

## Závěr

V důsledku zásahů direktivního systému dřívějšího režimu do daňové soustavy byla struktura daní, včetně dani z příjmů ze závislé činnosti, v České republice hrubě deformována. Z tohoto důvodu bylo nezbytné, aby se součástí transformace české ekonomiky po roce 1989 stala i změna daňové politiky. S odstupem času lze zhodnotit, že vznik nového daňového systému byl při radikální změně vlastnických vztahů jednou z nejdůležitějších oblastí formování tržní ekonomiky.

Česká daňová soustava prochází v současné době velmi intenzivním procesem opakovaných novelizací. Nelze předpokládat, že v dalších letech tomu bude jinak, neboť s ohledem na měnící se tržní podmínky je vyžadováno nalezení optimálního řešení i v daňové oblasti. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, byl v průběhu dosavadní více než patnáctileté platnosti předmětem přibližně devadesáti novel. Výsledkem těchto opakovaných změn bylo jednak výrazné precizování jednotlivých ustanovení zákona, avšak současně narušení jeho systematičnosti. Zákonodárce však svými legislativními zásahy právní úpravu zdaňování příjmů mnohdy ještě více zkomplikoval. Přitom každé pozměňování a následné rušení těchto změn nepřináší řešení, nýbrž prohloubení problému. Kupříkladu zvolená koncepce možnosti společného zdanění manželů se stala objektem kritiky za strany mnoha daňových odborníků. Posléze, pouze po třech letech po uzákonění tohoto daňového institutu, došlo k jeho zrušení.

Konstrukce daně z příjmů je složitá a nepřehledná, neboť obsahuje mnoho různých daňových sazeb, výjimek, úlev a osvobození, které významně ubírají na její efektivnosti, činí ji komplikovanou a nákladnou. Při aplikaci a výkladu zákona o daních z příjmů, mají často problém i daňoví specialisté. Největší vadou takto složitě daně je, že vytváří prostor pro daňové úniky, omyly a korupci. Není sporu o tom, že zjednodušení, zprůhlednění a odstranění nejasností právní úpravy je jednou ze základních podmínek pro dosažení výkonného daňového systému. S ohledem na výše uvedené je nutno přikročit jak k omezení výčtu osvobozených příjmů, tak standardních a nestandardních daňových úlev.

Zdanění příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků se týká největšího počtu daňových poplatníků. Ze všech obyvatel České republiky se přibližně polovina podílí na platbě daní z příjmů fyzických osob a z toho až čtyři miliony obyvatel tvoří zaměstnanci, jejichž příjmy

podléhají dani ze závislé činnosti. Z toho vyplývá, že významné břemeno daňové zátěže nesou v České republice právě zaměstnanci.

Začátkem roku 2007 byly učiněny výrazné změny zákona o daních z příjmů v úpravě podmínek poskytování plnění zaměstnavatelů ve prospěch zaměstnanců. Mnohé zaměstnanecké benefity mají každým rokem zcela originální daňové řešení. Počáteční změny v dané oblasti inicioval již nový zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, jenž zakotvil novou zásadu „*co není zakázáno, je dovoleno*“, čímž byla dosažena významná liberalizace pracovněprávních vztahů. Došlo k posílení smluvní volnosti účastníků pracovněprávních vztahů, kteří si nově mohli upravit práva a povinnosti v těchto vztazích odchylně od zákoníku práce. Přijetím nového zákoníku práce však nedošlo pouze k rozsáhlým změnám zákona o daních z příjmů, nýbrž i ke změnám v určení vyměřovacích základů sociálního a zdravotního pojištění zaměstnanců.

V minulém roce jsme byli svědky uskutečnění rozsáhlých změn právní úpravy zdaňování příjmů, a to přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Klíčovým se stalo především zavedení superhrubé mzdy, lineární sazby daně, výrazné navýšení částek slev na dani či zrušení institutu společného zdanění. Nahrazení klouzavě progresivní sazby daně sazbou lineární si přirozeně našlo jak své příznivce, tak i odpůrce. Důvodem tak významné změny bylo podpořit hospodářský růst České republiky vytvořením atraktivnějších podmínek zdaňování pro zahraniční investory a tím docílit přílivu zahraničních investic. Česká republika tímto krokem reagovala na neustále sílící tlak daňové konkurence, a to přizpůsobením veškerých daňových podmínek včetně podmínek zdaňování příjmů. Je důležité zdůraznit, že k tak intenzivní konkurenci nedochází např. v oblasti nepřímých daní, neboť tyto jsou regulovány harmonizujícími předpisy.

Přestože byla počínaje rokem 2008 zavedena relativně nízká lineární sazba daně, lze konstatovat, že ve srovnání se zbytkem světa se v České republice stále uplatňuje poměrně vysoké zdanění práce. Přitom sazba daně má u zaměstnanců zásadní význam, neboť plat je v převážné většině případů jejich jediným zdrojem příjmů. Není pochyb o tom, že výše hrubé mzdy je pro každého uchazeče o zaměstnání důležitým údajem, mnohem podstatnější však je, s jakou částkou peněz bude zaměstnanec reálně disponovat. Klíčovým problémem, se kterým se potýká Česká republika, jakož i další evropské státy, je koexistence neefektivního daňového systému a štedrého systému sociálních dávek. Štědrý

sociální systém demotivuje a spolu s nepříliš efektivním daňovým systémem neposiluje, zejména u nízkopříjmových skupin, vůli k hledání práce, neboť je pro tyto osoby výhodnější setrvat v závislosti na vysokých sociálních dávkách. Tím nutně dochází k zvyšování nezaměstnanosti, což výrazně ovlivňuje fungování trhu práce. Vysoká a dlouhodobě neklesající míra nezaměstnanosti se obecně považuje za jeden z hlavních problémů ekonomiky. Míra registrované nezaměstnanosti v České republice činila k 30. září 2008 5,3 %, přičemž harmonizovaná míra nezaměstnanosti, která je zpracovávána Eurostatem pro mezinárodní srovnání, dosáhla v České republice v měsíci srpnu 2008 4,3 %<sup>44</sup>. Velkou výzvou proto zůstává navrhnout reformu daňové soustavy, která by minimalizovala negativní dopady na pracovní motivaci a zároveň podpořila ekonomický růst. Nejjednodušším, byť obtížně realizovatelným řešením, s ohledem na současný vývoj ekonomiky, by bylo postupné zvyšování příjmů zaměstnanců, čímž by se dosáhlo zároveň vyšších odvodů na daních. Současně však považují za nutné přepracovat koncepci systému sociálních dávek.

Zákonné povinnosti související s daní z příjmů ze závislé činnosti jsou rozloženy na oba hlavní subjekty na trhu práce. Daňové břemeno nese jednak pracovní síla, jejíž příjmy jsou zatíženy samotnou daní z příjmů, jakož i povinnými odvody do systému sociálního a zdravotního pojištění. Avšak subjektem nesoucím zodpovědnost za výpočet daných odvodových povinností, včetně jejich včasného a řádného odvodu do veřejného rozpočtu je zaměstnavatel. K výše uvedeným závazkům vůči správci daně a institucím sociálního a zdravotního pojištění přistupuje další závazek spočívající v povinnosti hradit a odvádět za své zaměstnance zdravotní a sociální pojištění.

Proto tvoří neoddělitelnou součást výkladu o daní ze závislé činnosti kapitoly, které se týkají zdravotního a sociálního pojištění. Přestože odvody na zdravotní a sociální pojištění dosahují v České republice vysokých částek, výše příspěvků není na rozdíl od odvodů daně z příjmů vnímána tak negativně. Vyvstává otázka, zda by nebylo vhodné integrovat všechny procesní povinnosti související s daní z příjmů fyzických osob a pojistného na zdravotní a sociální pojištění. Největší výhodou by bylo snížení administrativních nákladů na straně daňových subjektů. Tohoto je možné snadno docílit sjednocením procesních lhůt

---

<sup>44</sup> tisková zpráva Ministerstva práce a sociálních věcí uveřejněná dne 8. října 2008 na internetových stránkách Ministerstva práce a sociálních věcí: <http://www.mpsv.cz/files/clanky/5762/08102008.pdf>

pro všechna podání vůči jednotlivým orgánům, jakož i sjednocením lhůt splatnosti pro odvod daných plateb. A zajímavým řešením by bezesporu bylo rovněž vytvoření jediného místa pro všechna podání. Z dlouhodobé perspektivy se jeví jako alternativa úplná integrace daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální pojištění. Důležitým, byť pouze dílčím krokem v tomto směru bylo přiblížení základu daně z příjmů a vyměřovacích základů pro pojistné na zdravotní a sociální pojištění změnou právní úpravy účinnou ode dne 1. ledna 2007 a 1. ledna 2008.

Neustále aktuální je taktéž otázka zavedení možnosti snížení základu daně o náklady vynaložené v souvislosti se zaměstnáním, buďto prokazatelným či paušálním odpočtem. Tato možnost by podpořila princip daňové spravedlnosti, který je citlivě vnímán právě u osobní důchodové daně. Důležitým argumentem svědčícím pro jeho zavedení je úprava dané problematiky v jiných státech Evropské unie. V převážné většině členských států lze totiž daňově uplatnit paušalizované výdaje související se zaměstnáním. Českému zákonodárci se nabízí hned několik alternativ, jak tuto možnost pro příjmy ze závislé činnosti zakotvit, a to možnost uplatnění prokazatelných výdajů, stanovení paušální náhrady fixní či procentní částkou. Z hlediska nejmenší administrativní zátěže se však jeví jako nejschůdnější alternativa zaměstnaneckého výdajového paušálu stanoveného procentní částkou, přičemž výše paušální náhrady by teoreticky mohla být omezena určitým maximálním limitem.

Spornou otázkou nadále zůstává odpočet na zaměstnané studenty, kteří jsou dnes preferovanou skupinou daňových poplatníků. Za úvahu stojí, zda by existující daňové úlevy nepotřebovali spíše v další životní etapě, především v období zakládání rodin a domácností.

Důležitým mezníkem ve vývoji daňové politiky na našem území se stal vedle přechodu z direktivní na tržní ekonomiku i vstup České republiky do Evropské unie. Od 1. května 2004 vznikla České republice povinnost plnit všechny závazky, které jí z tohoto členství vyplývají. V Evropské unii je daňová politika obecně ponechávána v kompetenci členských států. To znamená, že v oblasti daní, resp. konkrétně přímých daní, probíhá jen omezená harmonizace. Na druhé straně však všechna rozhodnutí vlád členských zemí musejí být v souladu s principem jednotného trhu a volného pohybu kapitálu a navíc

nemohou bránit přeshraničnímu investování. Daňová politika jednoho státu totiž významně ovlivňuje výši příjmů vlád a taktéž obyvatel ostatních evropských států.

Byť před rokem 1993 měly Česká a Slovenská republika stejnou daňovou soustavu, po rozdělení se právní úpravy zdaňování v těchto státech ubíraly vlastní cestou. V prvních deseti letech po rozdělení federace reagovala Česká republika mnohem promptněji na neustále měnící se podmínky v hospodářství, a to i pokud jde o daňovou oblast. Na Slovensku nastal zásadní zlom až začátkem roku 2004, kdy vstoupila v platnost daňová reforma, v jejímž důsledku byla na Slovensku zavedená rovná daň. Ačkoliv celkové přínosy daňové reformy bude možné hodnotit až o několik let, je možné už nyní konstatovat, že byla pozitivně akceptována jak ze strany podnikatelů, tak i odbornou veřejností doma i v zahraničí.