

**UNIVERZITA KARLOVA**  
**Právnická fakulta**

Klára Knotová

**Zdanění příjmů ze závislé činnosti**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 29. června 2018

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 mé práce má 108 460 znaků včetně mezer a poznámek pod čarou.

V Praze dne 29. června 2018

.....  
Klára Knotová

### **Poděkování**

Ráda bych tímto poděkovala paní prof. JUDr. Marii Karfikové, CSc., za vedení mé diplomové práce, vstřícný přístup a odborné rady.

# Obsah

Seznam zkratk	6
Úvod	7
1. Vymezení základních pojmů	8
1.1. Pojem daně	8
1.2. Funkce daně	9
1.3. Daňový systém a daňová soustava ČR	10
1.4. Klasifikace daní	11
2. Pojem daně z příjmů	13
3. Zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	16
3.1. Subjekt daně	17
3.1.1. Poplatník daně	17
3.1.2. Plátce daně	18
3.2. Předmět daně	19
3.2.1. Závislá činnost	20
3.2.2. Příjmy ze závislé činnosti	23
3.2.3. Funkční požitky	27
3.2.4. Vymezení příjmů, které nejsou předmětem daně	28
3.2.5. Osvobození od daně	33
3.3. Základ daně	38
3.3.1. Dílčí základ daně	39
3.3.2. Samostatný základ daně	41
3.3.3. Nezdánitelné části základu daně	41
3.4. Sazba daně	44
3.5. Slevy na dani	45
4. Srovnání právní úpravy s vybranými zeměmi Evropské unie	49
4.1. Daň z příjmů fyzických osob ve Francii	50
4.2. Daň z příjmů fyzických osob v Itálii	51
4.3. Daň z příjmů fyzických osob v Lucembursku	52
4.4. Daň z příjmů fyzických osob na Slovensku	53
4.5. Daň z příjmů fyzických osob v Německu	54
4.6. Daň z příjmů fyzických osob v Dánsku	55
4.7. Shrnutí	56
Závěr	59
Seznam použitých zdrojů	61
Seznam tabulek	65

Seznam grafů .....	66
Abstrakt.....	67
Resumé.....	68

## **Seznam zkratek**

<b>ZDP</b>	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpis
<b>EU</b>	Evropská unie
<b>OECD</b>	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development)
<b>ZTP/P</b>	Zvlášť tělesně postižený s průvodcem

## Úvod

Daň z příjmů provází po většinu života téměř každého ekonomicky aktivního obyvatele, a přesto se stala oblastí, v které nemá leckdo z nás ani základní znalosti. Jedná se o problematiku, která v praxi činí obtíže porozumět, a ve které je poměrně složité se orientovat. Nesrozumitelnost a nepřehlednost daňověprávních předpisů vyplývá především z četných novelizací, které právní úpravu značně znepřehledňují a nepřispívají právní jistotě.

V České republice je daň z příjmů upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který byl mnohokrát novelizován. Právě i tyto novelizace přispívají k nepřehlednosti a složitosti celého systému. Pro naplnění účelu diplomové práce bude vedle tohoto základního předpisu užito judikatury, která pomůže vysvětlit tuto nejasnou oblast.

Hlavním cílem mé diplomové práce bude přiblížit problematiku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a pokusit se o rozbor jednotlivých konstrukčních prvků této daně.

V první kapitole budou vymezeny základní pojmy pro snazší pochopení navazujícího výkladu. Druhá kapitola bude věnována obecné charakteristice daně z příjmů s poukazem na to, jakou důležitost sehrává v rámci příjmů státního rozpočtu.

Třetí kapitolu považuji za jádro diplomové práce, v níž bych ráda detailněji popsala jednotlivé základní konstrukční prvky daně a poukázala na případné nedostatky, které touto úpravou prostupují. Cílem této kapitoly bude podat ucelený pohled na oblast zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Ve čtvrté části diplomové práce se budu zabývat zvláštnostmi vybraných členských států Evropské unie v oblasti zdaňování zaměstnanců a následnou komparaci s naším způsobem zdanění příjmů ze závislé činnosti.

# 1. Vymezení základních pojmů

V první kapitole diplomové práce bych ráda vymezila obecný pojem daň a z hlediska systematiky rozebrala základní třídění daní a zařazení daně z příjmů do daňové soustavy. I když se jedná pouze o stručný rozbor, považuji ho pro účely práce za nezbytný pro lepší porozumění dané problematice v navazujících kapitolách.

## 1.1. Pojem daně

Pojem daň teorie definuje poměrně shodně, a to jako zákonem stanovenou povinností, určité peněžité plnění plynoucí do veřejného rozpočtu, které slouží k získání peněžních prostředků pro úhradu společenských potřeb<sup>1</sup>. Daně se označují jako neekvivalentní platba. Zaplacením daně tedy nevzniká povinnost ze strany státu poskytnout protiplnění poplatníkovi, na rozdíl od dalších druhů veřejných příjmů jakými jsou například poplatky. Jánošíková dále uvádí jako charakteristický znak daně její nenávratnost. Nenávratnost spočívá v tom, že subjektu daně nenáleží žádný nárok na vrácení daně. Mezi další znaky daně řadíme neúčelovost. Daň můžeme označit zpravidla jako neúčelovou platbu, protože subjekt platící daň předem neví, co bude z odvedených prostředků financováno.<sup>2</sup> Daň má sice sloužit především k úhradě různých veřejných potřeb, dopředu ale není známo, na jaký konkrétní účel bude úhrada daně určena. Z výše uvedeného můžeme v souhrnu uvést specifické vlastnosti a znaky daně, kterými jsou:

- daně jako peněžité plnění
- povinné
- na základě zákona
- příjmem veřejných rozpočtů
- nenávratné
- neekvivalentní
- neúčelové.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 297.

<sup>2</sup> HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance - teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-298-4. s. 84.

<sup>3</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1. s. 9.



## 1.2. Funkce daně

Daně by měly plnit čtyři základní funkce a to funkci fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační. Daně jsou nejdůležitějším příjmem veřejných rozpočtů, s čímž souvisí jedna z nejstarších a dle mého názoru i nejvýznamnější funkce daní, a to funkce fiskální. Fiskální funkce má za cíl opatřit peněžní prostředky pro financování veřejných statků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou pak státem financovány veřejné výdaje.

Daně plní alokační funkci tím, že stát podle potřeby umisťuje prostředky získané z výnosů daní k úhradě veřejných statků z důvodu selhání tržních mechanismů (např. nedokonalá konkurence, externality). Smyslem je alokovat prostředky a zaručit financování veřejných statků právě na těch specifických trzích, kde by se jim z důvodu tržního selhání nedostalo. Vláda tak může zasahovat do ekonomiky s cílem efektivně rozdělit prostředky mezi veřejnou a soukromou spotřebu a zajistit financování těch veřejných statků, které jsou podceněny trhem.<sup>4</sup>

Redistribuční funkce spočívá v přesunu části důchodů od bohatších k chudším a ve snaze vyrovnat a zmírnit majetkové rozdíly mezi nimi.<sup>5</sup> Takovým vhodným nástrojem ke zmírnění majetkových rozdílů je progresivní zdanění.

Daně jsou schopny ovlivňovat makroekonomické ukazatele. V tomto případě hovoříme funkce stabilizační. Rozumíme jí tlumení cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné cenové stability a zaměstnanosti. V době ekonomického rozvoje je daňový výnos vyšší a může umožnit vytvoření finanční rezervy pro období ekonomické recese. Naopak může být i vhodným nástrojem pro povzbuzení a nastartování ekonomiky v období ekonomické recese. O této roli stabilizační funkce se však vedou spory, někdy bývá teorií spíše uváděna jako důsledek cenové nestability, jelikož právě zásahy do ekonomiky jsou to, co způsobuje její nestabilitu.<sup>6</sup> Nepochybné ale je, že daňová politika může mít vliv, ať už pozitivní či negativní, na národohospodářské ukazatele a sloužit jako nástroj hospodářské politiky.

---

<sup>4</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie - úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-092-0. s. 16.

<sup>5</sup> HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance - teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-298-4. s. 85.

<sup>6</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie - úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-092-0. s. 16-17.

### 1.3. Daňový systém a daňová soustava ČR

Daňový systém je pojem širší než daňová soustava, zahrnuje nejen soustavu daní, ale rovněž i systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměrování, vymáhání a kontrolu. Daňový systém je obvykle ovlivněn hospodářskými, politickými a kulturními faktory. Kvalitní daňový systém by měl splňovat určité předpoklady a zásady, které jsou na něj kladeny finanční vědou, a to: daňovou spravedlnost, efektivnost, flexibilitu, srozumitelnost a pozitivní vliv na chování ekonomických subjektů (daňové stimuly).<sup>7</sup>

Daňová soustava představuje souhrn všech daní, které se na daném území vybírají<sup>8</sup>. V současné době neexistuje zákon, který by kodifikoval daňovou soustavu a vyjmenovával jednotlivé druhy daní, jak tomu bylo zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů, který v §1 uváděl dílčí druhy daní. Tento taxativní výčet dal základ pro současnou daňovou soustavu. Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní byl zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních s účinností k 1.1.2004. Daňová soustava je tak určena pouze velkým množstvím předpisů upravujících jednotlivé daně. Každá daňová soustava je sestavena z většího počtu daní, které jsou u nás upraveny samostatně jednotlivými zákony. Daňová soustava České republiky zahrnuje nyní tyto daně:

- daně z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- daně spotřební (zákon č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů):
  - daň z minerálních olejů
  - daň z lihu
  - daň z piva
  - daň z vína a meziproduktů
  - daň z tabákových výrobků
- energetické daně (zákon č. 261/2007 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

---

<sup>7</sup> GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7201-745-4. s. 119.

<sup>8</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 305.

- daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
- daň z pevných paliv
- daň z elektřiny
- daň silniční (zákon č. 16/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- daně z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
  - daň z příjmů fyzických osob
  - daň z příjmů právnických osob
- daně z nemovitých věcí (zákon č. 338/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- daň z nabytí nemovitých věcí (zákon č. 344/2013 Sb., ve znění pozdějších předpisů)
- daň z hazardních her (zákon č. 187/2016 Sb., ve znění pozdějších předpisů)

1.1.2017 nabytí účinnosti nový zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, tím se daň z hazardních her stala součástí daňové soustavy ČR.

Do daňové soustavy však vedle daní spadají i poplatky a jiná peněžitá plnění jako např. cla, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na veřejné zdravotní pojištění aj., které jsou příjmem veřejných rozpočtů<sup>9</sup>.

#### **1.4. Klasifikace daní**

Daně je možné dělit podle mnoha kritérií, v diplomové práci vymezím jen ty nejdůležitější z nich. Nejběžnější členění je podle dopadu na poplatníka, a to na daně přímé a nepřímé. Pro lepší představu přikládám schéma znázorňující základní třídění daní.

Daně přímé postihují příjem přímo při jeho vzniku a subjekt podléhající dani nemá možnost přenést tuto povinnost na jinou osobu. Přímé daně můžeme dále dělit na přímé daně důchodového typu a přímé daně majetkového typu. Důchodové daně jsou uvaleny na důchod poplatníka, tedy jeho mzdu, zisk, rentu apod. Majetkové daně pak postihují

---

<sup>9</sup> BOHÁČ, Radim, KRASULOVÁ, Hana. *Zákon o dani z hazardních her. Komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-481-2. s. 4-5.

nemovitosti a majetek movitý. Typickou přímou daní jsou daně z příjmů nebo daň z nemovitých věcí. Mezi přímé daně zpravidla řadíme i daň silniční, daň z nabytí nemovitých věcí nebo daň z hazardních her. Teorie se neshoduje na tom, zda tyto daně spadají do kategorie daní přímých nebo nepřímých. Karfíková se přiklání k zařazení mezi přímé daně, přestože mají i některé vlastnosti charakteristické pro daně nepřímé.<sup>10</sup>

U nepřímých daní je plátcem jiný subjekt než ten, na kterého daň ekonomicky dopadá. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny, a to zpravidla na spotřebitele. Nepřímá daň je spojena s příjmem při jeho upotřebení. Nepřímé daně jsou ty, které se uvalují na spotřebu nebo objem produkce či prodeje. Mezi nepřímé daně patří tyto tři daně: daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daně energetické.<sup>11</sup>

Podle vztahu k platební schopnosti poplatníka rozlišujeme daně na daně osobní (in personam) a daně na věci (in rem). Daně osobní jsou adresné, respektují důchodovou situaci poplatníka a odrážejí jeho platební schopnost. Osobními daněmi jsou daně důchodové. Naopak daně in rem platební schopnost poplatníků nezohledňují, jejich výše není závislá na jeho příjmech. Mezi tyto daně řadíme např. daně spotřební, daň z přidané hodnoty a majetkové daně.<sup>12</sup>

Zkoumáme-li jak se bude daňové zatížení měnit s růstem příjmu poplatníka, můžeme rozdělit daně na proporcionální, progresivní a regresivní. Proporcionální daň je taková daň, která zatěžuje příjem poplatníka stejnou sazbou a jeho míra zdanění se tak s přibývajícím důchodem nemění. U daně progresivní se poplatníkovi s rostoucím důchodem zvyšuje i jeho daňové zatížení. Pokud se s výší důchodu poplatníka sníží míra jeho zdanění, mluvíme o dani regresivní.<sup>13</sup>

Z hlediska daňového určení, tedy podle druhu rozpočtu, do kterého plynou, třídíme daně na celostátní (republikové), místní (komunální) a vyšších územně samosprávních celků (krajů).<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 146.

<sup>11</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0. s. 146.

<sup>12</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 302.

<sup>13</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-413-3. s. 45.

<sup>14</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie - úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-092-0. s. 33.

Daně lze však dělit i podle dalších hledisek. Další způsoby klasifikace daní je členění podle techniky ukládání daňových povinností (daně tarifní a katastrové), periodicity vzniku daňové povinnosti (daně pravidelně se opakující a daně případové), atd.

## 2. Pojem daně z příjmů

Ústavní zakotvení pro ukládání daní nalezneme přímo v Listině základních práv a svobod (dále jen „Listina“)<sup>15</sup> v článku 11 odst. 5, kde se stanoví: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“.

K otázce požadavku legality se vyjádřil Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 3/95<sup>16</sup>. Navrhovatel požadoval zrušení jednotlivých ustanovení zákona č. 260/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, pro rozpor s ústavním zákonem, konkrétně s čl. 11 odst. 5 Listiny a čl. 78 a 79 odst. 3 Ústavy<sup>17</sup>. Navrhovatel měl za to, že nebyla splněna podmínka, že prováděcí právní předpis může být vydán jen na základě zákona a v jeho mezích. Tyto meze prováděcího předpisu podle něj v zákoně nebyly stanoveny. Zmocňovací ustanovení zákona delegovalo zákonodárnou moc na moc výkonnou a ponechalo určení pojmového znaku daně na výkonné moci - ministerstvu.

Ústavní soud dospěl k závěru, že Parlament přenechal vymezení pojmového znaku daně prováděcímu předpisu, čímž se vymezení tohoto pojmu dostalo mimo vliv zákonodárce a při přijímání zákona došlo k porušení čl. 79 odst. 3 Ústavy, protože nebyly stanoveny meze právního předpisu nižší právní síly ve zmocňovacím ustanovení zákona. Vyhláška Ministerstva zemědělství ČR tak určila základní pojmové náležitosti namísto zákonodárce a Ústavním soudem byla proto zrušena.

Z uvedeného vyplývá, že Listina stanovení daňové povinnosti svěřuje výlučně Parlamentu ČR a nedovoluje přenesení této pravomoci na moc výkonnou. Přenechání-li zákonodárce vymezení pojmového znaku konstrukčního prvku daně právnímu předpisu nižší právní síly, dostává se mimo meze zákona ve smyslu ustanovení čl. 79 odst. 3

---

<sup>15</sup> Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

<sup>16</sup> Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 3/95 ze dne 10. 11. 1995.

<sup>17</sup> Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen „Ústava“).

Ústavy.<sup>18</sup> Z čehož vyplývá požadavek, aby konstrukční prvky daně byly obsaženy přímo a pouze v zákoně.

Základním právním předpisem a naplněním ústavního požadavku pro daň z příjmů je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Tento zákon byl za dobu své účinnosti již několikrát novelizován, což způsobuje jeho značnou nepřehlednost. Zákon se tak stal složitým a pro adresáty často nesrozumitelným. Podle mého názoru by bylo na místě přijmout zcela nový zákon o daních z příjmů, který bude jednodušší, zefektivní výběr daní a usnadní práci nejen poplatníkům, ale i správci daně. ZDP se člení na následujících sedm částí a tři přílohy:

- část první - daň z příjmů fyzických osob
- část druhá - daň z příjmů právnických osob
- část třetí - společná ustanovení
- část čtvrtá - zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů
- část pátá - registrace
- část šestá - pravomoci vlády a ministerstva financí
- část sedmá - přechodná a závěrečná ustanovení

Příloha č. 1 Třídění hmotného majetku do odpisových skupin

Příloha č. 2 Postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob

Příloha č. 3 Postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob

Pro účely diplomové práce se většina pozornosti bude klást na část první, případně na relevantní ustanovení části třetí až sedmé.

Daň z příjmů můžeme popsat jako daň přímou, důchodového typu a rozdělit ji na daň z příjmů fyzických a právnických osob. Daň z příjmů fyzických osob je historicky

---

<sup>18</sup> KARFÍKOVÁ, Marie. *Daně jako nástroj fungování státu*. [online]. Acta Universitatis Carolinae Iuridica, 26. 2. 2018. [cit. 10. 6. 2018]. Dostupné z: <<https://www.prf.cuni.cz/res/dwe-files/1404057755.pdf>>.

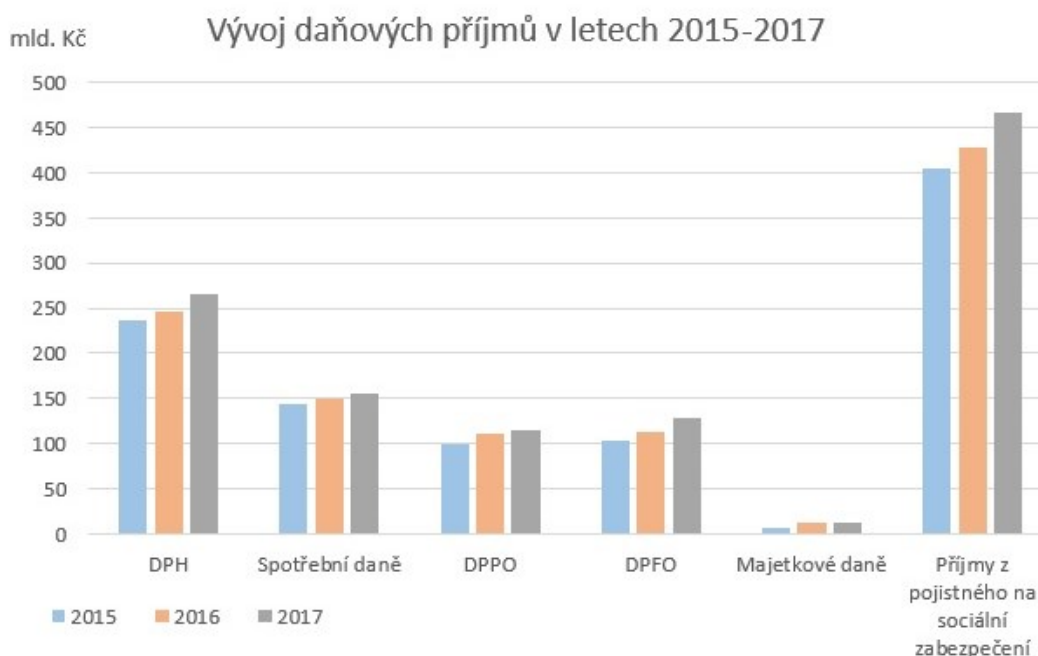
nejstarší důchodovou daní. Jedním z hlavních významů této daně je zajistit příjmy plynoucí do státního rozpočtu, jehož značná část je právě daní z příjmů tvořená.

Obecně můžeme daňové příjmy označit za nejdůležitější příjmy státního rozpočtu, jejichž podíl tvoří přes 53 % veškerých příjmů. Daň z příjmů je třetím nejvyšším příjmem státního rozpočtu a stále druhým nejvyšším daňovým příjmem. Příjmy z povinného pojistného na sociální zabezpečení pokrývají 35,8 %. Vezmeme-li v úvahu součet obou těchto položek, tvoří nám dohromady skoro 90 % celkových příjmů. Největší daňový příjem sice představuje příjem z DPH a spotřebních daní, je však nutné podotknout, že zaměříme-li se na celkové daňové zatížení a vezmeme v úvahu jak daň z příjmů fyzických osob, tak i příjmy z pojistného na sociální zabezpečení, dostaneme se sloučením těchto dvou položek na úroveň 44,5 % celkových příjmů. Ve výsledku tak zjistíme, že příjmy z daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální zabezpečení zajistí téměř polovinu příjmů státního rozpočtu, což dokládá význam této daně. Pro lepší představu je struktura příjmů státního rozpočtu zachycena v následujícím grafu č. 1.



Graf č. 1: Struktura příjmů státního rozpočtu za rok 2017; zdroj: vlastní zpracování (na základě dat z informačního portálu Ministerstva financí).

Podíváme-li se na vývoj příjmů státního rozpočtu mezi lety 2015 - 2017, zjistíme, že do státního rozpočtu plyne stále více daňových příjmů včetně pojistného na sociální zabezpečení. Každoroční nárůst příjmů byl ovlivněn zejména pozitivním hospodářským růstem, který podpořil rekordně nízkou nezaměstnanost. Spotřeba domácností tak vykazuje každoroční růst zapříčiněný právě zmiňovanou vysokou zaměstnaností, růstem mezd jak v soukromém, tak veřejném sektoru a ochotou lidí vydělané peníze utrácet. Určitý vliv mohlo sehrát zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb. S hodnocením efektu kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb bude třeba posečkat na delší statistickou řadu a poté provést srovnání období před a po zavedení těchto opatření. I tak bude ale složité zanalyzovat možný dopad na pozitivní příjmové výsledky. Vývoj daňových příjmů a příjmů z pojistného znázorňuje následující graf č. 2.



Graf č. 2: Vývoj daňových příjmů v letech 2015-2017; zdroj: vlastní zpracování (na základě dat z informačního portálu Ministerstva financí).

### 3. Zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Daň z příjmů je nedílnou součástí všech ekonomicky aktivních obyvatel, a přesto se stala oblastí, která v praxi činí obtíže porozumět, a ve které je poměrně složité se orientovat. Nesrozumitelnost a nepřehlednost daňověprávních předpisů vyplývá především z četných novelizací, které právní úpravu značně znepřehledňují a nepřispívají



právní jistotě (jen pro představu, ZDP byl za dob své účinnosti více než stokrát novelizován). Proto cílem třetí kapitoly bude přiblížit tuto problematiku se zaměřením na aktuální právní úpravu s ohledem na judikaturu soudů, která, i bez ohledu na to, že není pramenem práva, pomůže vyložit tuto nejasnou oblast. S ohledem na výše uvedené bych ráda rozebrala jednotlivé konstrukční prvky daně z příjmů ze závislé činnosti, které budou současně důležitým základem pro navazující kapitoly.

### 3.1. Subjekt daně

Subjekt daně je prvním a velmi významným základním konstrukčním prvkem daně. Daňové subjekty můžeme označit jako osoby, které jsou povinny odvádět nebo platit daň.<sup>19</sup> Legální definici subjektu v ZDP nenalezneme. O daňových subjektech se zmiňuje pouze § 20 odst. 1 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který za daňové subjekty označuje plátce i poplatníka a dále i osobu, kterou za daňový subjekt označuje zákon.

Základními subjekty daně z příjmů fyzických osob jsou poplatník a plátce.

#### 3.1.1. Poplatník daně

Poplatníkem daně se rozumí osoba, která je podle zákona povinna daň platit. S definicí poplatníka pracoval dnes již neúčinný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), který v ustanovení § 6 odst. 2 stanovil, že poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Obecně platí, že poplatníkem daně z příjmů fyzických osob je každá fyzická osoba pobírající příjem, který podléhá této dani.

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob dále dělíme do dvou skupin, a to na:

- daňové rezidenty České republiky (daňový tuzemec)
- daňové nerezidenty (daňový cizozemec).

**Daňovým rezidentem** je fyzická osoba, která má na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržuje, a to alespoň po dobu 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika časových obdobích. Do doby 183 dnů započítáváme každý i započatý den pobytu. Bydlištěm se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt s úmyslem se v něm trvale zdržovat.<sup>20</sup> Za stálý byt považujeme byt, který je poplatníkovi kdykoliv k

---

<sup>19</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2. s. 308.

<sup>20</sup> Viz § 2 ZDP.

dispozici a není rozhodné, zda se jedná o byt pronajatý nebo vlastní. Úmysl poplatníka trvale se v bytě zdržovat se posuzuje s ohledem na jeho osobní, rodinné poměry či ekonomické aktivity (tj. žije-li v něm s manželkou, dětmi, využívá-li byt pro podnikání apod.).<sup>21</sup> Daňový rezident je poplatník s neomezenou daňovou povinností, tzn. že jeho daňová povinnost se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.<sup>22</sup>

Mezi **daňové nerezidenty** řadíme osoby, které nejsou daňovými rezidenty. Tedy nemají na území České republiky bydliště, ani se zde obvykle nezdržují, nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouva. Za daňového nerezidenta se považuje i osoba, která se na území České republiky zdržuje za účelem studia či léčení.<sup>23</sup> Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.<sup>24</sup> V případě, že určitá osoba splňuje podmínky pro daňové rezidentství ve dvou či více státech, dochází ke střetům dvou či více právních řádů různých států a tato osoba by byla povinna odvést daň z celosvětových příjmů ve všech těchto státech. Aby bylo zabráněno tomuto nežádoucímu jevu, jsou přijímána opatření, především ve formě dvoustranných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Poplatníkem daně z příjmů ze závislé činnosti je dle § 6 odst. 2 ZDP **zaměstnanec**. Pojem „zaměstnanec“ je pro účely daňových zákonů pojmem širším než v pracovněprávních předpisech a nelze jej ztotožňovat. Za zaměstnance je považován nejen zaměstnanec v právním vztahu podle zákoníku práce (pracovní poměr, dohoda o pracovní činnosti, dohoda o provedení práce), ale například i členové družstev, jednatele společnosti s ručením omezeným apod.<sup>25</sup>

### 3.1.2. Plátce daně

Plátce daně lze definovat jako osobu, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou či sraženou poplatníkům. Tato definice je stejně tak

---

<sup>21</sup> Ministerstvo financí: Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.3/2015 Fz.

<sup>22</sup> Viz § 2 odst. 2 ZDP.

<sup>23</sup> Viz § 2 ZDP.

<sup>24</sup> Příjmy pocházející ze zdrojů na území České republiky jsou uvedeny v § 22 ZDP.

<sup>25</sup> PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2016*. Olomouc: Anag, 2016. ISBN 978-80-7554-011-9. s. 141 - 142.

jako u poplatníka přejata ze ZSDP z ustanovení § 6 odst. 3, neboť jiné vymezení bychom v účinné právní úpravě marně hledali.

Za plátce daně z příjmů ze závislé činnosti označuje zákon **zaměstnavatele**.<sup>26</sup> I přestože daňové břemeno dopadá na samotného poplatníka, je to právě plátce, který má povinnost daň srazit a odvést správci daně. Plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti může být jak osoba fyzická, tak osoba právnická.

### 3.2. Předmět daně

Předmět daně řadíme mezi další ze základních konstrukčních prvků daně. Předmět daně je hospodářská skutečnost, na základě které je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Zjednodušeně můžeme říci, že předmět daně nám vymezuje, co zdaňujeme. Předmětem daně z příjmů jsou všechny příjmy fyzických osob, které zákon rozděluje do pěti skupin, z nichž každá má svůj dílčí základ daně. Jedná se o příjmy uvedené v § 3 odst. 1 ZDP:

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP)
- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP)
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP)
- příjmy z nájmu (§ 9 ZDP)
- ostatní příjmy (§ 10 ZDP)

Pro správné zdanění příjmů je důležité zařadit daný příjem do příslušné skupiny, a to z důvodu, že každá skupina má jiný, specifický způsob stanovení dílčího základu daně a jeho následné zdanění. Nesprávná kategorizace by vedla i k nesprávnému zdanění příjmů. Při zařazení určitého příjmu do příslušné kategorie postupujeme v posloupnosti od § 6 ZDP po § 10 ZDP.

Předmět daně z příjmů tvoří především příjmy peněžní. Vedle nich se za příjem považují i příjmy nepeněžní, a také příjmy dosažené směnou.<sup>27</sup> Vyčíslení nepeněžního příjmu je třeba určit na základě jeho ocenění. Nepeněžní příjem se oceňuje podle

---

<sup>26</sup> Viz § 6 odst. 2 ZDP.

<sup>27</sup> Viz § 3 odst. 2 ZDP

zvláštního předpisu, jak uvádí ustanovení § 3 odst. 3 písm. a) ZDP, a to podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, pokud ZDP pro ocenění nepeněžního plnění neobsahuje vlastní speciální úpravu.<sup>28</sup> Nepeněžní plnění se oceňuje tzv. cenou obvyklou, kdy se za cenu obvyklou považuje cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.<sup>29</sup>

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou veškeré vyjmenované příjmy, s výjimkou těch, které zákonodárce taxativně vyjímá (§ 3 odst. 4 ZDP). Pokud je příjem předmětem daně, nemusí ještě dojít k jeho zdanění, a to v případě že se jedná o příjem, který je od daně osvobozen.

### 3.2.1. Závislá činnost

Daňové zákony pracují s pojmem „závislá činnost“, jehož obecnou legální definici v daňověprávních předpisech nenalezneme. Jelikož je pojem závislá činnost rozhodující pro správné posouzení toho, zda příjem pro účely zdanění zařadit do kategorie příjmů ze závislé činnosti, bude zapotřebí vymezit tento pojem s poukazem na judikaturu soudů. Při své rozhodovací činnosti se soudy touto otázkou opakovaně zabývaly a vyplývá z ní poměrně jednotný názor.

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 31.3.2004 konstatoval, že pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je rozhodné, jestli posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem „závislá činnost“, tento pojem však nemůžeme ztotožňovat s pojmem „závislá práce“ definovaným v pracovněprávních předpisech<sup>30</sup>. Znaky „závislé práce“ nalezneme v § 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“), v němž je uvedeno:

*(1) Závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.*

<sup>28</sup> Jak je tomu např. v ustanovení § 6 odst. 3 ZDP a § 6 odst. 6 ZDP.

<sup>29</sup> Viz § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

<sup>30</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 22/2003 ze dne 31.3.2004.

*(2) Závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě.*

Podle § 3 zákoníku práce může být závislá práce vykonávána pouze v základním pracovněprávním vztahu, kterými jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr.

Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozhodnutí ze dne 31.3.2004 dále uvedl, že podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a odpovědnost poplatníka, ale naopak podle příkazů plátce<sup>31</sup>.

Z výše uvedeného vyplývá, že musíme rozlišovat pojmy závislá činnost a závislá práce. Rozdíl spočívá především v právním důvodu vzniku právního vztahu. Pro závislou činnost není rozhodující, na základě jakého právního důvodu je činnost vykonávána. Na rozdíl od závislé práce, kde je kladen požadavek pro vznik pracovněprávního vztahu na základě pracovní smlouvy nebo dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr. Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny i jiné příjmy, než příjmy plynoucí z pracovněprávního vztahu uzavřeného podle zákoníku práce. Pro posouzení činnosti bude podstatné sledovat prvek závislosti co do obsahu vykonávané činnosti a vzájemný vztah plátce a poplatníka.

Rozhodnutím Nejvyššího správního soudu 2 Afs 62/2004 došlo ke zpřesnění výkladu pojmu „závislá činnost“, Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že:

*„Již z povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (resp. pokynů) dochází prakticky ve všech případech zadávání prací a činností, tzn. nikoliv pouze v rámci pracovního poměru. Vymezení zákonného termínu „závislá činnost“ tak nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru*

---

<sup>31</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 22/2003 ze dne 31.3.2004.

*poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, pakliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně a kdy je její výkon podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. se jedná o sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.)<sup>32</sup>.“*

Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku odkazuje na stávající judikaturu, avšak doplňuje, že při posuzování činnosti se nemůžeme omezit pouze na to, zda činnost byla vykonávána podle příkazů a pokynů plátce. Aby činnost mohla být označena jako závislá, musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce a musí být naplněna tzv. materiální kritéria. Těmi jsou následující:

- *plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností,*
- *fyzická osoba má ve vztahu k plátcovi příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,*
- *odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu,*
- *materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu,*
- *vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmu<sup>33</sup>.*

Za účelem zajištění jednotného výkladu § 6 odst. 1 a 2 ZDP vydalo Ministerstvo financí pokyn D-285, který vychází především z rozhodnutí soudů. Tento pokyn vymezuje nejčastější znaky a okolnosti indikující vztah závislé činnosti.

Je na zvážení, zda by nebylo praktické vložit do ZDP legální definici pojmu závislá činnost, která by stanovila určitá podrobnější kritéria a zlepšila srozumitelnost a aplikovatelnost adresátům právní úpravy a neponechávat výklad tak zásadního pojmu pouze na soudu.

---

<sup>32</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 62/2004 ze dne 24.2.2005.

<sup>33</sup> Pokyn D-285, k aplikaci § 6 odst.1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé činnosti.

### 3.2.2. Příjmy ze závislé činnosti

Základní vymezení příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti, nalezneme v § 6 odst. 1 ZDP. Mezi příjmy ze závislé činnosti patří tyto skupiny příjmů (§ 6 odst. 1 ZDP):

- příjmy ze současného nebo dřívějšího **pracovněprávního, služebního nebo členského poměru** a obdobného poměru, v nichž je poplatník při výkonu práce povinen dbát příkazů plátce.

Nejrozšířenější skupinou příjmů jsou příjmy z pracovněprávního vztahu, tj. uzavřené na základě smluv podle zákoníku práce (pracovní smlouvy, dohody o pracovní činnosti a dohody o provedení práce) a příjmy ze služebního poměru (např. služební poměr vojáka nebo policisty).

Za příjmy ze závislé činnosti řadíme i příjmy poplatníka plynoucí z obdobného poměru, jehož vztah vůči plátci je založen smlouvou uzavřenou např. podle zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“), ale obsahově vykazující typické pro smlouvy uzavřené podle zákoníku práce.<sup>34</sup> Není rozhodující právní důvod vzniku právního vztahu mezi plátcem a poplatníkem, ale relevantní je skutečný obsah právního poměru a vzájemný právní vztah mezi nimi. Nejvyšší správní soud došel k podobnému závěru ve svém rozhodnutí ze dne 31. 3. 2004:

*„Pod kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona č. 586/1992 Sb. není rozhodující na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti, je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoli pouze příjmy, plynoucí z pracovněprávního vztahu uzavřeného podle zákoníku práce, resp. založené z titulu členství nebo služebního poměru, ale pod takový způsob zdanění zákonodárce zahrnul i příjmy z obdobného poměru, přičemž tento jakkoli dále nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce. [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Za příjmy ze závislé*

<sup>34</sup> PIKAL, Václav, ŠIMÁK, Pavel. *Slabikář daně z příjmů fyzických osob*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2002. ISBN 80-86395-23-5. s. 164.

*činnosti pro účely zdanění mimo jiné zákon prohlásil celou řadu příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnosti, vznik příjmu zakládající.*"<sup>35</sup>

Nejvyšší správní soud potvrzuje, co již bylo řečeno výše. Aby tedy mohla být činnost posuzována jako příjem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, bude důležité zkoumat a prokázat obsah právního vztahu, ne právní důvod, kterým byl právní vztah založen.

- plnění v podobě **funkčního požitku**.

Příjmy ze závislé činnosti v podobě funkčního požitku rozvedu v následující podkapitole.

- příjmy za práci člena **družstva**, společníka **společnosti s ručením omezeným** a komanditisty **komanditní společnosti**.

Mezi příjmy ze závislé činnosti řadíme i příjmy za práci člena družstva, společníka společnosti s ručením omezeným a komanditisty komanditní společnosti. U uvedených fyzických osob se jedná o příjmy ze závislé činnosti i v případě, že nejsou povinni při výkonu práce dbát příkazů plátce. Z toho vyplývá, že i v korporacích s nízkým počtem společníků (byť tvořenou i jen jedním společníkem) je odměna za práci chápána jako příjem ze závislé činnosti, i když se ve skutečnosti při výkonu práce příkazy společnosti neřídí.<sup>36</sup>

Někdy je ovšem obtížné vymezit, zda příjem spadá mezi příjmy ze závislé činnosti či příjmů z podnikání, jelikož hranice mezi těmito dvěma skupinami není ostrá a jasně definovaná a je třeba vždy přihlížet ke konkrétním specifickým okolnostem v jednotlivých případech a posuzovat je ve vzájemných souvislostech.

K této otázce se vyjádřil i Nejvyšší správní soud, a to v rozsudku 8 Afs 57/2008, kde posuzoval střet ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP a § 7 odst. 1 písm. b) a c) ZDP. Nejvyšší správní soud konstatoval, že pro rozlišení, zda se jedná o příjem zdanitelný v režimu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP nebo § 7 odst. 1 písm. b) a c) ZDP, je rozhodné vyhodnotit a porovnat předmět podnikání společnosti s předmětem činnosti společníka společnosti. Podle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu není významné, jaké prostředky

---

<sup>35</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 22/2003 ze dne 31.3.2004.

<sup>36</sup> LOŠŤÁK, Milan, PELECH, Petr, RINDOVÁ, Iva. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti v roce 2018*. Olomouc: Anag, 2018. ISBN 978-80-7554-114-7. s. 31.



obligačního práva byly zvoleny mezi účastníky smlouvy pro vznik soukromoprávního vztahu, ale jaký je skutečný obsah takového úkonu pro účely zdanění. Dále není rozhodné ani to, jakým způsobem byla práce vykonávána, zejména zda byla vykonávána podle pokynů společnosti či nikoliv. Pokud se tak činnost společníka shoduje s předmětem činnosti společnosti, půjde o zdanění podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, a to i přesto že při výkonu práce není povinen dbát příkazů společnosti.<sup>37</sup>

- **odměny člena orgánů právnické osoby.**

Za předmět daně z příjmů ze závislé činnosti jsou považovány i odměny člena orgánů právnických osob ve smyslu zákona o obchodních korporacích. S přijetím občanského zákoníku není nadále třeba posuzovat, zda se jedná o osobu, která je orgánem právnické osoby a osobou, která je členem orgánu právnické osoby. Občanský zákoník totiž uvádí v § 152 odst. 1, že orgány právnické osoby tvoří orgány o jednom členu (individuální) nebo orgány o více členech (kolektivní). Na základě toho mohl být vypuštěn druhý bod § 6 odst. 1 písm. c) ZDP.<sup>38</sup> Odměny člena individuální či kolektivního orgánu právnické osoby jsou tedy vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti.

- **Likvidátora.**

- příjmy plynoucí v souvislosti se **současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti**, ze které plynou příjmy podle předchozích bodů, bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.

Jedná se o kategorii příjmů, které nemají přímo znaky mzdy nebo odměny. Do této skupiny příjmů patří příjmy, které jako náhradu za ztrátu příjmů ze závislé činnosti vyplácí jiný subjekt, než ten u kterého zaměstnanec vykonává nebo vykonával závislou činnost (jedná se např. o náhradu za ztrátu příjmů nebo náhradu za ztrátu na výdělku). Pod toto ustanovení řadíme i příjmy ze závislé činnosti od budoucího zaměstnavatele, kam spadají např. stipendia, motivační příspěvky, které mají žáka nebo studenta připravit na výkon jeho budoucí zaměstnání.<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 57/2008 ze dne 31.7.2009.

<sup>38</sup> PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2016*. Olomouc: Anag, 2016. ISBN 978-80-7554-011-9. s. 139 - 140.

<sup>39</sup> PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-517-6. s. 164-165.

Mezi příjmy ze závislé činnosti patří všechny příjmy, bez ohledu na to, zda jsou pravidelné nebo jednorázové (např. odměny), zda je na ně právní nárok či nikoliv (např. bezúplatná plnění od zaměstnavatele). Nezávisí na tom, zda je dostává zaměstnanec nebo jiná osoba, na kterou přešlo právo (v případě smrti zaměstnance přechází mzdové nároky z pracovního poměru přímo na manžela, děti a rodiče, jestliže s ním žili v době jeho smrti ve společné domácnosti a nestávají se součástí dědictví).<sup>40</sup> Příjmem se rozumí i příjmy vyplácené v hotovosti nebo připisovány k dobru (zaměstnanec má právo nechat si příjem zaslat na jím zvolený účet u peněžního ústavu) anebo spočívající v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance (jednalo by se kupř. o příspěvky na penzijní připojištění nebo doplňkové penzijní spoření).

Za příjmy ze závislé činnosti se považují jak příjmy peněžní, tak i nepeněžní. Nepeněžitou formou příjmu může být určitá služba, věc nebo jiné naturální plnění, kterými zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci nejrůznější výhody. U těchto naturálních plnění bude nezbytné určit jejich hodnotu pro následné zdanění. Ta se oceňují obvyklou cenou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, pokud § 6 ZDP neobsahuje speciální úpravu, jak je tomu v následujících případech.

Za příjem podléhající zdanění se považuje nepeněžní příjem, kterým se rozumí částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté plnění (vyjma jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, bytu nebo rodinného domu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí) nižší, než je cena určená podle zákona o oceňování majetku nebo cena, kterou účtuje jiným osobám.<sup>41</sup> Velmi častým zaměstnaneckým benefitem je zakoupení firemního zboží nebo služeb za nižší cenu, než za kterou je zaměstnavatel nabízí jiným zákazníkům. Rozdíl mezi cenou, kterou zaměstnavatel obvykle účtuje jiným osobám a cenou, za kterou zaměstnanec obdržel plnění, bude považován za nepeněžní plnění.<sup>42</sup>

Ze zdanitelných příjmů je vyloučen nepeněžní příjem v případě odkupu bytu, jednotky nebo rodinného domu zaměstnancem od zaměstnavatele za cenu nižší, než je cena obvyklá. I přesto že se také jedná o benefit spočívající v tom, že zaměstnanec nemusí za nemovitost uhradit obvyklou cenu, ke zdanění uvedeného nepeněžitého příjmu

---

<sup>40</sup> § 328 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>41</sup> Viz § 6 odst. 3 ZDP.

<sup>42</sup> HÁJEK, Jan, NOVOTNÁ, Monika. *Stanovení nepeněžního příjmu zaměstnance a osob za zaměstnance považovaných*. Daně a právo v praxi, 2013, č. 7.

nedojde v případě, že byly splněny následující podmínky: a) jednotka, byt nebo dům byla ve vlastnictví zaměstnavatele, b) jednotka nezahrnuje jiný nebytový prostor než garáž, sklep nebo komoru, c) zaměstnanec měl zde bydliště nejméně po dobu dvou let před jeho koupí.<sup>43</sup>

Mezi nepeněžní příjmy ze závislé činnosti se dále řadí bezplatné poskytování motorového vozidla pro služební i soukromé účely. Nastane-li situace, že je vozidlo poskytnuto a užíváno jen pro služební účely, nepeněžní příjem vůbec nevzniká. Je nutné, aby byla splněna podmínka použití automobilu jak pro služební, tak pro soukromé účely zároveň. Za příjem se pak považuje částka ve výši 1 % vstupní ceny motorového vozidla (vč. DPH) za každý i započatý kalendářní měsíc, ve kterém měl zaměstnanec možnost poskytnuté vozidlo používat. Nejnižší možná měsíční částka, o kterou zaměstnavatel zvyšuje základ daně, činí alespoň 1 000 Kč.<sup>44</sup> Pokud by ale poskytnuté vozidlo bylo užíváno jen pro soukromé účely, bude příjem oceňován cenou obvyklou podle § 6 odst. 3 ZDP.

### 3.2.3. Funkční požitky

Předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti jsou rovněž funkční požitky. Za funkční požitky považujeme (§ 6 odst. 10 ZDP):

- funkční platy a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce, jejichž výše se stanoví podle zákona č. 236/1995 Sb., o platu a další náležitosti spojené s výkonem funkce představitelů státní moci, některých státních orgánů a soudců (s výjimkou platu náležejícího prezidentu republiky a náhrad spojených s výkonem jeho funkce). Do této kategorie spadají např. funkční platy členů vlády, poslanců a senátorů Parlamentu ČR, soudců, platy vedoucích ústředních správních úřadů.
- odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v
  - a) orgánech obcí a jiných orgánech územní samosprávy,
  - b) státních orgánech,

---

<sup>43</sup> PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-517-6. s. 169-170.

<sup>44</sup> Viz § 6 odst. 6 ZDP.

- c) spolecích a zájmových sdruženích,
- d) odborových organizacích,
- e) komorách,
- f) jiných orgánech a institucích.

Za funkční požitky se podle § 6 odst. 11 ZDP nepovažují a předmětem daně nejsou příjmy znalců a tlumočnicků, zprostředkovatelů kolektivních sporů a rozhodců za činnost vykonávanou podle zvláštních předpisů. Za příjmy ze závislé činnosti se tyto příjmy pro daňové účely považují jen tehdy, jestliže je tato činnost vykonávána v pracovněprávním poměru.<sup>45</sup>

#### **3.2.4. Vymezení příjmů, které nejsou předmětem daně**

Předchozí kapitola byla věnována příjmům, které jsou předmětem daně. Vedle tohoto výčtu příjmů, zákon uvádí samozřejmě i příjmy, které této dani nepodléhají a nejsou tak jejím předmětem. Příjmy nejsou předmětem daně, pouze pokud tak stanoví zákon. Taxativní výčet příjmů vyňatých ze zdanění je uveden v obecném ustanovení § 3 odst. 4 ZDP společným pro všechny skupiny příjmů. Tento výčet je rozšířen o další příjmy v § 6 odst. 7 ZDP, které také nejsou předmětem daně, ale vztahují se již jen k příjmům ze závislé činnosti. Na tento výčet se zaměřím v následujícím výkladu. Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují (§ 6 odst. 7 ZDP):

- a) *náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zákoníkem práce pro zaměstnance zaměstnavatele a bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách.*

Za náhrady cestovních výdajů se považují výdaje na ubytování, jízdné, jízdné výdaje k návštěvě člena rodiny, zvýšené stravovací výdaje a nutné vedlejší výdaje.<sup>46</sup> Výše jednotlivých sazeb je určena zákoníkem práce a vyhláškou č. 463/2017 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. Výše náhrad je závislá na tom, zda je poskytována zaměstnavateli uvedenými v § 109 odst. 3 zákoníku práce, kterými se rozumí stát, územní samosprávné celky, státní fondy a příspěvkové organizace, anebo ostatními

---

<sup>45</sup> PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-517-6. s. 204.

<sup>46</sup> Viz. § 156 odst. 1 ZP.

zaměstnavateli. Zaměstnavatel veřejného sektoru nemůže poskytovat jiné nebo vyšší cestovní náhrady, než ty uvedené ve výše zmíněných předpisech. Naproti tomu zaměstnavatel soukromého sektoru má možnost poskytnout cestovní náhrady v libovolné výši, ale v případě, že je zaměstnanci soukromého sektoru poskytnuta jiná cestovní náhrada nebo náhrada vyšší, přesahující horní limit stanovený pro státní zaměstnance, bude tento rozdíl zahrnut do základu daně a podléhat zdanění.<sup>47</sup>

V případě vyslání zaměstnance na pracovní cestu mu náleží náhrada za zvýšené stravovací výdaje. V tomto případě nemá nárok na náhradu prokazatelně vynaložených výdajů, ale na paušální náhradu, tzv. stravné. Výše stravného se každoročně stanovuje vyhláškou Ministerstva práce a sociálních věcí. Pro rok 2018 je v účinnosti výše zmíněná vyhláška č. 463/2017 Sb. Pro lepší ilustraci uvádím následující tabulku, která obsahuje výši stravného podle délky pracovní cesty a typu zaměstnavatele, který náhradu vyplácí.

Délka pracovní cesty	Výše stravného pro státní zaměstnance (podle § 176 odst. 1 zákoníku práce)	Výše stravného pro ostatní zaměstnance (podle § 163 odst. 1 zákoníku práce)
5 - 12 hodin	78 - 93 Kč	nejméně 78 Kč
12 - 18 hodin	119 - 143 Kč	nejméně 119 Kč
déle než 18 hodin	186 - 223 Kč	nejméně 186 Kč

Tabulka č.1: Výše stravného; zdroj: vlastní zpracování (na základě dat z vyhlášky č. 463/2017 Sb.).

Příklad: Zaměstnanec ze soukromého sektoru byl vyslán na 10-ti hodinovou pracovní cestu. V prvním pásmu vyplácí zaměstnavatel stravné ve výši 200 Kč. Rozdílem poskytnutého stravného a horního limitu pro státní zaměstnance získáme částku 107 Kč, která bude předmětem daně ze závislé činnosti.

Pokud bylo zaměstnanci během pracovní cesty poskytnuto bezplatné jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, které zaměstnanec sám neuhrazuje (např. stravování je zahrnuto v ceně ubytování), musí být stravné kráceno za každé bezplatné jídlo, a to:

- až o hodnotu 70 % stravného, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,

<sup>47</sup> VANČUROVÁ, A. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-807552-926-8. s. 125.

- až o hodnotu 35 % stravného, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- až o hodnotu 25 % stravného, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.<sup>48</sup>

Příklad: Zaměstnanec byl vyslán na pracovní cestu trvající 17 hodin, kde bezplatně obdržel v hotelu snídani v rámci poskytnutého ubytování. Zaměstnavatel vyplácí stravné pro druhé pásmo ve výši 110 Kč. Dojde tak ke zkrácení o 35 % z důvodu jednoho bezplatného jídla. Zaměstnanec obdrží po zaokrouhlení na celé koruny nahoru 72 Kč.

- b) *hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů poskytovaných v rozsahu stanoveném zákoníkem práce, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi.*

Zaměstnavatel má na pracovišti povinnost poskytnout osobní ochranné pracovní prostředky, pracovní oděvy, mycí, čistící a dezinfekční prostředky. Tato povinnost mu vyplývá ze zákoníku práce. Bližší podmínky pak stanovuje nařízení vlády č. 495/2001 Sb., kterým se stanoví rozsah a bližší podmínky poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků. Hodnota těchto prostředků není v rozsahu stanoveném zákoníkem práce a prováděcími předpisy zdanitelným příjmem. Poskytnutí osobních ochranných prostředků a pracovního oděvu nemůže zaměstnavatel nahradit finančním plněním. Aby hodnota těchto prostředků mohla být vyjmuta z předmětu daně, musí je zaměstnavatel poskytnout v nepeněžní podobě a ne formou peněžního příspěvku.

Z předmětu daně tak nemohou být ochranné prostředky, oděvy atp. vyjmuty, jsou-li poskytovány formou finančního příspěvku, naopak by se jednalo o nepeněžitý příjem zdanitelný podle § 6 odst. 3 ZDP. Poskytnutí pracovního oblečení bez součinnosti zaměstnance může činit v některých případech problém, za takových okolností je pak nezbytné postupovat podle § 6 odst. 7 písm. c) ZDP - poskytnout zaměstnanci zálohu nebo mu následně proplatit výdaj, který vynaložil na pořízení pracovního oblečení.<sup>49</sup>

<sup>48</sup> Viz. § 163 odst. 2 ZP.

<sup>49</sup> PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-517-6. s. 175-177.

Nezdanitelným plněním jsou také finanční příspěvky (a to i formou paušálu) na údržbu osobních ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, v případě že si jejich údržbu obstará sám zaměstnanec.

- c) *Hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvků na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování.*

Zákonodárce nadále vyjímá ze zdanění hodnotu stejnokrojů a jiného pracovní oblečení. Je nutné od sebe rozlišit tři skupiny pojmů, a to pracovní oděv a obuv, stejnokroj a jednotné pracovní oblečení. První skupinou jsou pracovní oděvy, které je zaměstnavatel povinen poskytnout v nepeněžní podobě (formě), v případě, že zaměstnanec vykonává práci v prostředí, v němž oděv nebo obuv podléhá při práci mimořádnému opotřebení nebo znečištění nebo plní ochrannou funkci.<sup>50</sup> Druhou kategorií je tzv. stejnokroj, který je zákonem předepsán konkrétním osobám (např. příslušníkům ozbrojených sil, hasičům). Můžeme ho označit za jednotné oblečení, z něhož je patrná příslušnost osoby k určitému povolání nebo organizaci a na nějž má osoba nárok na základě zvláštního právního předpisu (př. zákon č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů).<sup>51</sup>

Poslední, nejvíce spornou kategorií je pracovního oblečení, tzv. jednotného pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Zákon blíže nedefinuje, co se za jednotné pracovní oblečení považuje, ani jak má vypadat. Aby ale toto oblečení mohlo být vyjmuté ze zdanění, je třeba, aby splňovalo určité znaky. Předně je třeba, aby pro zaměstnance vyplývala povinnost užívat jednotné pracovní oblečení při výkonu práce, zakotvit tuto povinnost ve vnitřním předpise, v kolektivní smlouvě nebo dohodě mezi smluvními stranami.

Jednotné pracovní oblečení by nemělo být zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oblečením. Podmínka pro vyjmutí ze zdanění bude splněna, zajistí-li zaměstnavatel, aby oblečení bylo viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele (př. obchodní jméno, logo zaměstnavatele, firemní barvy aj.), z kterých je patrné, že se jedná o pracovní oblečení určitého zaměstnavatele. Jednotné

---

<sup>50</sup> Viz. § 104 ZP.

<sup>51</sup> PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-517-6. s. 175-176.

pracovní oblečení by mělo plnit reklamní, propagační a organizační účely a musí být užíváno výlučně k pracovním účelům.<sup>52</sup>

- d) *Částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel.*

Jedná se o částky, jimiž se nezvyšuje majetek zaměstnance a z nichž nečerpá ani žádný prospěch. Zálohy poskytnuté zaměstnanci na výdaje provedené jménem zaměstnavatele jsou tak vyňaty z předmětu daně. Obdobné platí i pro částky, které musel zaměstnanec vynaložit ze svého a které mu následně zaměstnavatel v prokázané výši uhradí.<sup>53</sup> Půjde kupř. o zálohově přijaté částky na nákup zboží, pracovních potřeb či materiál.

- e) *Náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce.*

Ze zdanění jsou tyto náhrady vyjmuty, jedná-li se o náradí, zařízení či předměty, které patří přímo zaměstnanci a které zaměstnanec použil pro výkon práce u zaměstnavatele. Podmínky, způsob a výše poskytnutí náhrady je vhodné smluvně upravit či sjednat ve vnitřním předpise. Toto ustanovení se však nevztahuje na případy použití vlastního motorového vozidla. Poskytování náhrady za použití vlastního motorového vozidla se bude řídit zákoníkem práce jako náhrada cestovního výdaje.

- f) *Povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovená právním předpisem.*

Ustanovení § 7 odst. 1 písm. e) ZDP dále vyjímá ze zdanění plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek, k nimž je zaměstnavatel povinen podle zvláštních právních předpisů. Jedná se zejména o náklady vynaložené na vybavení pracoviště, na pracovní pomůcky nebo povinné zdravotní prohlídky či očkování.

---

<sup>52</sup> Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>53</sup> LOŠŤÁK, Milan, PELECH, Petr, RINDOVÁ, Iva. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti v roce 2018*. Olomouc: Anag, 2018. ISBN 978-80-7554-114-7. s. 39-40.



## **Paušalizace náhrad**

Účelem paušalizace je zjednodušit účetní postupy pro zaměstnavatele, v případě, že z jeho strany dochází k pravidelně se opakujícím výplatám náhradám. Podle ustanovení § 6 odst. 8 ZDP je zaměstnavateli umožněna paušalizace náhrad, za podmínky, že se jedná o výdaje, které se pravidelně opakují, lze je zprůměrovat a současně je lze podřadit pod § 6 odst. 7 b) až d) ZDP.

Výdaje se považují za prokázané do výše paušálu a pro zaměstnance odpadá nutnost výdaje dokladovat, pokud byla výše paušálu stanovena zvláštními předpisy, kolektivní či pracovní smlouvou nebo vnitřním předpisem zaměstnavatele. Aby vyplacená částka formou paušálu mohla být vyjmuta ze zdanění, musí být výše paušálu prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných nákladů.<sup>54</sup>

V případě náhrady za používání vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce, je tato částka vyjmuta z předmětu daně, jestliže její výše dosahuje maximální hodnoty daňových odpisů srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování.

Jde-li o paušalizaci cestovních náhrad, jejich úprava je obsažena samostatně v zákoníku práce.

### **3.2.5. Osvobození od daně**

Daňové osvobození slouží k tomu, aby určitý druh příjmu, který sice je předmětem daně z příjmů, ale po splnění zákonem stanovených podmínek do základu daně nevstupuje. Ustanovení § 4 odst. 1 ZDP obsahuje výčet příjmů, které jsou od daně osvobozeny. Následkem zrušení daně dědické a darovací byl do ZDP včleněn nový § 4a ZDP, který vyjmenovává další (bezúplatné) příjmy osvobozené od daně z příjmů. Tento výčet je společný pro všechny druhy příjmů od § 6 až po §10 ZDP. Další osvobozené příjmy od daně, které se vztahují již jen k příjmům ze závislé činnosti, jsou vyjmenovány v § 6 odst. 9 ZDP. Vzhledem k poměrně širokému výčtu, rozvedu v následujících odstavcích blíže ty, které jsou podle mého názoru v praxi nejužívanější.

Od daně se osvobozují tyto příjmy ze závislé činnosti:

---

<sup>54</sup> LOŠŤÁK, Milan, PELECH, Petr, RINDOVÁ, Iva. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti v roce 2018*. Olomouc: Anag, 2018. ISBN 978-80-7554-114-7. s. 42-43.

*a) odborný rozvoj a rekvalifikace zaměstnanců (§ 6 odst. 9 písm. a) ZDP)*

Od daně z příjmů jsou osvobozena nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na odborný rozvoj zaměstnanců nebo nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na rekvalifikaci zaměstnanců podle zákona o zaměstnanosti. Osvobození se nevztahuje na příjmy, které plynou zaměstnanci v této souvislosti jako mzda, plat, odměna nebo jako náhrada za ušlý příjem nebo jako další peněžní plnění. Požadavkem je, aby odborný rozvoj zaměstnance souvisel s předmětem činnosti zaměstnavatele a aby se jednalo o nepeněžitou formu plnění. Pod toto ustanovení tak spadají především různá zaškolení a zaučení, odborná praxe absolventů škol, prohlubování nebo zvyšování kvalifikace zaměstnanců.

*b) hodnota stravování (§ 6 odst. 9 písm. b) ZDP)*

Hodnota stravování poskytovaná jako nepeněžní plnění od zaměstnavatele zaměstnancům, určená ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného jiným subjektem, je rovněž osvobozeným příjmem. Jedná-li se o peněžní částky vyplacené zaměstnanci namísto poskytované stravy, na ně se daňové osvobození nevztahuje a jsou zdanitelným příjmem ze závislé činnosti. Jedním z nejčastějších benefitů a forem příspěvku na stravování jsou tzv. stravenky, z kterých zaměstnanci nemusejí rovněž odvádět daň z příjmu.

*c) hodnota nealkoholických nápojů (§ 6 odst. 9 písm. c) ZDP)*

Nepeněžní plnění formou nealkoholických nápojů, které zaměstnavatel poskytne zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti, je od daně z příjmů osvobozeno. Nutné je odlišit ochranné nápoje, u nichž má zaměstnavatel zákonnou povinnost je poskytovat pouze na pracovišti s nevyhovujícími klimatickými podmínkami,<sup>55</sup> ale zároveň i možnost zahrnout náklady na tyto nápoje jako uznatelný daňový výdaj. Jiné než ochranné nápoje nelze jako daňově uznatelný výdaj uplatnit.

*d) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci (§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP)*

Osvobozeným příjmem je i nepeněžní plnění poskytované zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb (dále jen „FKSP”), ze sociálního fondu, ze zisku po jeho

---

<sup>55</sup> Podmínky pro poskytování ochranných nápojů stanovuje nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci.

zdanění, na vrub výdajů, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě:

- použití zdravotnických, vzdělávacích nebo rekreačních zařízení (včetně poskytnutí prostřednictvím cestovní kanceláře),
- použití zařízení péče o děti předškolního věku (včetně mateřské školy), knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení,
- příspěvku na kulturní a sportovní akce (př. poskytnutí vstupenek),
- příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy.

I v tomto případě je daňové osvobození omezeno na nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům nebo jeho rodinným příslušníkům. Přičemž u tuzemské i zahraniční rekreace je osvobozena částka v maximální výši 20 000 Kč za zdaňovací období. Ostatní formy nepeněžních příjmů jsou osvobozeny bez ohledu na hodnotu plnění a mohou tak být poskytovány v neomezené výši.

*e) zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob (§ 6 odst. 9 písm. e) ZDP)*

Od daně z příjmů fyzických osob jsou osvobozena zvýhodnění poskytovaná formou bezplatných nebo zlevněných jízdenek. Osvobození se vztahuje pouze na zaměstnance (popř. jejich rodinné příslušníky) provozovatelů veřejné dopravy osob.

*f) příjmy ze závislé činnosti nerezidentů (§ 6 odst. 9 písm. f) ZDP)*

Zákon od daně z příjmů fyzických osob dále osvobozuje příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území ČR, které plynou daňovým nerezidentům od zaměstnavatelů se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, jestliže časové období související s výkonem této činnosti nepřesáhne 183 dnů v jakémkoliv období dvanácti měsíců po sobě jdoucích. Za absence časové podmínky by se nejednalo o osvobozený příjem, ale o příjem zdaněný zvláštní sazbou daně podle § 36 ZDP. Osvobození se nevztahuje ani na činnosti vykonávané ve stálé provozovně, kterou má zaměstnavatel v ČR.

Daňové osvobození nelze uplatnit rovněž na příjmy z osobně a veřejně vykonávané činnosti umělce, sportovce, artisty nebo spoluúčinkující osoby, na jejichž příjmy se rovněž uplatní zvláštní sazba daně podle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP, a to ve výši 15 %. Výjimkou je zvýšená sazba 35 %, která se týká vymezených příjmů ze zdrojů na

území ČR vyplacených daňovému nerezidentovi, které plynou do tzv. „daňových rájů“. Pokud tedy osoba není daňovým rezidentem členského státu EU, EHP či státu, s nímž má ČR uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo dohodu o výměně informací v daňových záležitostech, je pro ni stanovena vyšší 35 % sazba srážkové daně.<sup>56</sup>

Je nutné dodat, že v případě existence mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění se postupuje výlučně podle této smlouvy, která má vůči zákonu aplikační přednost. Zákon se užije jen tehdy, jestliže mezinárodní smlouva nestanoví jinak.<sup>57</sup>

*g) hodnota nepeněžního bezúplatného plnění poskytovaného z FKSP (§ 6 odst. 9 písm. g) ZDP)*

Pro zaměstnance je osvobozeným příjmem také hodnota nepeněžního bezúplatného plnění poskytovaného z FKSP podle vyhlášky č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb. U zaměstnavatelů, na které se tato vyhláška nevztahuje, je tato hodnota osvobozena až do výše 2 000 Kč ročně u každého zaměstnance v případě, že je poskytována ze sociálního fondu nebo ze zisku po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

*h) plnění příslušníkům ozbrojených sil a bezpečnostních sborů (§ 6 odst. 9 písm. h) ZDP)*

Osvobozuje se také peněžní plnění za výstrojní a proviantní náležitosti poskytované příslušníkům ozbrojených sil a naturální náležitosti poskytované příslušníkům bezpečnostních sborů podle zvláštních právních předpisů, zvláštní požitky a náhrada majetkové újmy.

*i) náhrada za ztrátu na služebním příjmu poskytované příslušníkům ozbrojených sil a bezpečnostních sborů (§ 6 odst. 9 písm. ch) ZDP)*

*j) hodnota přechodného ubytování (§ 6 odst. 9 písm. i) ZDP)*

Osvobozeným příjmem je dále také hodnota přechodného ubytování poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, pokud:

- obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště

---

<sup>56</sup> Viz § 36 odst. 1 písm. c) ZDP.

<sup>57</sup> Viz § 37 ZDP.

- v maximální výši 3 500 Kč měsíčně.

Nesmí se ale jednat o ubytování na pracovní cestě.

*k) mzdové vyrovnání vyplácené pracovníkům v hornictví (§ 6 odst. 9 písm. j) ZDP)*

*l) náhrada za ztrátu důchodu přiznaná do 31.12.1988 (§ 6 odst. 9 písm. k) ZDP)*

*m) příjmy žáků, studentů z praktického vyučování a praktické přípravy (§ 6 odst. 9 písm. l) ZDP)*

*n) příplatek za službu v zahraničí poskytovaný vojákům a příslušníkům bezpečnostních sborů (§ 6 odst. 9 písm. m) ZDP)*

*o) odstupné vyplácené pracovníkům v hornictví (§ 6 odst. 9 písm. n) ZDP)*

*p) sociální výpomoc (§ 6 odst. 9 písm. o) ZDP)*

Příjem, který ZDP také osvobozuje od daně, je příjem v podobě sociální výpomoci, kterou poskytne zaměstnanci zaměstnavatel. Podmínkou je, že se jedná o

- příjem do výše 500 000 Kč,
- poskytnutý za účelem překlenutí jeho mimořádně obtížných poměrů v důsledku živelní pohromy, ekologické nebo průmyslové havárie na územích, na kterých byl vyhlášen nouzový stav,
- vyplacený z FKS, ze sociálního fondu nebo ze zisku po jeho zdanění anebo na vrub výdajů, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

*q) příspěvky zaměstnanci (§ 6 odst. 9 písm. p) ZDP)*

Jedním z nejužívanější osvobozených příjmů jsou tzv. příspěvky zaměstnavatele zaměstnanci. Zákon vyjmenovává příspěvek na:

- doplňkové penzijní pojištění,
- penzijní připojištění se státním příspěvkem,
- pojistné na soukromé životní pojištění - soukromé životní pojištění je legislativní zkratkou, která v sobě zahrnuje pojištění pro případ dožití určitého věku, pro případ smrti nebo dožití určitého věku a pojištění na důchodové pojištění.

Příspěvky jsou osvobozeny v celkovém úhrnu 50 000 Kč ročně.

*r) naturální plnění představitelům státní moci a některých státních orgánů a soudcům (§ 6 odst. 9 písm. r) ZDP)*

*s) náhrady výdajů představitelům státní moci a některých státních orgánů a soudcům (§ 6 odst. 9 písm. s) ZDP)*

*t) náhrady mzdy, platu (§ 6 odst. 9 písm. t) ZDP)*

Osvobození se vztahuje i na příjmy získané ve formě náhrady mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu nebo snížené odměny, a to za dobu dočasné pracovní neschopnosti nebo karantény do výše minimálního nároku určeného zákoníkem práce.

*u) výdaje na úhradu mzdy (§ 6 odst. 9 písm. u) ZDP)*

ZDP osvobozuje také částky, které zaměstnavatel vynaložil na úhradu výdajů spojených s výplatou mzdy, se srážkami ze mzdy zaměstnanci a s placením příspěvku na pojistné (přípojištění) ve prospěch zaměstnance, a to včetně částek vynaložených zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s poskytováním nepeněžitého plnění zaměstnanci.

*v) bezúročné zápůjčky (§ 6 odst. 9 písm. v) ZDP)*

Poslední z výčtu osvobozených příjmů je příjem plynoucí od zaměstnavatele zaměstnanci ve formě majetkového prospěchu plynoucího z bezúročné zápůjčky až do úhrnné výše jistin 300 000 Kč. Pokud by tento limit byl přesažen, bude částka nad uvedený limit zahrnuta do základu daně.

### **3.3. Základ daně**

Dalším konstrukčním prvkem daně je její základ. Základ daně pro fyzické osoby je upraven v § 5 odst. 1 ZDP. Obecně můžeme říci, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Stručně můžeme říci, že základ daně nám vymezuje, co z čeho vypočteme konečnou daň.

Pro jednotlivé druhy příjmů obsahuje zákon speciální ustanovení pro stanovení základu daně. Do základu daně zahrnujeme příjmy z těchto pěti skupin:

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6 ZDP),
- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP),
- příjmy z nájmu (§ 9 ZDP),
- ostatní příjmy (§ 10 ZDP).

Plyne-li poplatníkovi ve zdaňovacím období souběžně více druhů příjmů, tvoří základ daně součet dílčích základů daně, které vznikají z jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 6 až 10 ZDP. Součástí obecného základu daně nejsou příjmy osvobozené a příjmy vyňaté z daně. Do obecného základu daně dále nezahrnujeme ani samostatné základy daně. Jak vyplývá ze samotného názvu, se samostatným základem daně nakládáme samostatně a zdaníme jej zvláštní sazbou daně podle § 36 ZDP.

### 3.3.1. Dílčí základ daně

Dílčím základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“).<sup>58</sup>

Od 1. ledna 2008 nastala reforma s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Došlo k zásadní změně konstrukce dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Dříve platilo, že v případě dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, se příjem zaměstnance snižoval o pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, které byl povinen platit zaměstnanec. Do té doby se tak jednalo o jediný výdaj, který bylo možno u příjmů ze závislé činnosti uplatnit.<sup>59</sup> Tento způsob stanovení dílčího základu daně byl opuštěn a zaveden koncept tzv. superhrubé mzdy. Nejenže (pro účely stanovení dílčího základu daně) nelze příjem snižovat o pojistné, které je povinen platit zaměstnanec, naopak k příjmům zaměstnance přičteme pojistné, které má povinnost platit

<sup>58</sup> § 6 odst. 12 ZDP.

<sup>59</sup> RADVAN, Michal ; MRKÝVKA, Petr a kolektiv. *Důchodové daně*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2016. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, edice Scientia, sv. č. 567. ISBN 978- 80- 210- 8395- 0. s. 87.

zaměstnavatel.<sup>60</sup> Zaměstnavatel je povinen za zaměstnance platit pojistné ve výši 34 % z hrubé mzdy (9 % na zdravotní pojištění a 25 % na sociální pojištění (viz. Tabulka č. 2)).

	Sociální pojištění	Zdravotní pojištění	Celkem
Zaměstnavatel	25 %	9 %	34 %
Zaměstnanec	6,5 %	4,5 %	11 %

Tabulka č. 2: Základní sazby povinného pojistného; zdroj: vlastní zpracování (na základě dat ze zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souv. zákonů).

Důvodová zpráva k návrhu zákona uváděla, že příjem zaměstnance nemá být pro účely výpočtu základu daně ze závislé činnosti snižován o pojistné, které sice sráží zaměstnavatel, ale které je povinen platit zaměstnanec. Současně navrhovala, aby se do základu daně zaměstnance zahrnula částka odpovídající pojistnému, které je povinen platit zaměstnavatel. Opatření bylo odůvodňováno tím, že důchod ze sociálního pojistného je nezdaňován, a tak tímto opatřením nebude narušena daňová spravedlnost. Jednou ze souvisejících navrhovaných změn bylo zavedení jednotné sazby daně a opuštění principu progresivního zdanění, což by pravděpodobně vedlo ke snížení daňového výnosu do státního rozpočtu.<sup>61</sup> Aby mohla být prosazena jednotná sazba daně a současně to nemělo za následek negativní rozpočtový dopad, bylo nezbytné přistoupit ke změně způsobu stanovení základu daně.

V důvodové zprávě se dále poukazuje na to, že v části pojistného placeného zaměstnavatelem nejde o platbu pojistného zaměstnavatele za zaměstnance a tudíž ani o příjem zaměstnance. Jeví se mi proto nesmyslným, aby výdaj jiné osoby, který současně není považován za příjem zaměstnance, vstupoval do daňového základu.

Nespatřuji důvod, proč by pojistné hrazené zaměstnavatelem mělo vstupovat do základu daně ze závislé činnosti. Uvedený koncept superhrubé mzdy by bylo vhodné zrušit a zvolit jednodušší a spravedlivější metodu stanovení základu daně. Možnou alternativou superhrubé mzdy by mohlo být přijetí dříve zavedeného konceptu tvorby základu daně. Tedy snížení příjmů ze závislé činnosti o povinné pojistné placené

<sup>60</sup> VANČUROVÁ, A. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-807552-926-8. s. 155.

<sup>61</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů [online]. [cit. 15. 6. 2018]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=11049>>.



zaměstnancem. Uvedené bych doplnila o možnost zaměstnance snížit příjmy rovněž o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, zajištění a udržení, jakými jsou vedle pojistného kupř. náklady na cestu do zaměstnání, náklady na oděvy apod.<sup>62</sup>

Superhrubá mzda je koncept, který je ve světě ojedinělý a v této podobě ho používá jen Česká republika. Ohledně zrušení superhrubé mzdy se vedou časté debaty, které se otevírají s každou změnou politické reprezentace. Ministerstvo financí tento záměr opět přesunulo na rok 2019 v souvislosti s vládním návrhem daňových změn.<sup>63</sup>

### 3.3.2. Samostatný základ daně

Do samostatného základu daně pro zdanění daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, jsou začleněny příjmy, pokud:

- a) jedná se o příjmy ze závislé činnosti vymezené v § 6 odst. 1 ZDP,
- b) příjmy plynou na základě dohody o provedení práce, jejichž úhrnná výše u téhož plátce daně nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 10.000 Kč, nebo v úhrnné výši nepřesahující u téhož plátce daně za kalendářní měsíc částku 2.500 Kč,
- c) a zaměstnanec u tohoto plátce daně neučinil prohlášení k dani anebo nevyužije-li postup podle § 36 odst. 7 nebo 8 ZDP.<sup>64</sup>

Pokud zaměstnanec nepodepíše prohlášení k dani a současně splní limit stanovený v bodu b) bude jeho příjem zdaněn srážkovou daní podle zvláštní sazby daně stanovené § 36 ZDP. Ta činí 15 %. Zvláštní sazba daně je tak shodná se základní sazbou. Samostatný základ daně a daň stanovená zvláštní sazbou se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.<sup>65</sup> Samostatný základ daně se nesnižuje o nezdanitelné části základu daně a příjmy zahrnuté do samostatného základu daně nepodléhají ani pojistným odvodům.<sup>66</sup>

### 3.3.3. Nezdanitelné části základu daně

Nezdanitelné části základu daně jsou částky, o které je možno snížit daňový základ. Výčet těchto položek je vyjmenován v § 15 ZDP.

---

<sup>62</sup> RADVAN, Michal ; MRKÝVKA, Petr a kolektiv. *Důchodové daně*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2016. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, edice Scientia, sv. č. 567. ISBN 978- 80- 210- 8395- 0. s. 100-101.

<sup>63</sup> Zrušení superhrubé mzdy sníží odvodovou zátěž a zpřehlední daně [online]. [cit. 2. 6. 2018]. Dostupné z: <<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/zruseni-superhrube-mzdy-snizi-odvodovou-31006>>.

<sup>64</sup> § 6 odst. 4 ZDP.

<sup>65</sup> DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTLERLING, Marcel a HANA SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-538-3. s. 84.

<sup>66</sup> § 36 odst. 3 ZDP.

### **Od základu daně lze odečíst:**

- bezúplatná plnění (§ 15 odst. 1 ZDP)

Od základu daně si fyzické osoby mohou odečíst hodnotu bezúplatných plnění subjektům uvedeným v ustanovení § 15 odst. 1 ZDP. Tento odstavec obsahuje skutečně rozsáhlý výčet jak bezúplatných plnění, tak subjektů, kterým je toto plnění poskytováno. Důležité je zmínit, že úhrnná hodnota bezúplatných plnění ve zdaňovacím období musí přesáhnout 2 % ze základu daně poplatníka anebo činit alespoň 1 000 Kč a odečíst lze nejvýše 15 % ze základu daně.

V uvedeném ustanovení považuji za praktické, možnost odečtu bezúplatného plnění v podobě odběru krve a jejích složek a orgánu od žijícího dárce. Hodnota odběru krve a jejích složek se oceňuje částkou 3 000 Kč, hodnota odběru orgánu od žijícího dárce se oceňuje částkou 20 000 Kč a hodnota jednoho odběru krvetvorných buněk částkou 20 000 Kč. Podmínkou pro uplatnění odběru krve jako nezdanitelné části základu daně je, že dárci nebyla poskytnuta finanční úhrada s výjimkou úhrady prokázaných cestovních nákladů spojených s odběrem. Toto daňové zvýhodnění může působit motivačně na případné dárce, kterých je v České republice nedostatek.

- úroky z úvěrů (§ 15 odst. 3 ZDP)

Další nezdanitelnou částí základu daně jsou úroky z úvěru zaplacené ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, hypotečního úvěru poskytnutého bankou, úvěru poskytnutého stavební spořitelnou, bankou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem, a použitým na financování bytových potřeb, pokud se nejedná o bytovou výstavbu, údržbu ani o změnu stavby bytového domu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, prováděnou v rámci činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo pro účely nájmu. Typickými bytovými potřebami je například výstavba bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru nebo koupě bytového domu, rodinného domu, rozestavěné stavby bytového domu nebo rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru.<sup>67</sup>

---

<sup>67</sup> § 15 odst. 3 ZDP.

Úhrnná částka úroků, o které se snižuje základ daně ze všech úvěrů, nesmí překročit 300 000 Kč.

- penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění, doplňkové penzijní spoření (§ 15 odst. 5 ZDP)

Od základu daně ve zdaňovacím období lze odečíst výše zmíněné příspěvky v celkovém úhrnu nejvýše 24 000 Kč. Pokud poplatníkovi jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění nebo doplňkové penzijní spoření zaniklo bez nároku na penzi, jednorázové vyrovnání nebo jednorázové plnění z penzijního pojištění a současně bylo poplatníkovi vyplaceno odbytné nebo jiné plnění související se zánikem penzijního pojištění, nárok na uplatnění odpočtu nezdanitelné části základu daně zaniká. Příjmem podle § 10 jsou pak částky, o které byl poplatníkovi v uplynulých deseti letech z důvodu zaplacených příspěvků na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem nebo penzijní pojištění nebo doplňkové penzijní spoření základ daně snížen.<sup>68</sup>

- pojistné na soukromé životní pojištění (§ 15 odst. 6 ZDP)

Základ daně lze snížit o zaplacené pojistné ve zdaňovacím období na jeho soukromé životní pojištění. Maximální částka, kterou lze odečíst za zdaňovací období, činí v úhrnu 24 000 Kč.

Dojde-li před skončením doby 60 kalendářních měsíců od uzavření smlouvy nebo před rokem, ve kterém pojištěný dosáhne 60 let, k výplatě pojistného plnění ze soukromého životního pojištění, jiného příjmu, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy, nebo k předčasnému ukončení pojistné smlouvy, nárok na nezdanitelnou část základu daně zaniká a příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období, jsou částky, o které byl poplatníkovi v uplynulých deseti letech z důvodu zaplaceného pojistného základ daně snížen.<sup>69</sup>

- zaplacené členské příspěvky (§ 15 odst. 7 ZDP)

Ustanovení § 15 odst. 7 ZDP umožňuje jako nezdanitelnou část základu daně uplatnit zaplacené členské příspěvky zaplacené ve zdaňovacím období členem odborové organizace odborové organizaci, která podle svých stanov obhajuje hospodářské a

---

<sup>68</sup> § 15 odst. 5 ZDP.

<sup>69</sup> § 15 odst. 6 ZDP.

sociální zájmy zaměstnanců v rozsahu vymezeném zákoníkem práce. Možné je odečíst částku do výše 1,5 % zdanitelných příjmů podle § 6, s výjimkou příjmů zdaněných srážkou podle zvláštní sazby daně. Maximálně však do výše 3 000 Kč za zdaňovací období.

- úhrady za zkoušky (§ 15 odst. 8 ZDP)

Nezdanitelnou částí základu daně jsou úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání, pokud nebyly hrazeny zaměstnavatelem ani nebyly uplatněny jako výdaje vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů poplatníkem s příjmy podle § 7. Zákon však stanovuje limit 10 000 Kč, u osob se zdravotním postižením lze odečíst až 13 000 Kč.

Výše uvedené nezdanitelné části základu daně může uplatnit i daňový rezident. Podmínkou je, že se jedná o poplatníka, který je daňovým rezidentem členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor a nejméně 90 % jeho příjmů pochází ze zdrojů na území ČR.

### **3.4. Sazba daně**

Zákonem stanovená sazba daně z příjmů fyzických osob činí 15 %. Daň odvedeme ze základu daně sníženého o nezdanitelné části základu daně a o položky odčitatelné od základu daně zaokrouhleného na celá sta Kč dolů.<sup>70</sup> Do konce roku 2007 byla stanovena progresivní daň se čtyřmi daňovými pásmy. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů zavedl lineární sazbu daně a byl tak opuštěn princip progresivního zdanění.

ZDP bylo od 1. 1. 2013 doplněno o solidární zvýšení daně. Důvodem pro zavedení solidárního zvýšení daně byla snaha o stabilizaci veřejných rozpočtů a zvýšení inkasa daně z příjmů fyzických osob. Jednalo se o opatření, které mělo být časově omezené. S jeho zrušením se předpokládalo v roce 2016. Tento záměr však nebyl realizován a solidární zvýšení daně tak zůstává stále v účinnosti. Změnit by se to mohlo rokem 2019, pro který Ministerstvo financí navrhuje zrušit solidární zvýšení daně v souvislosti s vládním návrhem daňových změn (tzv. daňový balíček), který mimo jiné počítá se zvýšením sazby daně na 19 % a zrušením superhrubé mzdy.

---

<sup>70</sup> § 16 ZDP.

Co solidární zvýšení daně znamená a na koho se vztahuje? Solidární zvýšení daně činí 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 v příslušném zdaňovacím období a 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.<sup>71</sup> Průměrná měsíční mzda k 1. 1. 2018 činí 29 979 Kč.<sup>72</sup> Solidární dani bude podléhat ta část hrubých příjmů, která přesáhne 1 438 992 Kč za kalendářní rok.

### 3.5. Slevy na dani

Sleva na dani je zákonem určená částka, kterou si mohou poplatníci odečíst od vypočtené daně. Na rozdíl od nezdanitelných částí základu daně, které snižují pouze daňový základ, jsou slevy na dani pro poplatníka efektivnější.

V následujícím výkladu bych se ráda věnovala základním slevám na dani, které lze uplatnit u poplatníků fyzických osob z příjmů ze závislé činnosti a daňovému zvýhodnění na vyživované dítě. Úprava slev na dani je obsažena v § 35ba ZDP. Možné je využít tyto slevy na dani:

#### a) základní sleva na poplatníka (§ 35ba odst. 1 písm. a) ZDP)

Základní sleva na poplatníka činí 24 840 Kč. Uplatnit ji může každý poplatník bez dalších podmínek, jehož příjmy tvoří základ daně. Uplatnění základní slevy na dani se vztahuje i na poplatníky bez ohledu na to, zda měli nebo neměli po celé zdaňovací období příjmy tvořící základ daně. Výhodné je to především pro poplatníky, kteří zahájili výdělečnou činnost až v průběhu roku nebo studenty, kteří pracují pouze v letních měsících a po zbytek roku příjem nepobírají. I oni mohou uplatnit plnou výši slevy a ne jen její poměrnou část. V případě, že zaměstnanec podepsal na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani u svého zaměstnavatele, sníží zaměstnavatel zálohu o prokázanou částku měsíční slevy na dani, tj. o 2 070 Kč. Pokud prohlášení k dani nepodepsal, může slevu na dani uplatnit v daňovém přiznání nebo v ročním zúčtování daně.

---

<sup>71</sup> § 16a odst. 2 ZDP.

<sup>72</sup> Výši průměrné měsíční mzdy získáme na základě údajů z § 23b odst. 4 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a § 1 nařízení vlády č. 343/2017 Sb., o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2016, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2016, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2018 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2018 a o zvýšení důchodů v roce 2018.

Tato sleva nenáležela od 1. 1. 2013 starobním důchodcům. Ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP bylo doplněno za středníkem o text: „*daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.*”<sup>73</sup> Odůvodněno to bylo tím, že smysl základní slevy na dani spočívá v zabezpečení nezdanění určitého existenčního minima, což bylo u důchodců dosaženo tím, že jim nebyl zdaňován důchod.<sup>74</sup> Uvedená změna byla přijata za účelem snižování schodku státního rozpočtu a měla být časově limitována na období let 2013 - 2015.

Nicméně nálezem Ústavního soudu došlo ke zrušení této části ustanovení o něco dříve. Ústavní soud vyhověl návrhu skupiny senátorů a v nálezu ze dne 10. 7. 2014 shledal protiústavnost úpravy v rozporu s principem neakcesorické rovnosti:

*„Nerovnost mezi poplatníky, kteří jsou ve zdaňovacím období poživateli starobního důchodu, se projevuje již v tom, že ti, co mají toto postavení k 1. lednu zdaňovacího období, přichází vždy o celou základní slevu na dani, zatímco ti, kteří se v tomto postavení ocitnou kdykoliv později, třeba i jen následující den (tedy 2. ledna), mají tuto slevu zachovanou v plné výši. Není přitom podstatné, zda po celou dobu, po kterou vykonávají výdělečnou činnost, pobírají také starobní důchod. Důsledkem uvedené právní úpravy je významný rozdíl v postavení obou těchto skupin poplatníků, protože ti, v jejichž případě se sleva na dani uplatní, budou mít bez ohledu na pobíraný starobní důchod daň ze zdanitelných příjmů o 24 840 Kč ročně nižší.”*<sup>75</sup>

Ústavní soud v daném nálezu mimo jiné také uvedl, že daným ustanovením byla rovněž porušena i zásada akcesorické rovnosti a dodal:

*„Důsledkem napadeného ustanovení není jen nerovnost mezi dvěma skupinami poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří pobírají starobní důchod, nýbrž také mezi dotčenými příslušníky této skupiny a všemi dalšími poplatníky této daně. Její důvod je třeba spatřovat v tom, že jim zákon o daních z příjmů nezaručuje ve shodném nebo srovnatelném rozsahu určitou minimální částku příjmu, u které se s ohledem na její potřebnost k zajištění důstojného života nepředpokládá její zdanění. Zatímco totiž v*

---

<sup>73</sup> § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP, ve znění zákona č. 500/2012 Sb. o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

<sup>74</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů [online]. [cit. 4. 6. 2018]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=801&CT1=0>>.

<sup>75</sup> Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014.

*případě prvně uvedené skupiny má tuto funkci plnit starobní důchod, jehož výše se u jednotlivých poplatníků liší, v případě druhé ji plní sleva na dani na poplatníka, která u všech činí 24 840 Kč ročně. Vzhledem k tomu, že předmětná nerovnost by byla dána i tehdy, pokud by zákon jako rozhodující kritérium stanovil pobírání starobního důchodu ke kterémukoliv dni tohoto zdaňovacího období, bude další výklad pro zjednodušení vycházet právě z rozlišení poplatníků podle toho, zda v tomto období pobírali nebo nepobírali starobní důchod.*<sup>76</sup>

Soud tedy zdůraznil, že starobním důchodcům nemůže být nepřiznána sleva na dani a zrušil část zmiňovaného ustanovení, které nedovolovalo uplatňovat slevu na dani starobním důchodcům. Ústavní soud zároveň stanovil možnost uplatnit slevu na dani po zveřejnění tohoto nálezu ve Sbírce zákonů již za zdaňovací období roku 2014.

b) sleva na manžela (manželku) (§ 35ba odst. 1 písm. b) ZDP)

Další slevou je sleva na manžela ve výši 24 840 Kč, který žije s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti. Pouze za předpokladu, že nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč. V případě, že je manželovi přiznán nárok na průkaz ZTP/P, zvyšuje se částka 24 840 Kč na dvojnásobek.

c) základní sleva na invaliditu (§ 35ba odst. 1 písm. c) ZDP)

Základní sleva na invaliditu činí 2 520 Kč, je-li poplatníkovi přiznán invalidní důchod pro invaliditu prvního nebo druhého stupně nebo zanikl-li nárok na invalidní důchod z důvodu souběhu nároku na výplatu invalidního a starobního důchodu.

d) rozšířená sleva na invaliditu (§ 35ba odst. 1 písm. d) ZDP)

V případě, že je poplatníkovi přiznán invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně, může uplatnit slevu na dani ve výši 5 040 Kč.

e) sleva na držitele průkazu ZTP/P (§ 35ba odst. 1 písm. e) ZDP)

Držitel průkazu ZTP/P má nárok na slevu ve výši 16 140 Kč.

f) sleva na studenta (§ 35ba odst. 1 písm. f) ZDP)

Slevu na studenta může uplatnit poplatník po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to až do dovršení

---

<sup>76</sup> Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014.

věku 26 let nebo po dobu prezenční formy studia v doktorském studijním programu, který poskytuje vysokoškolské vzdělání až do dovršení věku 28 let. Daň lze snížit ve výši 4 020 Kč.

g) sleva za umístění dítěte (§ 35bb ZDP)

Poslední slevou na dani je sleva za umístění dítěte v předškolním zařízení na dané zdaňovací období. Předškolním zařízením se rozumí mateřská škola podle školského zákona nebo obdobné zařízení v zahraničí, zařízení služby péče o dítě v dětské skupině a zařízení péče o dítě předškolního věku provozovaná na základě živnostenského oprávnění.

Slevu na dani lze uplatnit pouze, pokud vyživované dítě žije s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti.

Za každé vyživované dítě lze uplatnit slevu maximálně do výše minimální mzdy. Vyživuje-li dítě v jedné společně hospodařící domácnosti více poplatníků, může slevu za umístění dítěte uplatnit ve zdaňovacím období jen jeden z nich.

### **Daňové zvýhodnění na vyživované dítě**

Vyživuje-li poplatník dítě žijící s ním ve společné domácnosti, má nárok na daňové zvýhodnění upravené v § 35c ZDP , a to ve výši:

- 15 204 Kč ročně na jedno dítě,
- 19 404 Kč ročně na druhé dítě,
- 24 204 Kč ročně na třetí a každé další dítě.

Za vyživované dítě poplatníka se podle § 35c odst. 6 ZDP považuje dítě vlastní, osvojenec, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dítě, které přestalo být u tohoto poplatníka z důvodu nabytí plné svéprávnosti nebo zletilosti v pěstounské péči, dítě druhého z manželů, vlastní vnuk nebo vnuk druhého z manželů, pokud jeho rodiče nemají dostatečné příjmy, z nichž by mohli daňové zvýhodnění uplatnit, pokud je

a) nezletilým dítětem,



- b) zletilým dítětem do dovršení věku 26 let, pokud mu není přiznán invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně a
1. soustavně se připravuje na budoucí povolání,
  2. nemůže se soustavně připravovat na budoucí povolání nebo vykonávat výdělečnou činnost pro nemoc nebo úraz, nebo
  3. z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu je neschopno vykonávat soustavnou výdělečnou činnost.

Poplatník o daňové zvýhodnění sníží výslednou daň. Příjemná pro poplatníky je skutečnost, že daňové zvýhodnění může vést na rozdíl od slev na dani k daňovému bonusu. Poplatník má možnost daňové zvýhodnění uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo kombinací slevy na dani a daňového bonusu.

Zvýhodnění na dítě může uplatnit pouze jeden z poplatníků žijících ve společné domácnosti. Podmínkou pro uplatnění daňového bonusu je výše příjmu poplatníka, který musí představovat alespoň šestinásobek minimální mzdy<sup>77</sup> za zdaňovací období (tedy 73 200 Kč). Maximální výše ročního daňového bonusu činí 60 300 Kč, minimální 100 Kč.<sup>78</sup>

#### **4. Srovnání právní úpravy s vybranými zeměmi Evropské unie**

Cílem této kapitoly je snaha stručně nastínit současnou situaci v oblasti daně z příjmů fyzických osob - zaměstnanců ve vybraných státech Evropské unie a nabídnout komparaci s daňovým zatížením v České republice. Často slyšíme, že daňové zatížení v České republice patří mezi jedno z nejvyšších v Evropě. Zajímavé je proto nahlédnout na daňové zatížení v jiných státech Evropy a zhodnotit, zda se Česká republika v porovnání s ostatními řadí mezi průměr nebo určitým směrem vybočuje. Pro účely srovnání jsem do kapitoly zahrnula vybrané země Evropské unie, které v následujících odstavcích rozvedu.

---

<sup>77</sup> Minimální mzda je stanovena ve výši 12 200 Kč a upravena v nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí.

<sup>78</sup> § 35c odst. 3, 4 ZDP.

#### 4.1. Daň z příjmů fyzických osob ve Francii

Francouzský daňový systém můžeme shledat jako značně nepřehledný a složitý, a to z důvodu velkého množství daní důchodového typu a složitosti jejích výpočtů. Příjmy z důchodové osobní daně tvoří cca 19 % veškerých daňových příjmů, což představuje podprůměr OECD. Co se ale nezvykle dostává nad průměr OECD, jsou příspěvky na sociální pojištění ve výši 37 % celkových daňových příjmů.<sup>79</sup>

Specifikem Francie je jiné pojetí subjektu daně. Daň z příjmů fyzických osob je uvalena na tzv. „fiskální domácnost“. Daň se vypočítává z veškerých ročních příjmů, a to všech osob žijících v jedné domácnosti.<sup>80</sup> Tato celková částka je následně upravena rodinným koeficientem, který omezuje daňovou progresi podle konkrétních skupin poplatníků (zohledňuje počet dětí, rodinný status - zda je osoba vdaná, svobodná, ovdovělá, apod....).<sup>81</sup> Daň z příjmů fyzických osob je progresivní, daňová progresie je následující:

Zdanitelný roční příjem (EUR)	Sazba (%)
do 9 710	0
9 710 - 26 818	14
26 818 - 71 898	30
71 898 - 152 260	41
nad 152 260	45

Tabulka č. 3: Daňové sazby ve Francii; vlastní zpracování (na základě dat z:

[https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/france/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/france/index_en.htm)).

Současně jsou na příjem fyzických osob uvaleny tzv. sociální daně, které existují celkem tři: obecný sociální příspěvek, deficitní příspěvek sociálního zabezpečení a sociální dávka. Sociální daň nezaměňujeme s příspěvkem na sociální zabezpečení.<sup>82</sup>

<sup>79</sup> *Details of Tax Revenue - France* [online]. [cit. 5. 6. 2018]. Dostupné z: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVFRA#>>.

<sup>80</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5. s. 242.

<sup>81</sup> ZAJÍČKOVÁ, M. BOHÁČ, R., VEČEŘ, I. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. ISBN 978-80-87576-21-2. s. 71 - 72.

<sup>82</sup> *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU* [online]. [cit. 5. 6. 2018]. Dostupné z: <<http://www.euroskop.cz/gallery/36/11011-fr.pdf>>.

Můžeme je označit za určitou doplňkovou daň, která slouží na pokrývání výdajů státu v sociální oblasti.

Ve Francii je vybírána i tzv. daň z bohatství, kterou jsou povinni platit poplatníci, jejichž hodnota majetku přesahuje částku 1 300 000 EUR. Sazba se pohybuje od 0,55 % do 1,5 %.

Systém sociálního pojištění je rovněž složitý a komplikovaný. Výše je závislá na odvětví, pracovní pozici, ale i výši pobírané mzdy. Sociální pojištění hradí zaměstnavatel i zaměstnanec. Odvody do systému sociálního zabezpečení jsou vysoké. Zaměstnavatelé jsou povinni platit za zaměstnance okolo 53 %. Zaměstnanci odvádějí příspěvky ve výši 23 %. Francie je podle statistik OECD dlouhodobě řazena mezi země s nejvyššími sociálními odvody.<sup>83</sup>

#### 4.2. Daň z příjmů fyzických osob v Itálii

Italskou daňovou soustavu tvoří především důchodové daně, nepřímé daně a systém sociálního pojištění. Osobní důchodovou daň je tzv. imposta sul reddito delle persone fisiche (neboli „IRPEF“), která spolu se sociálním pojištěním zajišťuje většinu příjmů do italského státního rozpočtu.<sup>84</sup>

Daň z příjmů fyzických osob v Itálii je progresivní. Daňové sazby jsou uvedeny v následující tabulce:

Zdanitelný roční příjem (EUR)	Sazba (%)
do 15 000	23
15 000 - 28 000	27
28 000 - 55 000	38
55 000 - 75 000	41
nad 75 000	43

Tabulka č. 4: Daňové sazby v Itálii; vlastní zpracování (na základě dat z: [https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/italy/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/italy/index_en.htm)).

<sup>83</sup> Tax - Social security contributions - OECD Data [online]. [cit. 6. 6. 2018]. Dostupné z: <https://data.oecd.org/tax/social-security-contributions.htm#indicator-chart>.

<sup>84</sup> Revenue Statistics 2017 - Italy [online]. [cit. 6. 6. 2018]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-italy.pdf>.

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že v Itálii je zavedeno pět daňových pásem. Zvláštností je, že kromě sazby daně mohou být příjmy navýšeny o regionální přírážku pohybující se v rozmezí 1,23 % a 3,33 %, která se liší v závislosti na konkrétním regionu. Každý region má možnost určit výši přírážky podle vlastního uvážení.<sup>85</sup>

Italský daňový systém doprovází komplikovaný a nepřehledný systém sociálního pojištění. Zaměstnavatel odvádí za zaměstnance příspěvek na sociální pojištění, jehož výše závisí na druhu a velikosti společnosti a pracovní pozici zaměstnance. Pohybují se od 40 % do 45 % hrubého příjmu za zdaňovací období (kalendářní rok). Zaměstnanec odvádí na sociální pojištění okolo 9 % hrubé mzdy.<sup>86</sup>

### 4.3. Daň z příjmů fyzických osob v Lucembursku

I když se může na první pohled zdát, že země tak malá svou rozlohou není atraktivní pro výklad ohledně daňové problematiky, opak je pravdou. Lucembursko je jednou ze zemí, která se může chlubit jedním z nejnižších daňových zatížení pro nízko až středně příjmové obyvatele a vysokou životní úroveň, kterou doprovází štedrý sociální systém. Lucembursko je zajímavé zároveň tím, že je jedinou zemí Evropské unie, která zavedla velký počet daňových pásem. V Lucembursku se uplatňuje progresivní zdanění s následujícími třidvaceti daňovými pásmy:

Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba (%)	Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba (%)
do 11 264	0	30 345 - 32 288	24
11 265 - 13 136	8	32 289 - 34 232	26
13 137 - 15 008	9	34 233 - 36 176	28
15 009 - 16 880	10	36 177 - 38 120	30
16 881 - 18 752	11	38 121 - 40 064	32
18 753 - 20 624	12	40 065 - 42 008	34
20 625 - 22 568	14	42 009 - 43 952	36
22 569 - 24 512	16	43 953 - 45 896	38
24 513 - 26 456	18	45 897 - 100 001	39
26 457 - 28 400	20	100 002 - 149 999	40

<sup>85</sup> *Income taxes abroad – Italy* [online]. [cit. 6. 6. 2018]. Dostupné z:

<[https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/italy/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/italy/index_en.htm)>.

<sup>86</sup> *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU* [online]. [cit. 6. 6. 2018]. Dostupné z: <<http://www.euroskop.cz/gallery/36/11013-it.pdf>>.

Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba (%)	Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba (%)
28 401 - 30 344	22	150 000 - 200 003	41
		nad 200 004	42

Tabulka č. 5: Daňové sazby v Lucembursku; vlastní zpracování (na základě dat z:

[https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/luxembourg/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/luxembourg/index_en.htm)).

Podle výše uvedené tabulky zjistíme, že roční příjmy do 11 264 EUR nepodléhají žádné dani. Nad tuto hranici s každým přibývajícím pásmem sazba daně stoupá o jedno až dvě %. Vypočtená daň je následně zvyšována o 7% přírůžku, která je odváděna do fondu zaměstnanosti.

Zajímavé je, že odvody na penzijní a zdravotní pojištění hradí zaměstnavatel i zaměstnanec ve stejné výši. Zaměstnavatel odvádí navíc dvě položky, a to platbu za úrazové pojištění a odvody do zdravotního fondu práce. Zaměstnanec celkem odvádí 12,05 % a zaměstnavatel 12,7 - 15,08 %. V porovnání s ostatními zeměmi jsou sociální odvody v Lucembursku jedny z nejnižších v Evropě.<sup>87</sup>

#### 4.4. Daň z příjmů fyzických osob na Slovensku

Další zemí, jejíž důchodovou daň bych ráda popsala, je náš sousedící stát Slovensko. Stejně jako v České republice představují výnosy z daní hlavní pilíře, na kterých stojí příjmy státního rozpočtu.<sup>88</sup> Slovensko uplatňuje 19% sazbu daně. Jestliže příjem poplatníka přesáhne 176,8 násobek životního minima (35 022 EUR) bude podléhat 25% dani.<sup>89</sup>

Sociální pojištění odvádí jak zaměstnavatel, tak zaměstnanec. Sociální pojištění je oproti České republice rozděleno do ještě většího počtu (osmi) položek. Pro lepší přehled o tom, jaká je výše těchto odvodů, uvádím následující tabulku:

<sup>87</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5. s. 275.

<sup>88</sup> *Details of Tax Revenue - Slovak Republic* [online]. [cit. 7. 6. 2018]. Dostupné z: <<https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>>.

<sup>89</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5. s. 323.

	Zaměstnavatel (%)	Zaměstnanec (%)
Důchodové starobní pojištění	14	4
Zdravotní pojištění	10	4
Invalidní pojištění	3	3
Nemocenské pojištění	1,4	1,4
Poj. pro případ nezaměstnanosti	1	1
Úrazové pojištění	0,8	0
Rezervní fond solidarity	4,75	0
Garanční pojištění	0,25	0

Tabulka č. 6: Příspěvky na sociální pojištění; vlastní zpracování (na základě dat z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3435/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/odvody-zamestnanca-zamestnavateľa-1-1-2018.xhtml>).

Výše odvodů slovenských poplatníků činí na straně zaměstnavatele celkem 35,2 %, na straně zaměstnance 13,4 %.

#### 4.5. Daň z příjmů fyzických osob v Německu

Daň z příjmů fyzických osob představuje, stejně tak jako u předešlých zemí, významný příjem státního rozpočtu. V Německu je daňové zatížení poměrně vysoké a jak dále uvidíme, vykazuje německá úprava i složitější konstrukci stanovení daňové povinnosti. Německá úprava rozlišuje, zda poplatníkem je jednotlivec, tj. sám svobodný/rozvedený poplatník, nebo zda zdanění uplatňují manželé společně. Systém sazeb je konstruován opět na progresivní metodě zdanění. Sazba daně je klouzavě progresivní. Rozdíly ve zdanění jednotlivého poplatníka a společných manželů zobrazují přehledně následující tabulky:

Roční příjem (EUR)	Mezní sazba (%)
do 8 820	0
8 821 - 13 769	14,00 - 23,97
13 770 - 54 057	23,97 - 42
54 058 - 256 303	42
nad 256 304	45

Tabulka č. 7: Sazby daně pro jednotlivého poplatníka; vlastní zpracování (na základě dat z: ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502- 274-5. s. 289.*)

Roční příjem (EUR)	Mezní sazba (%)
do 17 640	0
17 641 - 27 538	14,00 - 23,97
27 539 - 108 114	23,97 - 42
108 115 - 512 606	42
nad 512 607	45

Tabulka č. 8: Sazby daně pro společné zdanění manželů; vlastní zpracování (na základě dat z: ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502- 274-5. s. 289.).

Z obou tabulek nám vyplývá, že ve druhém a třetím pásmu je sazba daně pohyblivá a zvyšuje se spolu s rostoucím daňovým základem. Při srovnání zjistíme, že pokud se manželé rozhodnou uplatnit společné zdanění, přinese jim to daňovou úsporu. Společně s osobní důchodovou daní podléhá příjem solidární přírážce ve výši 5,5 %. Výše daňové povinnosti je koncipována na složitém výpočtu podle vzorce vlastního pro každé daňové pásmo.

Platby sociálního pojištění jsou opět rozděleny mezi zaměstnavatele a zaměstnance. Zaměstnavatelé hradí příspěvky na penzijní pojištění ve výši 9,35 % měsíční mzdy, zdravotní pojištění ve výši 7,3 %, pojištění pro případ nezaměstnanosti ve výši 1,5 % a pojištění pro případ invalidity a stáří ve výši 1,275 %. Povinné platby zaměstnanců na sociální pojištění představují stejnou procentuální výši jako u zaměstnavatele, tedy v souhrnu cca 19,5 % měsíčního příjmu, což představuje v evropském průměru jedny z vyšších odvodů na straně zaměstnance.<sup>90</sup>

#### 4.6. Daň z příjmů fyzických osob v Dánsku

Pro severské země je příznačná vysoká životní úroveň, která s sebou nese štědrý sociální systém. Nákladná sociální politika však způsobuje, že daňová zátěž je v Dánsku jednou z nejvyšších. Dánský daňový systém důchodových daní je považován za relativně složitý, především z důvodu velkého počtu různých daní uvalených na příjmy poplatníků.

Podobně jako v řadě dalších zemí, se dánská osobní důchodová daň opírá o progresivní způsob zdanění. Na příjem nepřesahující 479 600 DKK se uplatní sazba ve výši 10,08 %. Sazbou ve výši 15 % se zdaní příjem, který tento limit přesáhne. Vedle této základní daně odvádí z příjmu další tři: místní daň, jejíž výše se liší podle jednotlivých

<sup>90</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502- 274-5. s. 289.

obcí (v průměru se pohybuje okolo 25 %), povinný příspěvek na zdravotního pojištění, který odvádí zaměstnanci ve výši 2 % a kostelní daň, kterou hradí členové dánské národní církve. Dánská národní církev je financována přímo státem, proto na občany dopadá povinnost přispívat na její chod prostřednictvím této daně. Členy církve je téměř 80 % Dánů. Církevní daň se pohybuje okolo 0,69 %.<sup>91</sup>

I přestože celý daňový systém je komplikovaný, funguje v Dánsku poměrně jednoduchý systém plateb na sociální pojištění. Sociální zabezpečení je hrazeno přímo z důchodových daní. Zaměstnavatel neodvádí za zaměstnance žádné pojistné. Zaměstnanci odvádí pouze příspěvek do penzijního fondu pracovního trhu.<sup>92</sup>

#### 4.7. Shrnutí

Cílem této kapitoly je nahlédnout do problematiky zdaňování v ostatních státech Evropy a provést rozbor osobní důchodové daně zaměstnanců ve vybraných členských státech. Smyslem není popsat důchodové daně všech členských zemí, ale poukázat na odlišnosti a zajímavosti v daňových úpravách těchto zemí. Pro účely srovnání jsem vybrala výše zmíněných šest států, jejichž daňové systémy obsahují určité neobvyklé, ale zajímavé prvky.

Dospěla jsem k závěru, že progresivní metodu zdanění zvolila v Evropské unii převážná část států. Sazby těchto zemí se velmi liší. Většinou uplatňují okolo čtyř až pěti daňových pásem, ale zaznamenáme i zemi jako Lucembursko, která uplatňuje třiadvacet daňových sazeb. Naopak lineární sazba daně je v současné době zavedena pouze u sedmi zemí včetně České republiky.<sup>93</sup> Zavedení progresivní daně je diskutovaným tématem i u nás. Progresivní zdanění sice zajišťuje větší inkaso do státního rozpočtu, osobně ale zastávám názor, že rovná daň podporuje vyšší motivaci k práci, její výpočet je jednodušší, pro adresáty srozumitelnější a zajišťuje větší rovnost než progresivita. Progresivní zdanění by pravděpodobně vedlo k zvýšení daňových úniků, demotivaci k práci a možnému odlivu pracovní síly za hranice státu. Následovat daňovou progresivitu zavedenou ve většině členských zemí, by proto podle mého názoru nebylo vhodným řešením.

---

<sup>91</sup> *Income taxes abroad – Denmark* [online]. [cit. 8. 6. 2018]. Dostupné z:

<[https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/denmark/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/denmark/index_en.htm)>.

<sup>92</sup> *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU* [online]. [cit. 8. 6. 2018]. Dostupné z: <<http://www.euroskop.cz/gallery/36/11007-dk.pdf>>.

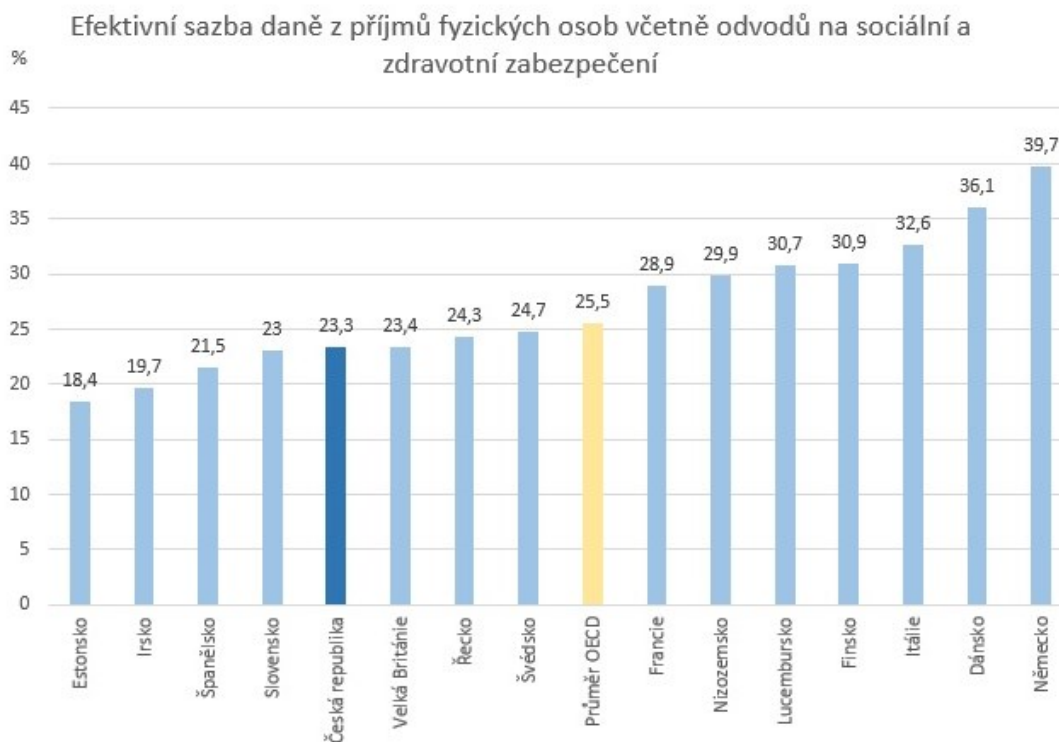
<sup>93</sup> Kromě České republiky nalezneme lineární daň v Bulharsku, Estonsku, Litvě, Lotyšsku, Maďarsku a Rumunsku.



Současně bylo zjištěno, že sociální odvody zaměstnanců České republiky patří mezi vyšší v porovnání s ostatními. Více než v České republice hradí zaměstnavatelé a zaměstnanci například ve Francii nebo Itálii. Nutné však podotknout, že nízké odvody jsou v Evropě spíše výjimkou. Setkáme se s nimi například v Dánsku nebo Lucembursku.

Další cílem bylo provést úvahu nad tím, zda je Česká republika v porovnání s ostatními zeměmi státem s vysokým daňovým zatížením. Severské země a státy západní Evropy jsou charakteristické vysokými sazbami a většinou i vyššími sociálními odvody. V České republice v porovnání s těmito zeměmi nepředstavuje výše daňové sazby problém, ta činí jednu z nejnižších sazeb v Evropské unii. Při srovnání ale zjistíme, že nezvykle vysoké jsou odvody na sociálním pojištění. V rámci srovnání podle statistik OECD má Česká republika druhé nejvyšší odvody na sociální pojištění. Před námi zaujímá první místo už jen Francie.

Nutné je zmínit, že nominální sazba o skutečné míře daňové zátěže zdaleka tolik nevyovídá. Víc než samotná sazba daně a sazba za odvody na sociálním pojištění, je pro nás objektivnějším měřítkem tzv. efektivní sazba daně. Efektivní sazba daně se může od té nominální značně lišit. Zohledňuje totiž veškeré možné slevy na daních a daňové úlevy, které daný stát svým poplatníkům nabízí. Následující graf zobrazuje, jaká je výše efektivní sazby včetně odvodů na sociální pojištění v rámci srovnání zemí OECD:



Graf č. 3: Efektivní sazba daně z příjmů fyzických osob včetně odvodů na sociální a zdravotní zabezpečení; zdroj: vlastní zpracování (na základě dat z: Státní rozpočet 2017 v kostce dostupný z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2017-28944>).

Při srovnání výše efektivních sazeb u daně z příjmů fyzických osob (včetně odvodů na sociální a zdravotní zabezpečení) dojdeme k závěru, že je Česká republika pod průměrem OECD. Daňové zatížení ve srovnání s ostatními není tak vysoké, jak je všeobecně pokládáno.

Závěrem bych ráda zmínila, že srovnání osobních důchodových daní je složité z důvodu toho, že každý stát zakotvuje specifické způsoby stanovení subjektu daně, základu daně a jejího výpočtu. Právní úpravy jsou totiž stanoveny tak, aby nejlépe vyhovovaly ekonomické a politické situaci, ale i kulturním zvyklostem daného státu.

Pohled na jednotlivé úpravy členských států Evropské unie přinesl zajímavé zjištění, jak jsou specifické. Pokud by Česká republika u některých z nich hledala inspiraci, bylo by nezbytné zohlednit systém a principy naší právní úpravy.

## Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo uceleně popsat aktuální právní úpravu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. V první kapitole jsem se věnovala vymezení základních pojmů, které měly přispět k lepšímu porozumění navazující problematice.

Druhá kapitola charakterizuje ústavní zakotvení daní. Snažila jsem se rovněž poukázat, jakou důležitost zaujímá daň z příjmů v rámci státního rozpočtu.

Třetí kapitola představuje jádro diplomové práce. Pozornost byla zaměřena na podrobnější výklad základních konstrukčních prvků daně, jakými jsou subjekt, předmět, základ a sazba. Větší prostor byl věnován předmětu daně. Problém představuje především nejasné vymezení pojmu závislá činnost, který jsem se snažila vymezit s ohledem na judikaturu soudů. V tomto směru spatřuji za vhodné, aby zákonodárce pojem blíže vymezil a vložil do ZDP definici pojmu, který by napomohl srozumitelnosti a usnadnil aplikovatelnost právní úpravy.

V rámci třetí kapitoly jsem se věnovala základu daně a konceptu superhrubé mzdy. Superhrubá mzda je zcela jedinečný způsob stanovení základu daně, který nemá v jiné daňové soustavě na světě obdobu. Tato metoda stanovení způsobu základu se mi jeví jako nešťastná. Úprava daní je pro poplatníky už tak nejasná a složitá a tento koncept přispívá pouze k další komplikovanosti celého systému. Proto považuji za vhodné, že vládní návrh zákona počítá od příštího roku s jejím zrušením. V kapitole jsem zároveň nastínila řešení, které by dle mého názoru mohlo nahradit stávající způsob stanovení základu daně.

V poslední části diplomové práce jsem se pokusila stručně nastínit specifika zdaňování příjmů fyzických osob ve vybraných zemích Evropské unie a následně poukázat, jaké zvláštnosti prostupují jednotlivými úpravami uvedených států. Zajímavé zjištění bylo, že žádný ze států západní Evropy nemá systém sazeb konstruován na lineární metodě zdanění. Zároveň jsem provedla úvahu nad tím, zda je daňové zatížení v České republice opravdu tak vysoké, jak bývá často konstatováno.

V diplomové práci jsem došla k závěru, že daňový systém je skutečně složitý. ZDP je díky nesčetnému počtu novelizací značně nepřehledný a nesrozumitelný. Současně jsem zjistila, že složitý a komplikovaný daňový systém není problémem jen České republiky, ale doprovází spoustu daňových úprav různých zemí Evropy.

Domnívám se, že se mi rozbor problematiky daně z příjmů ze závislé podarilo komplexně shrnout a zároveň srozumitelně vystihnout ty oblasti, které dělají adresátům této úpravy problémy.

## Seznam použitých zdrojů

### Knižní díla:

1. BOHÁČ, Radim, KRASULOVÁ, Hana. *Zákon o dani z hazardních her. Komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-481-2.
2. DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTLERLING, Marcel a Hana SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-538-3.
3. GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7201-745-4.
4. HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance - teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-298-4.
5. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.
6. KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0.
7. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie - úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-092-0.
8. LOŠŤÁK, Milan, PELECH, Petr, RINDOVÁ, Iva. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti v roce 2018*. Olomouc: Anag, 2018. ISBN 978-80-7554-114-7.
9. PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2016*. Olomouc: Anag, 2016. ISBN 978-80-7554-011-9.
10. PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-517-6.
11. RADVAN, Michal ; MRKÝVKA, Petr a kolektiv. *Důchodové daně*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2016. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, edice Scientia, sv. č. 567. ISBN 978- 80- 210- 8395- 0. s. 87.

12. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-413-3.
13. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.
14. PIKAL, Václav, ŠIMÁK, Pavel. *Slabikář daně z příjmů fyzických osob*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2002. ISBN 80-86395-23-5.
15. VANČUROVÁ, A. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-807552-926-8.
16. VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.
17. ZAJÍČKOVÁ, M. BOHÁČ, R., VEČERŤ, I. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. ISBN 978-80-87576-21-2.

#### **Právní předpisy:**

18. Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.
19. Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.
20. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
21. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.
22. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
23. Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
24. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
25. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
26. Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů.
27. Nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí.

28. Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.3/2015 Fz.
29. Pokyn D-285, k aplikaci § 6 odst.1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé činnosti.
30. Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů [online]. [cit. 15. 6. 2018]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=11049>>.
31. Důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů [online]. [cit. 4. 6. 2018]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=801&CT1=0>>.

#### **Judikatura:**

32. Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 22/2003 ze dne 31.3.2004.
33. Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 62/2004 ze dne 24.2.2005.
34. Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 57/2008 ze dne 31.7.2009.
35. Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. 7. 2014.

#### **Internetové zdroje:**

36. KARFÍKOVÁ, Marie. *Daně jako nástroj fungování státu*. [online]. Acta Universitatis Carolinae Iuridica, 26. 2. 2018. [cit. 10. 6. 2018]. Dostupné z: <<https://www.prf.cuni.cz/res/dwe-files/1404057755.pdf>>.
37. *Zrušení superhrubé mzdy sníží odvodovou zátěž a zpřehlední daně* [online]. [cit. 2. 6. 2018]. Dostupné z: <<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/zruseni-superhrube-mzdy-snizi-odvodovou-31006>>.
38. *Details of Tax Revenue - France* [online]. [cit. 5. 6. 2018]. Dostupné z: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVFRA#>>.
39. *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU* [online]. [cit. 5. 6. 2018]. Dostupné z: <<http://www.euroskop.cz/gallery/36/11011-fr.pdf>>.

40. *Tax - Social security contributions - OECD Data* [online]. [cit. 6. 6. 2018].  
Dostupné z: <<https://data.oecd.org/tax/social-security-contributions.htm#indicator-chart>>.
41. *Revenue Statistics 2017 - Italy* [online]. [cit. 6. 6. 2018]. Dostupné z:  
<<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-italy.pdf>>.
42. *Income taxes abroad – Italy* [online]. [cit. 6. 6. 2018]. Dostupné z:  
<[https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/italy/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/italy/index_en.htm)>.
43. *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU* [online]. [cit. 6. 6. 2018]. Dostupné z:  
<<http://www.euroskop.cz/gallery/36/11013-it.pdf>>.
44. *Details of Tax Revenue - Slovak Republic* [online]. [cit. 7. 6. 2018]. Dostupné z:  
<<https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>>.
45. *Income taxes abroad – Denmark* [online]. [cit. 8. 6. 2018]. Dostupné z:  
<[https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/denmark/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/denmark/index_en.htm)>.
46. *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU* [online]. [cit. 8. 6. 2018]. Dostupné z:  
<<http://www.euroskop.cz/gallery/36/11007-dk.pdf>>.

**Odborné časopisy:**

47. HÁJEK, Jan, NOVOTNÁ, Monika. *Stanovení nepeněžního příjmu zaměstnance a osob za zaměstnance považovaných*. Daně a právo v praxi, 2013, č. 7.



## Seznam tabulek

1. Tabulka č.1: Výše stravného; zdroj: vlastní zpracování (na základě dat z vyhlášky č. 463/2017 Sb.).
2. Tabulka č. 2: Základní sazby povinného pojistného; zdroj: vlastní zpracování (na základě dat ze zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souv. zákonů).
3. Tabulka č. 3: Daňové sazby ve Francii; vlastní zpracování (na základě dat z: [https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/france/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/france/index_en.htm)).
4. Tabulka č. 4: Daňové sazby v Itálii; vlastní zpracování (na základě dat z: [https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/italy/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/italy/index_en.htm)).
5. Tabulka č. 5: Daňové sazby v Lucembursku; vlastní zpracování (na základě dat z: [https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/luxembourg/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/luxembourg/index_en.htm)).
6. Tabulka č. 6: Příspěvky na sociální pojištění; vlastní zpracování (na základě dat z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3435/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/odvody-zamestnanca-zamestnavateľa-1-1-2018.xhtml>).
7. Tabulka č. 7: Sazby daně pro jednotlivého poplatníka; vlastní zpracování (na základě dat z: ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502- 274-5. s. 289.).
8. Tabulka č. 8: Sazby daně pro společné zdanění manželů; vlastní zpracování (na základě dat z: ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502- 274-5. s. 289.).

## Seznam grafů

1. Graf č. 1: Struktura příjmů státního rozpočtu za rok 2017; zdroj: vlastní zpracování (na základě dat z informačního portálu Ministerstva financí).
2. Graf č. 2: Vývoj daňových příjmů v letech 2015-2017; zdroj: vlastní zpracování (na základě dat z informačního portálu Ministerstva financí).
3. Graf č. 3: Efektivní sazba daně z příjmů fyzických osob včetně odvodů na sociální a zdravotní zabezpečení; zdroj: vlastní zpracování (na základě dat z: Státní rozpočet 2017 v kostce dostupný z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2017-28944>).

## **Abstrakt**

**Název práce:** Zdanění příjmů ze závislé činnosti

Tato diplomová práce se zabývá předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Diplomová práce vychází především ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, reflektuje ale i judikaturu soudů, která napomáhá vysvětlit sporné otázky. Jedná se o oblast, která zasahuje do života každého z nás, ale ve které je poměrně složité se orientovat.

Hlavním cílem diplomové práce je provést analýzu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, podat ucelený obraz o této problematice a pokusit se o rozbor jednotlivých konstrukčních prvků této daně.

V první části práce se věnuji vymezení základních pojmů, které nám pomohou lépe pochopit navazující problematiku. Druhá kapitola se zabývá obecnou charakteristikou daně z příjmů a jejím postavením v rámci příjmů státního rozpočtu.

Třetí kapitola představuje jádro diplomové práce, v němž detailněji popisují jednotlivé základní konstrukční prvky daně a vysvětlují nedostatky, které touto úpravou prostupují. Pozornost je kladena na subjekt, předmět, základ a sazbu daně, ale i na vysvětlení pojmu závislá činnost. Cílem této kapitoly bude podat ucelený pohled na oblast zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a zároveň zhodnotit a zamyslet se nad nedostatky úpravy a navrhnout jejich řešení.

Ve čtvrté části diplomové práce se zabývám jednotlivými úpravami vybraných členských států Evropské unie v oblasti zdaňování zaměstnanců, kde se snažím poukázat na zvláštnosti a specifika daňových soustav šesti zemí.

Závěrem této práce je zhodnocení současného právního stavu a poukázání na nedostatky této úpravy včetně návrhů na jejich řešení. Právní úprava daně z příjmů je složitá, nepřehledná a komplikovaná a způsobuje značné obtíže v její orientaci.

**Klíčová slova:** daň z příjmů fyzických osob, zdanění, příjmy ze závislé činnosti, závislá činnost

## Resumé

**The name of the thesis:** Taxation of income from employment

This diploma thesis deals with the system of taxation of income tax. The diploma thesis is based mainly on Act No. 586/1992 Coll., On Income Taxes, also reflects the case-law, which helps to explain the disputed issues. It is an area that interferes with everyone's lives, but in which it is difficult to orientate.

The main goal of the thesis is to analyse the personal income tax, to give a comprehensive picture of this issue and to try to analyse the individual components of this tax.

In the first part of my thesis, I define the basic concepts that will help us to better understand the related issues. The second chapter deals with the general characteristics of the income tax and its position within the state budget revenues.

The third chapter presents the core of the diploma thesis, which describes in detail the construction elements of the tax and explains the deficiencies that permeate it. Attention is placed on the subject, tax base and tax rate, but also on the explanation of the term dependent activity. The aim of this chapter is to give a comprehensive overview of the area of the personal income tax and to think about the imperfections and reflecting on the deficiencies of the adjustment and propose their solution.

The fourth part of the thesis deals with modifications of selected EU member states in the area of taxation, where I am trying to point out the specialities and specificities of the tax systems of six countries.

The conclusion of this work is to evaluate currently legislation and to highlight the imperfections, propose their solution. Income tax legislation is complex, confusing and complicated and causes difficulty in its orientation.

**Keywords:** personal income tax, taxation, fringe benefits, income from employment