

Závěr

Jak bylo uvedeno v úvodu této diplomové práce, daňová reforma zahájená v roce 2007 byla nevyhnutelná, neboť situace veřejných financí byla již neudržitelná a představovala zásadní celospolečenské riziko¹. Pro zlepšení situace bylo nutné reformovat jak výdajovou, tak příjmovou stranu bilance veřejných rozpočtů. Bylo nutné snížit vládní deficit a zastavit nárůst vládního dluhu, zvrátit neudržitelné trendy vládních výdajů a posílit jejich efektivnost a v neposlední řadě plošně snížit daňové zatížení a omezit administrativní zátěž a daňové distorze zjednodušením daňové soustavy.

Je nutné si uvědomit, že daňová reforma není jednorázový proces. Její příprava trvá řadu let² a v tomto období dochází obvykle k přijímání dílčích změn, až ovšem ke konkrétnímu datu je nově kodifikována celá nebo značná část daňové soustavy, čímž je proces daňové reformy dokončen.

Reforma veřejných financí měla vést k maximálnímu zjednodušení legislativy, tak aby zákony v daňové oblasti byly přehledné, srozumitelné a jednoduché, aby byly založené na zásadách, principech a obecných pravidlech tj. v rámci daňové reformy mělo dojít k rekodifikaci nejvýznamnějších daňových zákonů. Jedna část této reformy (*reforma daňového procesu*) byla již ukončena, když byl přijat zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který je již součástí právního řádu ČR, a který by měl nabýt účinnosti dne 1.1.2011³.

Také dosavadní zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, měl být rekodifikován, když měl být spolu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zrušen a tyto zákony měly být nahrazeny jedním novým zákonem o daních z příjmů⁴. Nový zákon o daních z příjmů bohužel zatím schválen nebyl, existuje pouze **věcný záměr nového zákona o daních z příjmů** („dále jen NZDP“). Stále tedy dochází k tomu, že je neustále novelizován zákon č. 586/1992 Sb., o

¹ Bylo třeba přijmout opatření ke snížení deficitu státního rozpočtu.

² Pokud jde o daňovou reformu v ČR zahájenou v roce 2007, je nutné připomenout, že i tato byla připravována dlouhou dobu.

³ Vytvoření a přijetí daňového řádu je výsledkem mnohaleté práce na které se podílelo několik vlád. Oficiálním krokem, který vedl k zahájení prací na daňovém řádu (došlo k rekodifikaci – daňový řád s účinností od 1.1.2011 nahradí zákon o správě daní a poplatků) bylo již usnesení vlády č. 592 ze dne 14. června 2000.

⁴ V novém zákoně mělo dojít zejména ke zpřehlednění a systematickému roztřídění jednotlivých ustanovení a dále k významnému omezení jednotlivých titulů obsahujících různé formy daňových úlev.

daních z příjmů, což je pro jeho uživatele značně nepříjemné, neboť tento zákon je již zcela nepřehledný⁵.

Nicméně proces *reformy zdaňování příjmů a majetku* byl již v roce 2007 zahájen a v rámci tohoto procesu byla přijata řada zásadních i dílčích změn nejen zákona o daních z příjmů ale také jiných zákonů⁶, které mají na zdaňování příjmů a majetku občanů ČR vliv.

Prvním a nutno říci velmi významným krokem k provedení *reformy zdaňování příjmů a majetku* bylo přijetí *zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů*. Tento zákon byl nejrozsáhlejší novelou zákona o daních z příjmů od existence daňové soustavy⁷, tj. od roku 1993 a novelizoval nejen zákon o daních z příjmů, ale také další zákony. Do zákona o daních z příjmů přinesl tento zákon změn nejvíce. Tyto změny se dotkly téměř všech obyvatel České republiky, a to ať již jsou v pracovním poměru či podnikají jako osoby samostatně výdělečně činné. U daně z příjmů fyzických osob došlo vlivem tohoto zákona s účinností od 1.1.2008 zejména k následujícím změnám:

- **Změna sazby daně** - od 1.1.2008 byla místo progresivní sazby daně (12 – 32 %) nově zavedena „rovná“ daň z příjmů fyzických osob, a to ve výši 15 % pro rok 2008 a ve výši 12,5 % od roku 2009.
- **Zrušení institutu společného zdanění manželů** – vlivem zavedení rovné daně tento institut již ztratil smysl.
- **Zvýšení slev na dani a daňového zvýhodnění na dítě**, nově zákon zavedl možnost uplatnit slevu na poplatníka také v případě důchodců
- **Daňový bonus** - došlo ke zvýšení maximálního limitu pro vyplácení daňového bonusu z 30.000,- Kč na 52.200,-Kč.
- **Zavedení principu tzv. superhrubé mzdy** - nově se daň z příjmů u zaměstnanců počítá z tzv. superhrubé mzdy, s tím také souvisí rozšíření základu daně u fyzických osob (zahrnuje jak sociální tak zdravotní pojištění placené zaměstnancem).
- **Další změny** - např. změna v osvobození příjmů fyzických osob z prodeje cenných papírů, vyloučení zaplaceného pojistného na sociální a zdravotní pojištění z daňových výdajů a zrušení minimálního základu daně pro podnikající fyzické osoby

⁵Také z Ústavního soudu se ozývají hlasy, že překotná a velmi častá změna zákona naráží na ústavně konformní požadavek předvídatelnosti práva. K tomuto navíc přistupuje další legislativní nešvar, kterým je okamžité nabývání účinnosti novel ZDP ihned jejich zveřejněním. (Děrgel, M. Změny daní z příjmů použitelné pro rok 2008, In: Daně a právo v praxi, 2009, č. 3, s. 2)

⁶ Reforma veřejných financí zasáhla jak daň z příjmů, tak také další daňové zákony.

⁷ Zákon č. 261/2007 Sb. obsahuje celkem 245 změn.

Přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (část pátá a šestá tohoto zákona), došlo také k zásadním změnám v úpravě majetkových daní. Nejdůležitější změny s účinností od 1.1.2008 v oblasti majetkových daní jsou:

- **Osvobození poplatníků** - I. a II. skupiny od daně dědické a darovací
- **Osvobození zemědělských pozemků** od daně z nemovitostí, jestliže tak obec stanoví závaznou vyhláškou
- **Zvýšení koeficientu** pro úpravu základní sazby daně z nemovitostí u obcí do 1000 obyvatel
- **Zavedení fakultativních místních koeficientů** u daní z nemovitostí, které budou v kompetenci samotných obcí.
- **Zavedení možnosti** požádat finanční ředitelství o prominutí daně z převodu nemovitostí ve specifických případech.

Jak již bylo uvedeno výše, byl zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, nejvýznamnější zákon, který byl v rámci reformy v oblasti zdaňování příjmů a majetku občanů přijat. Již přijetím tohoto zákona byl z velké většiny naplněn záměr vlády, který byl vytyčen v programovém prohlášení vlády ze dne 17.1.2007.

Zásadní novelou zákona o daních z příjmů v roce 2009 byl **zákon č. 2/2009 Sb.**, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. a některé další zákony, který přinesl oproti předchozímu daňovému stavu významné úpravy ve zdaňování fyzických osob a navázal tak v rámci započaté daňové reformy na zásadní změny právní úpravy, ke kterým došlo v souvislosti s výše uvedeným zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Zásadní změny, které tento zákon u daně z příjmů fyzických osob s účinností od 1.1.2009 přinesl jsou zejména následující změny:

- **Zrušení „snížené“ lineární sazby daně** - snížená lineární sazba daně z příjmů fyzických osob ve výši 12,5 %, která byla zakotvena v § 16 ZDP *ve znění, které mělo nabýt účinnosti dnem 1. ledna 2009*, byla s účinností od 1.1.2009 **zrušena**.
- **Věcné rozšíření** osvobození příjmů z prodeje cenných papírů.
- **Zvýšení limitu pro osvobození důchodů** - zvýšení limitu pro osvobození důchodů z původní hranice 198.000,- Kč ročně na hranici 36násobku minimální mzdy ročně.
- **Rozšíření nezdanitelné části základu daně** pro odečet hodnoty darů poskytnutých na veřejně prospěšné účely.

- **Zvýhodnění slevy na vyživovanou manželku (manžela)** - a to zvýšením limitu vlastních příjmů manželky (manžela) pro účely možnosti uplatnění slevy na dani druhým z manželů z původní výše 38.040,- Kč na výši 68.000,- Kč ročně.
- **Rozšíření nezdánitelné části základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků** – rozšíření uplatňování úroků z úvěrů na financování bytových potřeb zaměstnanců v rámci ročního zúčtování záloh.
- **Sjednocení náhrad za pohonné hmoty u soukromých vozidel osob samostatně výdělečně činných**

Zcela zásadní změnu ve zdanění příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti fyzických osob u vybraných poplatníků pro rok 2009 přinesl **zákon č. 289/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a zákon o daních z příjmů**, který **výrazně zvýšil tzv. paušální výdaje** fyzických osob s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.

Další přijatý **zákon č. 326/2009 Sb.** přinesl oproti předchozímu daňovému stavu jen dílčí úpravy, když **zvýšil daňové zvýhodnění na vyživované dítě** z původní výše 10.680,- Kč na výši 11.604,- Kč ročně.

Všechny výše uvedené zákony, resp. jimi přinesené změny, se snažily dosáhnout vládou vytyčeného cíle, kterým bylo zavedení rovné daně, zvýhodnění rodin s dětmi a nízkopříjmové skupiny obyvatel, zrušení dně dědické a darovací s výjimkou III. skupiny⁸ či zrušení daně z nemovitostí - ze zemědělské půdy. Z programového prohlášení vlády ze dne 17.1.2007 a z dalších na toto programové prohlášení navazujících kroků, je zřejmé, že vláda chtěla daně dokonce snižovat ještě více, když daň z příjmů fyzických osob měla být s účinností od 1.1.2009 ve výši 12,5 %, nebo když dle původního záměru vlády mělo také dojít k úplnému zrušení daně z převodu nemovitostí. Vláda, dle svého programového prohlášení měla v úmyslu také provést důkladný audit všech výjimek a odečitatelných položek u daně z příjmů fyzických i právnických osob s cílem ověřit potřebnost jejich dalšího trvání s tím, že počet výjimek a odečitatelných položek měl být významně snížen. Jak již bylo uvedeno výše, je připravován návrh nového zákona o daních z příjmů, kdy na webových stránkách Ministerstva financí ČR je možné nalézt věcný záměr tohoto zákona i s přílohami. Přílohu č. 1 k věcnému záměru tohoto zákona tvoří „*Přehled všech výjimek ze zdanění v zákoně o daních z příjmů*“

⁸ V některých materiálech uveřejněných na webových stránkách Ministerstva financí (konkrétně v „reformě daňového systému 2010“ ze dne 8.3.2008) bylo dokonce navrženo zrušit daň dědickou a darovací úplně.

(fyzické osoby)“ s tím, že z celkového počtu dosud existujících 68 výjimek ze zdanění je 41 navrženo ponechat a 27 je navrženo ke zrušení. Dojde-li ke schválení nového zákona o daních z příjmů, pokud jde o výjimky ze zdanění, ve znění výše uvedené přílohy č. 1, bude tím naplněn další dosud nenaplněný bod programového prohlášení vlády z roku 2007.

Jak již bylo několikrát v rámci této práce zmíněno, účelem reformy veřejných financí bylo především dosažení vyváženosti veřejných rozpočtů v průběhu několika let. K tomuto cíli se mělo dospět z jedné třetiny navýšením rozpočtových příjmů a ze dvou třetin snížením rozpočtových výdajů. Ačkoli bylo zřejmě potřebnější začít od výdajové reformy, ochota významně omezit transfery obyvatelstvu po dobu trvání reformy veřejných financí nenastala. Výdajová stránka rozpočtu byla tudíž stále v téměř nezměněné výši a neudržitelné trendy v oblasti běžných, zejména mandatorních výdajů⁹ stále pokračovaly, čímž vládní dluh rychle narůstal. V důsledku neudržitelných výdajových tendencí hrozil další nárůst deficitu. Hrozba schodku ve výši 230 miliard korun byla v posledním zářijovém týdnu roku 2009 zažehnána, když byl schválen **zákon č. 362/2009 Sb. (tzv. Janotův balíček)**. Oproti původnímu Janotově návrhu byl sice tento zákon nakonec schválen v jiné podobě, když bylo vypuštěno snižování rodičovského příspěvku i porodného na straně výdajové a také nebylo schváleno zdanění příjmů fyzických osob nad 145 tisíc korun měsíčně plánovanou novou zvýšenou sazbou daně ve výši 23 %, i tak by ale mělo dojít ke snížení schodku na cca 163 miliard korun.¹⁰

Ve snaze zamezit nárůstu deficitu jakýmkoli možným způsobem, byly **zákonem č. 362/2009 Sb.** zavedeny změny nejen na straně výdajů, ale také na straně příjmů. V této pro stát (veřejný rozpočet) těžké době byly tedy na straně příjmů státního rozpočtu opět zvýšeny některé sazby daně¹¹, sníženy paušálních výdaje fyzických osob s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti¹², dále se do budoucnosti už se vůbec neuvažuje o zavedení rovně daně z příjmů fyzických osob ve výši 12,5 %, a také se v žádném případě už neuvažuje o úplném zrušení daně z převodu nemovitostí.

Z výše uvedeného je zřejmé, že **zákon č. 362/2009 Sb.** jde svým pojetím v oblasti zdaňování příjmů a majetku občanů ČR proti předpokládanému cíli zahájené daňové reformy, v rámci

⁹ Bez reformy by dle údajů uveřejněných na stránkách Ministerstva financí ČR, byly výdaje naplněny pouze mandatorními výdaji a došlo by k úplnému vytěsnění diskrečních prostředků státního rozpočtu.

¹⁰ Schválením tohoto balíčku úsporných opatření by mělo dojít k úspoře ve výši cca 67 miliard korun.

¹¹ Zákon č. 362/2009 Sb. zavedl zdvojnásobení sazeb daně z pozemků a zdvojnásobení základních sazeb daně ze staveb a zvýšil obě sazby daně z přidané hodnoty

¹² v tom smyslu, že se výše těchto výdajových paušálů vrací až na výjimky zpět na stav platný v roce 2008

které mělo dojít jak k plošnému snížení daňové zátěží, tak mělo docházet ke snižování počtu daní a odvodů.

I v současné době, se čím dál častěji napříč celým politickým spektrem ozývají hlasy po dalším zvyšování daní ať již přímých či nepřímých. Navrhováno je například zavést, resp. obnovit, původní progresivní zdanění u fyzických osob (s maximální výší daňové sazby dokonce ve výši 38%) a také zrušit reformou zavedenou „superhrubou mzdu“. S největší pravděpodobností nelze tedy dnes ani v nejbližší době očekávat, že by bylo dosaženo cíle daňové reformy uvedeného v programovém prohlášení vlády z roku 2007, tj. *„realizovat hlubokou daňovou reformu, která nikomu nezvýší daňovou zátěž, naopak ji sníží všem daňovým poplatníkům“*.