejných rozpočtech (které ještě předtím přišly o část příjmů v důsledku zrušení daně z nabytí nemovitých věcí). Je tomu tak skutečně? Nejpresnější odpovědí na tuto otázku by bylo, že záleží na druhu příjmů, které poplatník má. Zavedení progresivní daňové sazby, totiž ve skutečnosti dle mého názoru nebude mít příliš velký efekt v porovnání se solidárním zvýšením daně. Byl totiž obnoven samostatný základ daně s 15% lineární sazbou, který se uplatní na příjmy dle § 8 a § 10 zákona o daních z příjmů (viz bod 3.1.3). Díky tomuto nebude řada příjmů plynoucích ze zahraničí zdaňována progresivně. Ačkoliv bylo progresivní zdanění prezentováno jako nástroj kompenzace výpadku příjmů veřejných rozpočtů, tak ve spojení s ostatními přijatými opatřeními, nebude mít dle mého názoru příliš velký dopad. Proto si nemyslím, že se materiálně jedná o opatření zmírňující dopady pandemie

koronaviru. Pokud se jedná o poplatníky s příjmy ze závislé činnosti, pak změna ve výpočtu dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti jistě pomohla zmírnit dopady pandemie v oblasti ekonomické. Ovšem to stejné neplatí pro poplatníky s příjmy ze samostatné činnosti, protože jim se veřejná pojistná započítávají do dílčího základu daně v plné výši. Z důvodu, že se ani toto opatření nevztahuje na významnou skupinu osob s příjmy ze samostatné činnosti, která byla významně pandemií zasažena, nemůžu souhlasit s tím, že se jedná o opatření, které zmírňuje dopady pandemie. Dalším argumentem, který potvrzuje tuto tezi (tedy, že se nejedná o daňové koronavirové opatření) je údajná dočasnost opatření upravující dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti. To, že zrušení superhrubé mzdy je dočasné bylo obsaženo v odůvodnění pozměňovacího návrhu a několika rozhovorech, čili dočasnost nebyla deklarována právně závaznou formou. To znamená, že se jednalo pouze o politický závazek. Vzhledem k tomu, že byla zvolena nová Poslanecká sněmovna a bude i sestavena nová vláda, která se nemusí cítit být vázaná tímto politickým slibem, pak ani nelze očekávat, že by došlo k obnovení výpočtu dílčího základu daně pomocí superhrubé mzdy.¹⁸⁰ Navíc byla obě opatření součástí programového prohlášení vlády, které vzniklo ještě před vypuknutím pandemie v roce 2020. Z toho dle mého názoru plyne, že co se týče zrušení superhrubé mzdy, pak nelze mluvit o opatření v boji proti pandemii koronaviru, protože toto opatření bude (nejspíš) součástí zákona o daních z příjmů i po pandemii koronaviru, dokud nebude přijata nová daňová reforma. Dle mého názoru byla situace vytvořená pandemií koronaviru vhodná pro prosazení těchto opatření, jejichž přijetí by za běžného stavu věcí bylo těžce proveditelné (z důvodu výrazného omezení příjmů veřejných rozpočtů).

Ad. 3) Opatření měnila daňovou sazbu a základ daně, což jsou základní konstrukční prvky daní, v zákoně o daních z příjmů. Byla tedy vydána v oblasti, kterou upravuje daňové právo, a to daňové právo v užším smyslu.

Na základě tohoto tříkrokového testu jsem došla k závěru, že nahrazení solidárního zvýšení daně progresivní sazbou daně a zrušení superhrubé mzdy jakožto dílčího základu daně, nelze označit za opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva.

¹⁸⁰ Pozn. Podobná situace nastala v roce 2012, kdy bylo zavedeno s účinností od 1. ledna 2013 solidární zvýšení daně. Původně mělo toto opatření platit pouze do konce roku 2015, ale nakonec bylo zrušeno až daňovým balíčkem pro rok 2021, tedy solidární zvýšení daně platilo až do 31. 12. 2020.

Závěr

Od vyhlášení prvního nouzového stavu 15. března 2020 z důvodu vypuknutí pandemie koronaviru byla na poli daňového práva přijata řada opatření. Z důvodu množství přijatých opatření jsem se rozhodla blíže se zaměřit pouze na dvě, zavedení progresivní sazby daně a zrušení superhrubé mzdy jako dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Téma opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva jsem si vybrala, ze dvou hlavních důvodů. Za prvé si myslím, že je velice zajímavé sledovat proměnu určité oblasti práva (v mém případě práva daňového). Za druhé se domnívám, že je nezbytné kriticky vyhodnotit, zda přijatá opatření mohou dosáhnout jejich deklarovaného účelu. Cílem práce bylo popsat nejzásadnější opatření na úseku daňového práva a odpovědět na otázku, zda jsou zavedení progresivní sazby daně a zrušení superhrubé mzdy jako dílčího základu daně skutečně opatřeními v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva.

V textu práce jsem se nejdříve zabývala teoretickým vymezením stěžejních pojmů pro tuto práci – pandemie koronaviru, opatření a daňové právo – což bylo důležité zejména ve vztahu k termínu opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva. Tento termín jsem definovala jako akci, jejímž cílem je ovlivnit pandemii koronaviru či zmírnit její dopady a jež byla vydána v oblasti, kterou upravuje daňové právo v užším smyslu.

Ve druhé části jsem se zabírala výběrem nejdůležitějších opatření, a to jak legislativních, tak i nelegislativních. V oblasti legislativní jsem za daňová koronavirová opatření označila např. možnost odečíst daňovou ztrátu za 2 bezprostředně předcházející zdaňovací období u daně z příjmů, přearažení položek souvisejících s pandemií do druhé snížené sazby daně z přidané hodnoty a kompenzační bonusy. Na druhé straně jsem spoustu přijatých opatření neshledala za daňová koronavirová opatření, ačkoliv takto byla odůvodněna. Jedná se například o snížení sazby silniční daně pro automobily s maximální povolenou hmotností vyšší než 3,5 tuny, zrušení daně z nabytí nemovitých věcí a odložení evidenční povinnosti v rámci projektu EET. Nelegislativní daňová koronavirová opatření byla vydávána zejména formou rozhodnutí dle § 260 daňového řádu. I přes jejich určité nedostatky jsem konstatovala, že jsou schopna naplnit účel, se kterým byla vydána a jedná se tedy o daňová koronavirová opatření. V poslední kapitole jsem popsala průběh legislativního procesu daňového balíčku a nejdůležitější přijatá opatření. Vyjádřila jsem se k absenci podpisu prezidenta republiky na daňovém balíčku jako o skutečnosti, která nezakládá neplatnost nepodepsaného zákona, v čemž jsem se shodla s názorem pléna Ústavního soudu. Legislativní proces jsem si dovolila označit za nevhodný pro přijetí takto podstatných změn daňových zákonů, zejména ve vztahu k daním z příjmů.

Poslední část jsem věnovala detailnímu rozboru dvou opatření, která způsobila reformu v dani z příjmů fyzických osob. Ve vztahu k prvnímu z nich, zavedení progresivní sazby daně, jsem definovala sazbu daně a její různé druhy. Dále jsem se zaměřila na právní povahu solidárního zvýšení daně a došla jsem k tomu, že se nejedná o daň, ale jde o prvek *sui generis*. Pokračovala jsem nastíněním historického vývoje sazby daně z příjmů fyzických osob, z čehož vyplynulo, že v ČR byla až do roku 2008 progresivní sazba daně s několika daňovými pásmy. Nakonec jsem shledala znovuzavedení progresivní sazby daně za vhodnou změnu ve vztahu ke zrušení solidárního zvýšení daně. V případě druhého opatření, zrušení superhrubé mzdy jako dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, jsem postupovala obdobně. Tedy definovala jsem pojmy základ daně, včetně dílčího základu daně a samostatného základu daně, následně jsem nastínila genezi dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti a konečně popsala problémy, které byly vytýkány superhrubé mzdě spočívající v neprůhlednosti skutečné výše zdanění či nepřesnosti formulace § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů¹⁸¹. Stať jsem uzavřela komplexním vyhodnocením obou těchto opatření a na základě mnou vytvořeného tříkrokového testu jsem došla k závěru, že ačkoliv byla obě opatření prezentovaná jako způsobilá zmírnit dopady pandemie koronaviru, tak si myslím, že se to neshoduje s jejich skutečnou povahou a účelem.

V práci jsem tedy popsala ta nejzásadnější z přijatých opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva a shledala jsem, že některá měla zásadní význam na podobu daňového systému. Ne všechna působila jako nástroj k ovlivnění pandemie koronaviru či zmírnění jejích dopadů. U dvou nejpodrobněji zkoumaných opatření, zavedení progresivní sazby daně a zrušení superhrubé mzdy jako dílčího základu daně, jsem došla k závěru, že se materiálně nejedná o opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva. Ačkoliv obě opatření prošla prvním i třetím krokem testu, čili jedná se o opatření a byla vydána na poli daňového práva, tak si nemyslím, že byla naplněna podmínka kroku druhého. Tedy nejednalo se o opatření, která by mohla ovlivnit pandemii koronaviru či zmírnit její dopady. Vymezený cíl této práce tímto považuji za naplněný.

S ohledem na to, že i přes veškeré odhady a očekávání pandemie koronaviru ještě neskončila, tak nepovažuji toto téma za vyčerpané. V budoucnu může být v důsledku další vlny koronaviru či vzniku nové vlády navržena a následně přijata řada dalších opatření na úseku daňového práva, jejichž cílem bude zmírnit dopady pandemie. V takovém případě by bylo vhodné

¹⁸¹ Ve znění k 1. 1. 2008.

znovu zkoumat, zda nová opatření jsou opravdu způsobilá takového cíle dosáhnout či zda jde pouze o prázdnou deklaraci.

Seznam zkratk

- ČR – Česká republika
- EHP – Evropský hospodářský prostor
- EU – Evropská unie
- OSVČ – osoba samostatně výdělečně činná
- Listina – usnesení č. 2/1993 Sb., usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Ústava – ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- WHO – Světová zdravotnická organizace

Seznam tabulek a grafů

Tabulka 1 – Základ a sazba daně ve státě Alfa	41
Tabulka 2 – Negativní daň ve státě Beta.....	42
Tabulka 3 – Sazba daně v roce 1993	46
Tabulka 4 – Sazba daně v roce 1995	47
Tabulka 5 – Sazba daně v roce 2000	48
Tabulka 6 – Sazba daně v roce 2006	48
Tabulka 7 – Konstrukce dílčího základu daně dle druhů příjmů	53
Graf 1 – Vývoj dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti ve vztahu k hrubé mzdě.....	57

Seznam použitých zdrojů

1 Seznam použité literatury

BAHÝLOVÁ, L., FILIP, J., MOLEK, P., PODHRÁZKÝ, M., SUCHÁNEK, R., ŠIMÍČEK, V. a L. VYHNÁNEK. *Ústava České republiky: Komentář*. Praha: Linde, 2010, 1533 s. ISBN 978-80-7201-814-7.

BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

BLECHOVÁ, Beáta. Progresivní nebo "rovná" daň – ekonomické i politické dilemma. In: *Politická ekonomie* [online]. 2012, Vol. 60, No. 5, s. 649–667 [cit. 20. 10. 2021]. Dostupné z: <https://polek.vse.cz/pdfs/pol/2012/05/05.pdf>.

BOHÁČ, Radim. *Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti*. Daně a finance. 2009, č. 5, s. 10–15. ISSN 1801-6006.

BOHÁČ, Radim. Pojem poplatků v právní řádu České republiky. In: *Dny práva – 2012: 6. ročník mezinárodní konference pořádané Právnickou fakultou Masarykovy univerzity* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2013. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/BohacRadim.pdf.

BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V. a A. HOLMES. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-7208-265-5.

ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda: nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Praha: Fr. Borový, 1929, 407 s.

ENGLIŠ, Karel. *Malá finanční věda*. Praha: Fr. Borový, 1932, 324 s.

FRIEDMAN, Milton. *Kapitalismus a svoboda*. Praha: Liberální institut, 1994, 182 s. ISBN 80-85787-33-4.

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, 310 s. ISBN 978-80-7380-454-1.

GONSIOROVÁ, Barbora. *Proces odstraňování tvrdostí zákona*. Právní rozhledy, 2017, č. 10, s. 371-374. ISSN 1210-6410.

HENDRYCH, Dušan a kol. *Právnický slovník*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 1459 s. ISBN 978-80-7400-059-1.

HOLMAN, Robert a kol. *Dějiny ekonomického myšlení*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2001, 541 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-631-X.

HRUBÁ SMRŽOVÁ, P., MRKÝVKA, P. a I. TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.

HRUBÁ SMRŽOVÁ, P., MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020, 493 s. ISBN 978-80-7380-796-2.

HUSSEINI, F., BARTOŇ, M., KOKEŠ, M., KOPA, M. a kol. *Listina základních práv a svobod*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 1456 s. ISBN 978-80-7400-812-2.

- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018, 156 s. ISBN 978-80-7380-687-3.
- KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0.
- KOLDINSKÁ, K., TRÖSTER, P. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018, 289 s. ISBN 978-80-7400-692-0.
- KOPECKÝ, Martin. *Správní právo: obecná část*. V Praze: C.H. Beck, 2019, 536 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-727-9.
- LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance v České republice*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007, 130 s. ISBN 978-80-86342-74-0.
- LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E. a T. ROZEHNAL. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, 918 s. ISBN 978-80-7400-604-3.
- MUSGRAVE, Richard Abel a Peggy B. MUSGRAVE. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 1994. ISBN 80-85603-76-4.
- NOVOTNÁ, M., JORDANOVÁ, K., KRUPÍČKOVÁ, L. a J. ŠOTNÍK. *Daňové řízení*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2019, 264 s. ISBN 978-80-7400-730-9.
- PAVLÍČEK, Václav a kolektiv. *Ústavní právo a státověda, II. Díl Ústavní právo České republiky*. 2. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2015, 1152 s. ISBN 978-80-7502-084-0.
- PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 363–366. Beckova edice Komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6.
- PORTA, M. S. a INTERNATIONAL EPIDEMIOLOGICAL ASSOCIATION. *A Dictionary of Epidemiology*. Oxford University Press, 2014. ISBN 978-0-19-939004-5.
- PITTERLING, Marcel. *Novely zákona o daních z příjmů ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob přijaté v roce 2020*. Finanční, daňový a účetní bulletin. 2021, č. 1, s. 2-9. ISSN 1210-5570.
- RYCHETSKÝ, Pavel a kol. *Ústava České republiky: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 1196 s. ISBN 978-80-7478-809-3.
- SLÁDEČEK, Vladimír. Čl. 51 [Podepisování zákonů]. In: SLÁDEČEK, V., MIKULE, V., SUCHÁNEK, R. a J. SYLLOVÁ. *Ústava České republiky*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 1301 s. ISBN 978-80-7400-590-9.
- STAŠA, Josef. *Nad významy termínu „opatření“ v předpisech správního práva*. In: Právní rozhledy [online]. Praha: C. H. Beck 22/2017, s. 777 [cit. 7. 3. 2021]. Dostupné z: <https://www-beck-online-cz.ezproxy.is.cuni.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=nrptemrg5pxa4s7gizf6427g43to&groupIndex=0&rowIndex=0#>.
- VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 1. vydání. Praha Wolters Kluwer, 2013, 427 s. ISBN 978-80-7478-388-3.
- WINTR, Jan. *Principy českého ústavního práva*. 3. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2015, 271 s. ISBN 978-80-7380-564-7.

2 Seznam použitých internetových zdrojů

Coronavirus Outbreak (COVID-19): WHO Update (11 March 2020). In: *Youtube* [online]. 11. 3. 2020 [cit. 13. 3. 2021]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=Btlzrw19Lcw>. Kanál uživatele United Nations.

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Základní charakteristiky ekonomického postavení obyvatelstva ve věku 15 a více let. In: *czso.cz* [online]. 14. 11. 2021 [cit. 14. 11. 2021]. Dostupné z: https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=ZAM01-A&z=T&f=TABULKA&skupId=426&katalog=30853&c=v3~8__RP2020&&str=v178.

EVROPSKÁ CENTRÁLNÍ BANKA. Flat Taxes in Central and Eastern Europe. In: *ecb.europa.eu* [online]. European Central Bank: Monthly Buletin. 2007, September [cit. 5. 11. 2021]. Dostupné z: https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/mb200709_focus10.en.pdf.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR. Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2020. In: *financnisprava.cz* [online]. 13. 4. 2021 [cit. 8. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>.

Internetová jazyková příručka: opatření. [online] (2008–2021). Praha: Ústav pro jazyk český AV ČR, [cit. 7. 3. 2021]. Dostupné z: <https://prirucka.ujc.cas.cz/?id=opatren%C3%AD>.

HORÁČEK, Jakub. Liberační balíček mnoha podnikatelům nepomohl. „Když nemáte příjmy, neodvádíte daň“ vysvětlují. In: *iROZHLAS* [online]. 28. 1. 2021 [cit. 28. 4. 2021]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/ekonomika/koronavirus-v-cesku-liberacni-balicek-dph_2101280849_pj.

HUSA, Petr. Co to je koronavirus? In: *Masarykova Univerzita Lékařská fakulta* [online]. [cit. 13. 3. 2021]. Dostupné z: <https://www.med.muni.cz/aktuality/co-je-to-koronavirus>.

IROZHLAS. Daň z nabytí nemovitosti budou muset lidé platit dál. Poslanci ji odmítli zrušit. In: *iROZHLAS.cz* [online]. Praha. 24. 9. 2019 [cit. 5. 6. 2021]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/ekonomika/dan-z-nabyti-nemovitosti-zruseni-zakon-2019_1909242139_ako.

JIČÍNSKÝ, Zdeněk. Prezident vážně pochybil. In: *novinky.cz* [online]. 10. 5. 2004 [cit. 22. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/domaci/clanek/prezident-vazne-pochybil-290324>.

KARFÍKOVÁ, Marie. Sazba daně z příjmů fyzických osob od 1. ledna 2013. In: *prf.cuni.cz* [online]. Katedra finančního práva a finanční teorie. Právnická fakulta. Univerzita Karlova. 26. 2. 2013 [cit. 4. 11. 2021]. Dostupné z: https://www.prf.cuni.cz/sites/default/files/old_files/1404045826.pdf.

MINISTERSTVO FINANČÍ ČR. Reforma veřejných financí 2007–2010. In: *mpsv.cz* [online]. [cit. 12. 11. 2021]. Dostupné z: https://www.mpsv.cz/documents/20142/823598/MFCR_MPSV_RVF.pdf/503ca509-cf50-e0b5-e2fe-de6857d35b58.

OECD. *Taxing Wages 2021*. Paris: OECD Publishing [online]. 2021, s. 151–153 [cit. 5. 11. 2021]. ISSN 2072-5124. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages-2021_83a87978-en#page4.

OVČÁČEK, Jiří. Prezident republiky zaslal dopis Radku Vondráčkovi. In: *hrad.cz* [online]. 31. 12. 2020 [cit. 21. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.hrad.cz/cs/pro-media/tiskove-zpravy/aktualni-tiskove-zpravy/prezident-republiky-zaslal-dopis-radku-vondrackovi-15749#from-list>.

Pl. ÚS 6/21. Návrh na zrušení zákona č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (tzv. daňový balíček). In: *usoud.cz* [online]. Praha, s. 2. 14. 1. 2021 [cit. 21. 6. 2021]. Dostupné z: https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Navrhy/Pl._US_6_21_navrh.pdf.

SCHILLEROVÁ, Alena. In: *Poslanecká sněmovna ČR* [online]. 54. schůze 8. funkčního období, dne 7. 7. 2020 [cit. 20. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/eknih/2017ps/stenprot/054schuz/bqbs/b01403101.htm>.

SCHILLEROVÁ, Alena. Proč je správné zrušit superhrubou mzdu? In: *mfcz.cz* [online]. 9. 2. 2018 [cit. 13. 11. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/proc-je-spravne-zrusit-superhrubou-mzdu-31004>.

SCHILLEROVÁ, Alena. [S platbou lednové paušální zálohy...]. In: *Twitter* [online]. 20. 1. 2021 [cit. 5. 6. 2021]. Dostupné z: <https://twitter.com/alenaschillerov/status/1351925181346938884>.

SVOBODA, Tomáš. Daňový balíček nepodepíšu, řekl Zeman. In: *seznamzpravy.cz* [online]. 20. 12. 2020 [cit. 21. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/danovy-balicek-nepodepisu-rekl-zeman-134589>.

ŠTECHROVÁ, Věra. Zeman veto vyjádřit nechtěl, myslí si právník Kysela. Nepodepisování zákonů považuje za protiústavní. In: *iROZHLAS.cz* [online]. Praha. 30. 12. 2020 [cit. 22. 6. 2021]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/milos-zeman-prezident-jan-kysela-veto-danovy-balicek_2012301341_sto.

VLÁDA ČR. Pandemický plán České republiky. In: *vlada.cz* [online]. [cit. 12. 2. 2021]. Dostupné z: https://www.vlada.cz/assets/ppov/brs/dokumenty/Pandemicky_plan_CR.pdf.

VLÁDA ČR. Programové prohlášení vlády České republiky. In: *vlada.cz* [online]. 2018 [cit. 5. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/assets/jednani-vlady/programove-prohlaseni/Programove-prohlaseni-vlady-cerven-2018.pdf>.

Opatření. In: *Wikislovník: Otevřený slovník* [online]. © 2019 [cit. 7. 3. 2021]. Dostupné z: <https://cs.wiktionary.org/w/index.php?title=opat%C5%99en%C3%AD&oldid=990849>.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. What is pandemic? In: *who.int* [online]. 24. 02. 2010 [cit. 13. 3. 2021]. Dostupné z: https://www.who.int/csr/disease/swineflu/frequently_asked_questions/pandemic/en/.

ŽUROVEC, Michal. Moderní a Jednoduché daně nebo mírnější sankce MF připravilo novelou daňového řádu. In: *mfcz.cz* [online]. 21. 5. 2019 [cit. 3. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/moderni-a-jednoduche-dane-nebo-mirnejsi-35232>.

ŽUROVEC, Michal. MF připravilo velký liberační balíček. In: *mfcz.cz* [online]. 14. 10. 2020 [cit. 28. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/mf-pripravilo-velky-liberacni-balicek-39676>.

3 Seznam použitých právních předpisů

Mimořádné opatření Ministerstva zdravotnictví ze dne 10. března 2020, č. j. MZDR 10676/2020-1/MIN/KAN.

Nařízení vlády č. 154/2021 Sb., nařízení vlády ke kompenzačnímu bonusu pro rok 2021.

Nařízení vlády č. 188/2021 Sb., nařízení vlády o stanovení dalšího bonusového období kompenzačního bonusu pro rok 2021.

Usnesení č. 2/1993 Sb., usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Usnesení č. 69/2020 Sb., usnesení vlády České republiky č. 194 o vyhlášení nouzového stavu pro území České republiky z důvodu ohrožení zdraví v souvislosti s prokázáním výskytu koronaviru /označovaný jako SARS CoV-2/ na území České republiky na dobu od 14.00 hodin dne 12. března 2020 na dobu 30 dnů.

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

Ústavní zákon č. 100/1998 Sb., o bezpečnosti České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

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

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

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

Zákon č. 323/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., zákona č. 96/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb. a zákona č. 196/1993 Sb., zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb. a zákona č. 157/1993 Sb., a zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 157/1993 Sb.

Zákon č. 259/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 316/1996 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 210/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 333/1998 Sb., Zákon, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 129/1999 Sb., kterým se mění zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu.

Zákon č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení a změně některých zákonů (krizový zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

Zákon č. 59/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti, ve znění zákona č. 320/2002 Sb., a zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.

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

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

Zákon č. 292/2004 Sb., o zásluhách Edvarda Beneše.

Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

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

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

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

Zákon č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu.

Zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2.

Zákon č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 a zákon č. 159/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

Zákon č. 461/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2.

Zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

Zákon č. 95/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2021.

4 Seznam použité judikatury

Nález Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 1/12. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>.

Nález Ústavního soudu ze dne 29. 5. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 10/13. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>.

Nález Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>.

Nález Ústavního soudu ze dne 22. 6. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 6/21. Dostupné z: https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezky/2021/26._tyden/Pl._US_6_21_na_web.pdf.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2016, sp. zn. 5 As 85/2015-36.

Rozsudek Soudního dvora EU (druhého senátu) ze dne 14. 5. 2020, ve věci AGROBET CZ, s.r.o. v. Finanční úřad pro Středočeský kraj, sp. zn. C-446/18.

5 Seznam ostatních zdrojů

BOHÁČ, Radim a Roman VYBÍRAL. *Aktuální změny ve finančním právu*. Finanční právo II. Právnická fakulta. Univerzita Karlova. 4. 1. 2021.

Pokyn č. GFŘ - D - 44 k promíjení úroku z prodlení, úroku z posečkání částky a pokuty za nepodání kontrolního hlášení. Č.j. 18787/20/7700-10123. In: Finanční zpravodaj. 4/2020.

Pozměňovací návrh poslance Andreje Babiše k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, vydaný jako sněmovní dokument č. 6592 k sněmovnímu tisku č. 910, 8. volební období Poslanecké sněmovny. [cit. 20. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=9327&pdf=1>.

Pozměňovací návrh poslance Mikuláše Ferjenčíka k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, vydaný jako sněmovní dokument č. 6126 k sněmovnímu tisku č. 910, 8. volební období Poslanecké sněmovny. [cit. 20. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=180934&pdf=1>.

Pozměňovací návrh poslance Jana Hamáčka k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, vydaný jako sněmovní dokument č. 6610 k sněmovnímu tisku č. 910, 8. volební období Poslanecké sněmovny. [cit. 20. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=9693&pdf=1>.

Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně a správního poplatku z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-7108/2020/3901-2. In: Finanční zpravodaj. 4/2020.

Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně a správního poplatku z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-7633/2020/3901-2. In: Finanční zpravodaj. 5/2020.

Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-8592/2020/39-2. In: Finanční zpravodaj. 6/2020.

Rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty a správního poplatku z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-10021/2020/39-2. In: Finanční zpravodaj. 7/2020.

Rozhodnutí o prominutí daně, příslušenství daně a správního poplatku z důvodů mimořádné události. Č.j. MF-15195/2020/3901-4. In: Finanční zpravodaj. 9/2020.

Rozhodnutí o prominutí daně, příslušenství daně z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-7413/2021/3901-2. In: Finanční zpravodaj. 16/2021.

Rozhodnutí o prominutí daně, příslušenství daně a zálohy na daň z důvodu mimořádné události. Č.j. MF-27709/2020/3901-2. In: Finanční zpravodaj. 22/2020.

Stenoprotokol. In: *senat.cz* [online]. 3. schůze 13. funkčního období, dne 10. 12. 2020 [cit. 20. 6. 2021]. Dostupné z: <https://www.senat.cz/xqw/xervlet/psssenat/hlasovani?action=steno&O=13&IS=6586&D=10.12.2020#b21492>.

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

VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, č. 137/2020 Dz.

VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz.

VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 299/2020 Sb., kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS-CoV 2, č. 299/2020 Dz.

VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy, č. 386/2020 Dz.

VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 95/2021 Sb., o kompenzačním bonusu pro rok 2021, č. 95/2021 Dz.

Opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva

Abstrakt

Světová zdravotnická organizace vyhlásila 11. března 2020 stav pandemie v souvislosti s celosvětovým šířením onemocnění SARS-CoV-2 patřícím do čeledi koronavirů. Několik dní poté reagovala na situaci i Česká republika vyhlášením nouzového stavu. Po celou dobu trvání pandemie koronaviru byla přijímána řada opatření v rozličných oblastech práva, která měla za cíl ovlivnit pandemii koronaviru či zmírnit její dopady. Jednou z nich byla právě oblast práva daňového. Tématem této práce jsou tedy opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva. S ohledem na množství přijatých opatření se podrobně zaměřuji na dvě vybraná opatření, která byla přijata v rámci zákona č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále jen „daňový balíček“), a to zavedení progresivní sazby daně a zrušení superhrubé mzdy jakožto dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti.

Cílem této práce je popis nejdůležitějších opatření na úseku daňového práva a kritické vyhodnocení, zda jsou zavedení progresivní sazby daně a zrušení superhrubé mzdy jako dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti opatřeními v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva i z materiálního hlediska.

Práce se skládá ze tří částí. V první části práce se zabývám teoretickým vymezením základních pojmů – pandemie koronaviru, opatření a daňové právo. Na základě získaných poznatků definuji pojem opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva.

V druhé části práce pokračuji analýzou jednotlivých opatření, která dělím v závislosti na tom, zda byla přijata v rámci legislativního procesu, na legislativní a nelegislativní. Poslední kapitola této části je věnována podrobnějšímu rozboru daňového balíčku. Je v ní obsažen popis a zhodnocení legislativního procesu, navrhovaná i přijatá opatření a rozbor nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 6/21 včetně sdělení mého názoru na přezkoumávanou problematiku.

Ve třetí části přistupuji k detailnímu posouzení dvou vybraných opatření patřících do oblasti daně z příjmů fyzických osob. U prvního z nich, zavedení progresivní sazby daně, definuji sazbu daně, zpracovávám problematiku solidárního zvýšení daně a nastíním vývoj sazeb daně z příjmů fyzických osob v České republice. U zrušení superhrubé mzdy jako dílčího základu daně začínám obdobně teoretickým vymezením základu daně, včetně dílčího a samostatného základu daně, pokračuji popisem proměn dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti a problematiku superhrubé mzdy ukončuji její kritikou. Část uzavírám komplexním vyhodnocením těchto dvou

opatření, s největším zaměřením na jejich materiální povahu jako opatření v boji proti pandemii koronaviru na úseku daňového práva.

Klíčová slova: opatření, pandemie koronaviru, daňové právo.

Measures to combat the coronavirus pandemic in the field of tax law

Abstract

On March 11, 2020, the World Health Organization declared a pandemic in relation to the worldwide spread of SARS-CoV-2, a member of the coronavirus family. A few days later, the Czech Republic responded to the situation by declaring an emergency status. Throughout the duration of the coronavirus pandemic, a number of measures were taken in diverse areas of law to influence or mitigate the effects of the coronavirus pandemic. One of these areas was the field of tax law. Therefore, the subject of this thesis is the measures to combat the coronavirus pandemic in the field of tax law. With regard to the number of measures adopted, I am focusing on two selected measures that have been adopted under Act No. 609/2020 Coll. amending certain tax law and certain other laws („the tax package“), namely the introduction of a progressive tax rate and the abolition of super-gross salary as a partial base of the employment income tax.

The aim of this thesis is to describe the most important measures in the field of tax law and to critically assess whether the introduction of a progressive tax rate and the abolition of super-gross salary as the partial base of the employment income tax are measures to combat the coronavirus pandemic in the field of tax law in material terms.

The thesis consists of three sections. In the first section of my paper, I look at the theoretical delineation of the fundamental terms – coronavirus pandemic, measures and tax law. Based on the findings learned, I am defining the concept of measures to combat the coronavirus pandemic in the field of tax law.

In the second section of the thesis, I continue by analysing the individual measures, which I divide into legislative and non-legislative, depending on whether they have been adopted as part of the legislative process. The final chapter of this section is devoted to a more detailed analysis of the tax package. It includes a description and assessment of the legislative process, proposed and adopted measures, and an analysis of the judgement of the Constitutional Court Case Pl. ÚS 6/21 including my opinion on the issue.

In the third section, I approach a detailed assessment of the two selected measures coming under the area of the personal income tax. For the first one, the introduction of a progressive tax rate, I define the tax rate, cover the issue of the solidarity surcharge increase and outline the evolution of personal income tax rates in the Czech Republic. With regard to the abolition of the super-gross salary as the partial base of the employment income tax, I begin similarly by theoretically defining the tax base, including the partial tax base and the separate tax base, continue

by describing the changes to the partial base of the employment income tax, and end the issue of the super-gross salary by describing its criticism. I conclude this section by a comprehensive evaluation of these two measures, with the greatest focus on their material nature as measures to combat the coronavirus pandemic in the field of tax law.

Key words: measure, coronavirus pandemic, tax law.