

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Ing. Mgr. Hana Klabusayová

**DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB V ČESKÉ REPUBLICĚ
A V NĚKTERÝCH STÁTECH EVROPSKÉ UNIE**

**PERSONAL INCOME TAX IN THE CZECH REPUBLIC
AND IN SOME EUROPEAN UNION STATES**

Rigorózní práce

Konzultant rigorózní práce:

prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

Katedra:

finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu):

květen 2014

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 19. května 2014

Podpis

Poděkování

Chtěla bych poděkovat panu prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc. za odborné vedení při zpracování rigorózní práce a za cenné rady.

Obsah

Úvod	1
1 Daňová teorie.....	4
1.1 Daňové právo	6
1.2 Daňověprávní norma a prvky její konstrukce	7
1.3 Klasifikace daní a jejich funkce	10
2 Právní úprava přímých daní v Evropské unii.....	16
2.1 Prameny Evropského práva.....	16
2.2 Harmonizace přímých daní	21
2.3 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	24
2.4 Judikatura Soudního dvora Evropské unie.....	27
3 Právní východiska zdanění fyzických osob v České republice.....	30
3.1 Prameny práva.....	30
3.2 Daňová soustava České republiky	35
3.3 Rozhodná judikatura Ústavního soudu České republiky	38
4 Právní úprava daně z příjmů fyzických osob.....	42
4.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob	43
4.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob	44
4.3 Základ daně z příjmů fyzických osob	49
4.4 Odpočitatelné položky	51
4.5 Slevy na dani z příjmů fyzických osob	53
4.6 Propojení daně z příjmů fyzických osob s daní z příjmů právnických osob... 54	
4.7 Sazba daně z příjmů fyzických osob.....	57

5	Zdanění příjmů fyzických osob v některých státech EU	59
5.1	Německo	60
5.1.1	Příjmy ze závislé činnosti	63
5.1.2	Příjmy z podnikání	64
5.1.3	Investiční příjmy	64
5.1.4	Odpočitatelné položky	65
5.1.5	Slevy na dani	67
5.1.6	Sazba	67
5.2	Velká Británie	69
5.2.1	Příjmy ze závislé činnosti	73
5.2.2	Příjmy z podnikání	75
5.2.3	Investiční příjmy	75
5.2.4	Odpočitatelné položky	76
5.2.5	Slevy na dani	77
5.2.6	Sazba	78
5.3	Francie	79
5.3.1	Příjmy ze závislé činnosti	82
5.3.2	Příjmy z podnikání	83
5.3.3	Investiční příjmy	84
5.3.4	Odpočitatelné položky	85
5.3.5	Slevy na dani	85
5.3.6	Sazba	86
5.4	Rakousko	88
5.4.1	Příjmy ze závislé činnosti	90
5.4.2	Příjmy z podnikání	91
5.4.3	Investiční příjmy	92

5.4.4	Odpočitatelné položky.....	92
5.4.5	Slevy na dani	94
5.4.6	Sazba.....	95
6	Návrhy a doporučení pro právní úpravu daně z příjmů fyzických osob v České republice de lege ferenda.....	97
6.1	Základ daně z příjmů ze závislé činnosti	97
6.2	Odpočitatelné položky od základu daně	99
6.3	Daňové postavení osoby samostatně činné	101
6.4	Zdanění dividend.....	103
6.5	Daňové slevy.....	104
6.6	Sazba daně z příjmů fyzických osob	107
6.7	Další návrhy a doporučení	111
	Závěr	113
	Summary.....	119
	Zusammenfassung	121
	Seznam zkratk	123
	Seznam použité literatury	125
	Seznam použitých internetových zdrojů.....	129
	Seznam použitých právních předpisů	134
	Seznam použité judikatury	137
	Seznam obrázků	139
	Seznam tabulek	139
	Abstrakt	140
	Abstract.....	141
	Klíčová slova.....	142
	Key words	142

Úvod

Zdanění je nejdůležitějším ekonomickým a sociálně politickým nástrojem státu, který může být využit pro přerozdělování důchodů, podporu investic nebo úspor, odrazení ke spotřebě určitých statků, ochranu životního prostředí atd. Příjmy veřejných rozpočtů v podobě vybraných daní jsou podstatným aspektem, bez něhož by státní správa nemohla fungovat.

Vzhledem k tomu, že daně jsou povinné platby, které musí poplatníci odvádět ze svého důchodu ve prospěch státu, je nastavení optimálního systému zdanění příjmů fyzických osob, který by zajišťoval na jedné straně dostatek prostředků pro veřejné rozpočty a na druhé straně by daňové poplatníky příliš nezatěžoval, velmi diskutovaným tématem napříč státy Evropské unie. V členských státech Evropské unie jsou příjmy z přímých daní, především z daně z příjmů fyzických osob, jednou z největších příjmových položek státních rozpočtů.

V České republice je daň z příjmů fyzických osob upravena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, přičemž tento zákon prošel za dobu své platnosti mnohými změnami. Změny se dotýkaly různých prvků konstrukce daně, především vymezení daňového základu, výše a počtu daňových slev, nastavení sazby daně jako progresivní i jako lineární atd.

Lze konstatovat, že právní úprava přímých důchodových daní prochází změnami minimálně každoročně, což je důsledkem poměrně častých změn koncepce zdanění, a je otázkou, do jaké míry je současná koncepce zdanění příjmů jednotlivců příznivá pro daňové poplatníky.

Jelikož se domnívám, že právní úprava daně z příjmů fyzických osob není ideální a v některých aspektech by ji co do výhodnosti pro daňové poplatníky bylo ve smyslu de lege ferenda vhodné změnit, vybrala jsem si pro svou rigorózní práci téma zaměřující se jak na právní úpravu daně z příjmů fyzických osob v České republice, tak v některých státech Evropské unie.

Cílem rigorózní práce bude analyzovat právní úpravu daně z příjmů fyzických osob v České republice a navrhnout možné změny zákona o daních z příjmů, které by de lege ferenda byly vhodné pro optimální nastavení zdanění příjmů fyzických osob pro daňové poplatníky.

Pro dosažení stanoveného cíle bude použito mezinárodního srovnání, které je dle mého názoru ideální komparativní metodou pro posouzení optimálního nastavení zdanění příjmů fyzických osob. Domnívám se, že vhodnou inspirací pro českou právní úpravu jsou právní úpravy vyspělých evropských států. Z tohoto důvodu jsem si pro účely srovnání vybrala právní úpravy daně z příjmů fyzických osob v Německu, Velké Británii, Francii a Rakousku.

V rigorózní práci bude vzhledem k jejímu cíli brán zřetel především na ty aspekty daně z příjmů fyzických osob, které jsou stěžejní pro postavení daňového poplatníka, zejména tedy na vymezení předmětu daně a daňového základu, právní úpravu odpočitatelných položek, slevy na dani, právní konstrukci daňových sazeb atd. V rámci rigorózní práce budou použity především metody analýzy, syntézy a srovnání.

V úvodních kapitolách práce budou nastíněna teoretická právní východiska zdanění, stejně jako právní prameny jak české, tak evropské legislativy, na něž bude navazovat analýza české právní úpravy daně z příjmů fyzických osob de lege lata. Jelikož je oblast zdanění velmi dynamicky se vyvíjející právní oblastí, bude v rámci kapitol týkajících se české právní úpravy brán zřetel i na aktuální změny a návrhy, které se vztahují k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Dále budou v rigorózní práci analyzovány jednotlivé aspekty zahraničních právních úprav daně z příjmů fyzických osob, které budou následně srovnány s odpovídajícími aspekty české právní úpravy.

Nastavení daně z příjmů fyzických osob je vždy neodmyslitelně spojeno zejména s nastavením sociálních příspěvků, daně z příjmů právnických osob a všech transferových plateb, které jsou v daném státě zavedeny. Záměrem této práce není navrhnout změny v celém systému, nýbrž detailní zaměření se na nastavení daně z příjmů fyzických osob především z pohledu jeho výhodnosti pro daňové poplatníky.

Přesto, že cílem práce bude především navrhnout takové změny de lege ferenda, které by byly příznivé pro daňové poplatníky, domnívám se, že vzhledem k důvodu existence daní jako takových, jímž je zejména zajištění finančních prostředků na financování veřejných výdajů, není možné nastavit daňový systém ve všech ohledech výhodně pro daňové poplatníky. Návrhy de lege ferenda proto budou na jedné straně v co největší míře směřovat k zvýhodnění postavení daňových poplatníků oproti právnímu stavu de lege lata, ale zároveň budou koncipovány tak, aby jejich dopady nebyly příliš fatální pro veřejné rozpočty.

1 Daňová teorie

Zajištění příjmů do veřejných rozpočtů je jednou z nutností pro správné fungování státu. Nejvýznamnějším příjmem do veřejných rozpočtů jsou přitom daně, které jsou důležitým nástrojem fiskální politiky.

Co se týče historie daní, jejich prvopočátky, především ve formě různých platebních povinností, lze nalézt již v období starověku, kdy byly daně jedním ze zdrojů příjmů panovníka.¹ Vznik daní je však spojen až s obdobím ustavení prvních států a peněžního hospodářství, přičemž daně v dnešním slova smyslu je možno datovat až do 18. století.² Konkrétně osobní důchodová daň, neboli daň z příjmů fyzických osob, byla poprvé zavedena ve Velké Británii v souvislosti s financováním válek a válečných tažení proti Napoleonovi v roce 1799, v ostatních státech pak byla povětšinou zavedena až koncem 19. a počátkem 20. století.³

Daňová teorie je v moderním pojetí ovládána dvěma základními principy: spravedlností a efektivností.⁴ Princip daňové spravedlnosti je založen na poměru prospěchu, který daňový poplatník získává ze spotřeby služeb poskytovaných mu státem, a na výši daňové povinnosti, jež daňovému poplatníku vůči státu vzniká. Za spravedlivý je přitom považován daňový systém, v němž poplatníci, kteří mají ze spotřeby služeb poskytovaných jim státem stejný prospěch, odvádějí stejně vysoké daně, a poplatníci, kteří mají tento prospěch vyšší, odvádějí státu daně vyšší, v souladu s principem platební schopnosti. Princip daňové efektivnosti je pak založen na poměru výnosů, které stát výběrem daní získá, a administrativních nákladů, které na tento výběr musí vynaložit. Za efektivní je přirozeně považován ten daňový systém, v němž výnosy z daní převyšují zmíněné administrativní náklady. Vzhledem k nechtěným zásahům do tržního prostředí v ekonomice je z hlediska daňové efektivnosti, naproti daňovému systému založenému na jedné velké dani, vhodnější daňový systém složený z většího počtu daní menších.

¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 20.

² ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 29.

³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. s. 163.

⁴ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 126.

Dva základní daňové principy byly postupem času v daňové teorii rozšířeny o další principy, jako např. princip daňové únosnosti, dostatečnosti, princip daňového domicilu, princip jednoduchosti, určitosti zdanění, princip daňové neutrality, princip zákonnosti, princip všeobecnosti, solidarity a princip priority mezinárodních dokumentů.⁵ Mezi stěžejní daňové principy či zásady lze z ekonomického pohledu rovněž řadit i požadavek pozitivního vlivu na ekonomické chování subjektů, správné působení na makroekonomické agregáty, právní perfektnost a politickou průhlednost.⁶

Obecné daňové principy lze nalézt ve formulacích požadavků, které klade finanční věda na daňový systém. Daňový systém je přitom pojem, který v sobě zahrnuje soustavu daní, systém institucí, jež zabezpečují správu, vyměřování, vymáhání a kontrolu daní, a nakonec systém nástrojů, které tyto instituce uplatňují vůči daňovým subjektům.⁷ Na daňový systém jsou vedle požadavku spravedlnosti a efektivnosti dále kladeny i další požadavky, např. právní perfektnost, pružnost, jednoduchost, srozumitelnost a správné ovlivňování chování ekonomických subjektů.⁸ Daňový systém by měl být odrazem elementárních ekonomických vztahů ve společnosti, měl by tedy být pokud možno ekonomicky efektivní, administrativně jednoduchý, flexibilní, politicky přehledný a spravedlivý.⁹

Z hlediska právní jistoty jsou podstatnými zárukami efektivního daňového systému především právní perfektnost a stabilita. Za efektivní je možno považovat daňový systém, v němž nedochází v krátkých časových intervalech k významným a častým změnám základní koncepce.

K podtržení požadavku efektivity a účinnosti daňového systému slouží požadavek pružnosti, který doplňuje požadavek stability o schopnost daňového systému přizpůsobit základní daňové zatížení nově vzniklým skutečnostem při respektování zákonem stanovených mezí.¹⁰

⁵ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 126.

⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. s. 42.

⁷ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 163.

⁸ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 119.

⁹ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 120.

¹⁰ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 120.

Důraz na přílišné nezatěžování daňového poplatníka konstrukcí systému výběru daní a na jeho schopnost předem odhadnout výši své daňové povinnosti v sobě nese požadavek na jednoznačnost a jednoduchost daňového systému.¹¹

1.1 Daňové právo

Daňové právo lze definovat jako tu část finančněprávních norem, jež upravuje problematiku daní, tedy hmotnou, ale i procesní stránku daňové soustavy.¹² Lze jej tedy dělit na daňové právo hmotné, které upravuje jednotlivé druhy daní, a na daňové právo procesní, jež upravuje správu daní, postup vyměřování, placení a vymáhání daní. Vedle toho je rovněž možno rozlišovat daňové právo materiální, které se týká práv a povinností daňových subjektů, a daňové právo formální, upravující problematiku organizace daňové správy, problematiku daňového řízení a výběru daní.¹³ V širším smyslu spadá pod daňové právo nejen úprava daní, ale i úprava poplatků, cel a ostatních plateb.¹⁴

Daňové právo se řazeno do oborů veřejnoprávních, jelikož naplňuje základní veřejnoprávní charakteristiky, jako např. nerovné postavení právních subjektů v právním vztahu, kogentnost právních norem, vazbu vzniku, změny a zániku právního vztahu na akt orgánu veřejné moci apod. Daňové právo se vyznačuje svou úzkou souvislostí s právem ústavním, správním, právem evropským a mezinárodním právem veřejným.

Odborná právnická i ekonomická literatura nabízí několik definic daně; co se týče daně z právního hlediska, ta může být definována jako „*platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.*“¹⁵ Naproti tomu může být daň definována i jako „*povinná, zákonem stanovená platba, kterou se odčerpává na*

¹¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 297.

¹² GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 146.

¹³ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 147.

¹⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 298.

¹⁵ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 154.

nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu. “¹⁶ Z pohledu právních vztahů může být daň definována jako nucený, právním předpisem uložený závazek synallagmatické povahy.¹⁷ Charakteristickým znakem daně je rovněž to, že je to platba neúčelová, což znamená, že předem není dáno, jaký veřejný výdaj bude z vybraných daní financován.¹⁸

1.2 Daňověprávní norma a prvky její konstrukce

Daňověprávní norma, na jejímž základě vzniká, mění se nebo zaniká daňověprávní vztah, se skládá z několika konstrukčních prvků, které jsou pro ni charakteristické a které jsou stanoveny a vyjádřeny v zákoně. Mezi tyto základní prvky konstrukce daní řadí většina autorů subjekt daně, objekt (předmět) daně, daňový základ, daňovou sazbu a splatnost daně.¹⁹ Tyto prvky mohou být rozšířeny i o korekční prvky, rozpočtové určení a o správce daně.²⁰ Vedle základních konstrukčních prvků daně lze rozlišovat i prvky další, které jsou stěžejní především pro realizaci daňové povinnosti. Jsou jimi např. osvobození od daně, daňové slevy, zdaňovací období, daňové sankce apod.²¹

Osoba, které zákon ukládá povinnost daň odvést nebo zaplatit, je označována jako **daňový subjekt**.²² Daňovými subjekty, neboli daňovými poplatníky, jsou fyzické nebo právnické osoby, jejichž příjmy nebo majetek jsou podrobeny určité dani. Jelikož v některých případech zákon ukládá odvádět daň nikoli daňovému poplatníku, nýbrž daňovému plátcovi, mohou být i daňoví plátcové subjekty daně. Úloha daňového plátce přitom spočívá v povinnosti vybrat daň od daňového poplatníka či jiného subjektu a následně ji odvést do příslušného veřejného rozpočtu.

¹⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 9.

¹⁷ KOTLÁN, Igor. *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání s vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege ferenda*. Praha: Studie národohospodářského ústavu Josefa Hlávky, 2010. s. 9.

¹⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. s. 16.

¹⁹ Např. SOVOVÁ, Olga; FIALA Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 26.; BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 159. apod.

²⁰ MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Petra; RADVAN, Michal. *Základy finančního práva*. 4. vyd. Praha: AFRMEX PUBLISHING s. r. o., 2010. s. 32.

²¹ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 143.

²² JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 300.

Objektem, nebo také předmětem daně, je hospodářská skutečnost, s níž je na základě zákona spojena daňová povinnost.²³ Touto hospodářskou skutečností může být např. určitý příjem, výnos z majetku, majetek, věc, úkon, nebo vykonání určité činnosti, např. spotřeba, poskytnutí služby, nebo obrat.²⁴ Specifickým případem jsou daně z hlavy, u nichž je objektem daně již samotná existence daňového subjektu.²⁵ Daňový objekt je de facto tím, z čeho se konkrétní daň vybírá, a je prvkem, který má často rozhodující význam pro určení názvu daně. Určení objektu daně je podstatné z hlediska stanovení daňového základu.²⁶

Vzhledem k tomu, že je objekt daně jen rámcovým vymezením toho, co podléhá zdanění, je nutno definovat i **předmět daně**, což je pojem širší než daňový objekt, jde totiž o úplné a jednoznačné vymezení rozsahu objektu daňovým zákonem.²⁷ Jelikož toto vymezení bývá často příliš široké, uplatňuje se institut vynětí z předmětu daně, což znamená, že vyňatá část předmětu vůbec nepodléhá zdanění.

O **osvobození** od daně jde v případě, kdy část předmětu daně není součástí základu daně.²⁸ Osvobození od daně, jež má za následek zánik povinnosti platit daň, může být buď úplné, částečné, nebo podmíněné.²⁹ Osvobození od daně může být současně s daňovými úlevami, slevami, anebo s institutem zvýšení daně řazeno mezi tzv. korekční prvky, jejichž prostřednictvím je možno ovlivnit vyměření daně.³⁰

Daňovým základem je daňový objekt stanovený v měřitelných jednotkách, z něhož se vyměří daň.³¹ Toto stanovení může být buď v peněžních či nepeněžních jednotkách, přičemž peněžní vyjádření základu daně je charakteristické pro daně

²³ GRUŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 144

²⁴ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 160.

²⁵ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 160.

²⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 300.

SOVOVÁ, Olga; FIALA Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 27.

²⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 301.

²⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 301.

²⁹ GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. 1. vyd. Ostrava: KEY Publishing s. r. o., 2008. s. 37.

³⁰ MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Petra; RADVAN, Michal. *Základy finančního práva*. 4. vyd. Praha: AFRMEX PUBLISHING s. r. o., 2010. s. 33.

³¹ SOVOVÁ, Olga; FIALA Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 27.

valorické (daně ad valorem), nepeněžní vyjádření pak pro daně specifické. Daně valorické jsou stanoveny podle ceny daňového základu a vyjadřují se nejčastěji procentem; naproti tomu jsou daně specifické určeny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek zdaňovaného znaku v něm obsažených.³²

Časový interval či časové období, za něž se vyměřuje a následně hradí daň, je **zdaňovacím obdobím**. Podle toho, zda je či není u daně stanoveno zdaňovací období, lze daně dělit na daně pravidelné a nepravidelné.³³

Pro snižování daňového základu mohou sloužit odpočitatelné položky, neboli odpočty, které jsou vedle slev na dani a nulových sazeb pro nejnižší daňové pásmo další formou daňových úlev.³⁴ Prvním typem **odpočtů** jsou odpočty standardní, jež jsou stanoveny pevnou částkou a jsou vázány na zákonné podmínky, a proto se týkají všech daňových poplatníků, kteří splní podmínky pro jejich poskytnutí (např. základní úleva pro poplatníka, úlevy pro pracující důchodce apod).³⁵ Druhým typem jsou odpočty nestandardní, jejichž výše je variabilní v závislosti na konkrétní dani, závisí na reálných výdajích a jejich účelem je především stimulace poplatníků např. k investování, spoření, účasti na důchodových fondech apod.³⁶ Mezi nestandardní odpočty patří možnost odečítat úroky placené z úvěrů, úlevy na pořízení bydlení, na lékařské výdaje, na poplatníkově studium, či příspěvky na penze. Formou odpočtů mohou být i daňové odpisy, které znamenají uplatnění odpisování hmotného majetku plátce daně vzhledem k daňovému základu a které by měly vyjadřovat amortizaci kapitálových statků.³⁷

Pro stanovení výše daně z daňového základu slouží **sazba daně**. Daňová sazba může být v závislosti na druhu daňového základu buď jednotná, nebo diferencovaná. Pokud je sazba daně stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně, jedná se o sazbu jednotnou, zatímco diferencovaná sazba se liší v závislosti na druhu předmětu daně.

³² ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 52.

³³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 302.

³⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. s. 172.

³⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. s. 173.

³⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. s. 173.

³⁷ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 169.

Daňové sazby lze dle poměru k velikosti daňového základu dělit na sazby pevné a proporciónální (poměrné).³⁸ Pevná daňová sazba se vyznačuje pevnou částkou stanovenou bez ohledu na hodnotu nebo velikost základu daně, zatímco proporciónální daňová sazba vyjadřuje procentní podíl výše daně a výše daňového základu. Podle toho, zda se při různých výších daňového základu mění výše procenta proporciónální daňové sazby, se rozlišují proporciónální sazby lineární, progresivní a regresivní.³⁹ V případě lineární sazby se procento ze základu daně při různých daňových základech nemění, u sazby regresivní se procentní sazba daně se zvyšujícím se základem daně snižuje a u sazby progresivní naopak roste. Progresivní sazby se pak dále mohou v závislosti na výši sazby při přechodu z jednoho daňového pásma do druhého dělit na sazby progresivně klouzavé a sazby progresivně stupňovité.⁴⁰ V případě progresivně klouzavé sazby je tento přechod poměrně pozvolný, zatímco u progresivně stupňovité sazby je přechod výrazný a ostrý.

Mezi základní daňové prvky bývá řazena i **splatnost daně**, což je okamžik, ke kterému vzniká daňovému poplatníkovi povinnost příslušnou daň zaplatit.⁴¹ Zaplacení daně může být zákonem stanoveno buď jednorázově, pomocí záloh na dani, na základě splátek, nebo formou srážky daně.⁴²

1.3 Klasifikace daní a jejich funkce

Daně lze dělit podle mnoha hledisek či kritérií. Poměrně rozsáhlou klasifikaci daní nabízí Široký (2008),⁴³ který daně klasifikuje:

- dle vazby na důchod poplatníka,
- dle subjektu daně,
- dle objektu daně,
- dle respektování příjmových poměrů poplatníka,

³⁸ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 161.

³⁹ MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Petra; RADVAN, Michal. *Základy finančního práva*. 4. vyd. Praha: AFRMEX PUBLISHING s. r. o., 2010. s. 33.

⁴⁰ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 161.

⁴¹ SOVOVÁ, Olga; FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 27.

⁴² JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 304.

⁴³ ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 48 – 59.

- dle dopadu na tržní mechanismus,
- dle stanovení hodnoty daně vzhledem k daňovému základu,
- dle stupně jejich progresu,
- dle jejich shodného působení v ekonomice,
- dle stupně účelovosti použití jejich výnosů,
- dle způsobu jejich úhrady,
- dle příjmové a výdajové strany veřejných rozpočtů,
- dle lokalizace a koloběhu finančních toků a
- dle okruhu jejich platnosti a stupně závaznosti.

Nejčastější dělení daní, které nabízí např. Bakeš (2009),⁴⁴ je dělení na:

- daně osobní a daně na věci;
- daně přímé a daně nepřímé;
- daně majetkové a daně důchodové;
- daně katastrové a daně tarifní;
- daně analytické a daně syntetické;
- daně pravidelně se opakující a daně případové;
- daně celostátní a daně komunální;
- daně výlučné a daně sdílené.

Daně, jež odrážejí schopnost poplatníka je platit a respektují tak jeho příjmovou situaci, jsou daněmi osobními.⁴⁵ Naproti tomu daně, které se odvádějí z titulu vlastnictví nebo držby majetku, z titulu nákupů, prodejů atd., jsou daněmi na věci.⁴⁶

Podle toho, zda daně postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku či při jeho upotřebení, je lze dělit na daně přímé a nepřímé. Daně přímé se přitom vyznačují nemožností převodu daňové povinnosti na jiný subjekt, odlišný od daňového poplatníka, a také tím, že poplatník a plátcé daně jsou jedním a tímtéž subjektem.⁴⁷ Přímé daně jsou daněmi adresnými, protože jsou vyměřeny konkrétnímu poplatníku

⁴⁴ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 156-158.

⁴⁵ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 156.

⁴⁶ ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 50.

⁴⁷ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 157.

s ohledem na jeho příjmy či majetek. Nepřímé daně postihují příjem při jeho upotřebení a vyznačují se tím, že daňový plátce je odlišnou osobou od daňového subjektu, jenž skutečně daň nese. Jelikož daně nepřímé neodrážejí majetkovou situaci poplatníka, jde o daně neadresné. Přímé daně lze dále dělit na daně majetkového typu a důchodového typu, a to podle jejich předmětu, tzn. podle toho, zda je jejich předmětem určitý majetek, či nějaký příjem. Nepřímé daně pak lze dělit na všeobecné daně a akcízy.⁴⁸

Podle techniky ukládání daňových povinností se daně dělí na daně katastrové a tarifní, přičemž o daně katastrové jde tehdy, pokud jsou poplatníkovy poměry zaznamenány ve zvláštních, průběžně doplňovaných soupisech; daně tarifní jsou naproti tomu vyměřovány v okamžiku vzniku rozhodné události, a to pomocí sazebníku.⁴⁹

Daně analytické a syntetické lze rozlišovat v závislosti na tom, zda daně postihují každý jednotlivý zdroj příjmu poplatníka (daně analytické), či zda postihují celý důchod bez ohledu na jeho prameny (daně syntetické).⁵⁰

Daně lze třídit rovněž podle charakteru veličiny, z níž se daň platí, a to na daně kapitálové a daně běžné.⁵¹ Pro jejich rozlišení je směrodatné, zda je daň stanovena na stavovou či na tokovou veličinu. Pokud je daň uložena na veličinu stavovou, tedy pokud je jejím objektem stav, jako např. stav nemovitého majetku, množství peněz na účtu, či zboží na skladě, jde o daň kapitálovou. Kapitálovými daněmi jsou vedle daní majetkových i daně dědické a darovací. Daně běžné se naproti tomu vyznačují tím, že jejich objektem je tok či přesun, které jsou měřeny v určitém časovém období. Mezi tokové veličiny patří např. spotřeba, důchod, produkt, přidaná hodnota, nebo i kapitálový výnos, a proto se mezi daně běžné řadí daně důchodové, spotřební, daň z přidané hodnoty a daně z kapitálových výnosů.⁵²

Daně pravidelně se opakující se od daní případových liší v opakovanosti vzniku daňové povinnosti. Vznik povinnosti zaplatit daň případovou se totiž v čase periodicky neopakuje.

⁴⁸ ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 49.

⁴⁹ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 157-158.

⁵⁰ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 158.

⁵¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. s. 21-22.

⁵² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. s. 21-22.

Podle rozpočtu, jehož příjmem daně jsou, je lze rozlišovat na daně celostátní, které jsou uvalovány státem na centrální úrovni a jsou stejné na celém území státu, a na daně komunální, jež jsou vyměřovány jinou správní jednotkou pouze pro její území, např. územně samosprávným celkem.⁵³ V teoretické rovině lze rovněž mluvit o daních nadnárodních, k jejichž vzniku prozatím nedošlo.

S rozpočtovým určením daní rovněž souvisí jejich dělení na daně výlučné a sdílené. Zatímco je výnos daní výlučných příjmem jen jednoho typu rozpočtu (např. státního rozpočtu), výnos daní sdílených je dělen mezi několik typů veřejných rozpočtů (např. mezi rozpočet státu a rozpočet územních celků).

Co se týče klasifikace daní na mezinárodní úrovni, bývá často využívána klasifikace daní podle metodiky Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále také „OECD“), jež slouží především k usnadnění komparací daňových soustav mezi jednotlivými zeměmi a k statistickým účelům. Metodika OECD člení daně do šesti hlavních skupin, jež se dále rozčleňují na podskupiny ve dvou úrovních. Do klasifikace se řadí rovněž i povinné příspěvky na sociální zabezpečení, které jsou pro účely mezinárodního srovnávání považovány na jednu z forem daní z příjmů. Hlavním kritériem pro rozdělení daní dle metodiky OECD je předmět daně. Třídění daní je pak následující:⁵⁴

[1000] Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů.

[2000] Příspěvky na sociální zabezpečení.

[3000] Daně z mezd a pracovních sil.

[4000] Daně majetkové.

[5000] Daně ze zboží a služeb.

[6000] Ostatní daně.

⁵³ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 158.

⁵⁴ OECD [online]. *The OECD classification of taxes*. [cit. 10. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/RS2013-OECD-classification-of-taxes.pdf>>.

Jako jeden z nejdůležitějších nástrojů řízení hospodářství státu plní daně několik spolu vzájemně souvisejících funkcí. Jde především o následující funkce:⁵⁵

- fiskální funkce,
- alokační funkce,
- stabilizační funkce,
- redistribuční funkce,
- regulační funkce,
- motivační funkce,
- sociální funkce.

Za nejdůležitější funkci daní bývá považována **funkce fiskální**, která spočívá v získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů a v jejich následném použití pro financování veřejných výdajů.⁵⁶

Alokační funkce daní spočívá v umísťování či investování finančních prostředků do různých oblastí spotřeby. Pomocí daní lze vložit finanční prostředky do oblastí, kde je jich málo (například pomocí daňových úlev), nebo je odejmout z oblastí, v nichž je jich dostatek či přebytek. Pomocí alokace lze rovněž řešit rozdělení finančních prostředků mezi soukromou a veřejnou spotřebu. Alokační funkce daní se tedy uplatní především tehdy, pokud trh vykazuje neefektivnost v alokaci zdrojů, jehož příčinami mohou být externality, nedokonalá konkurence či existence veřejných statků.⁵⁷

Stabilizační funkce daní se projevuje především tím, že je pomocí daní možno zmírňovat cyklické výkyvy ekonomiky. Tím je možno dosáhnout zachování určité míry zaměstnanosti a výše cenové stability. Pomocí nastavení daňového systému lze ovlivňovat mnoho makroekonomických veličin, což je důsledkem stabilizační funkce daní.

⁵⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 291.

⁵⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 292.

⁵⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. akt. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010. s. 19.

Pomocí redistribuce prostřednictvím daní a transferových plateb dochází k přerozdělování důchodů od ekonomicky silnějších subjektů k subjektům ekonomicky slabším.⁵⁸ **Redistribuční funkce** daní se projevuje ve stírání ekonomických rozdílů mezi obyvatelstvem.

Regulační funkce daní se projevuje v tom, že prostřednictvím daní může stát výrazně ovlivňovat spotřebu různých statků, a to ji buď podporovat, nebo od ní odrazovat.⁵⁹ Snížením daní či zavedením různých daňových úlev lze motivovat ekonomické subjekty k investicím či k příchodu do takto podporovaného odvětví, anebo k zvýšení spotřeby podporovaných statků. Naproti tomu např. uvalením vyšší daně z lihovin či tabáku lze omezit výrobu a odradit od jejich spotřeby.

Funkce motivační spočívá v ovlivňování ekonomických subjektů k úsporám a k práci, jelikož snížení daňového zatížení domácností může vést k tendenci domácností více investovat, stejně jako k vyvíjení většího pracovního úsilí, a to s vidinou maximalizace příjmů.⁶⁰

Vzhledem k tomu, že daňové zatížení výrazně ovlivňuje sociální postavení rodin i jednotlivců, se při konstrukci daní s přihlédnutím k různým sociálním skutečnostem, jako je počet vyživovaných osob, rodinný stav či věk, uplatňuje i **sociální funkce** daní.⁶¹

⁵⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 292.

⁵⁹ GRUŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 99.

⁶⁰ SOVOVÁ, Olga; FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 28.

⁶¹ SOVOVÁ, Olga; FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 29.

2 Právní úprava přímých daní v Evropské unii

Daňové právo Evropské unie (dále jen „EU“) má velký vliv na daňové právo členských států, a to rovněž co do jeho výkladu a aplikace. Oproti Evropské komisi (dále jen „EK“) mají členské státy širokou suverenitu v oblasti přímých daní. Orgány EU totiž nemají vlastní daňovou pravomoc ve vztahu k přímým daním, naproti tomu ovšem jak EU, tak členské státy mohou přijímat rozhodnutí týkající se daňové legislativy.⁶² Přestože jsou pravomoci EU v oblasti přímého zdanění velmi slabé, jelikož pouze členským státům přísluší výkon daňových pravomocí podle vnitrostátního daňového práva, musí být výkon daňových pravomocí jednotlivými členskými státy vždy v souladu se závazky vyplývajícími ze zakládacích smluv,⁶³ viz dále.

V souladu s principem subsidiarity, který je zakotven v čl. 5 Smlouvy o Evropské unii, může EU jednat v oblasti přímých daní, což je oblast nespádající do výlučné pravomoci EU, pouze pokud by zamýšleného cíle nemohlo být dostatečně dosaženo členskými státy a mohlo by ho naopak být lépe dosaženo na úrovni EU.⁶⁴

V následujících podkapitolách bude rozebráno evropské právo obecně, stejně jako úprava přímého zdanění v EU a rozhodná judikatura Soudního dvora Evropské unie.

2.1 *Prameny Evropského práva*

Evropské právo je samostatným právním systémem a rozumí se jím právo Evropské unie a Evropského společenství pro atomovou energii, přičemž může být definováno jako „zakládací smlouvy Evropské unie, jakož i právní normy přijaté orgány EU mající v těchto pramenech svůj základ.“⁶⁵

⁶² HELMINEN, Marjaana. *EU Tax Law - Direct taxation*. Amsterdam: IBFD, 2011. s. 3.

⁶³ HELMINEN, Marjaana. *EU Tax Law - Direct taxation*. Amsterdam: IBFD, 2011. s. 3.

⁶⁴ Smlouva o Evropské unii, ve znění pozdějších předpisů, čl. 5 odst. 3. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 6. 2013].

⁶⁵ TICHÝ, Luboš; ARNOLD, Rainer; ZEMÁNEK, Jiří; KRÁL, Richard; DUMBROVSKÝ, Tomáš. *Evropské právo*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck. 2011. s. 47-48.

Pramenů evropského práva je celá řada a mohou být rozlišovány následovně:⁶⁶

- primární právo,
- obecné právní zásady,
- sekundární právo,
- soudní rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie a Tribunálu,
- smlouvy uzavřené Evropskou unií a členskými státy s třetími subjekty (smlouvy o přidružení) nebo s mezinárodními organizacemi,
- právní obyčej,
- rozhodnutí přijatá zástupci vlád členských států v Radě,
- prameny práva přijaté členskými státy v rámci úzké spolupráce vzniklé na základě čl. 326 an. Smlouvy o fungování Evropské unie.

Základy práva EU jsou tvořeny tzv. zakládacími smlouvami, tj. Smlouvou o Evropské unii (dále také „SEU“), Smlouvou o fungování Evropské unie (dále také „SFEU“) a Smlouvou o založení Evropského společenství atomové energie (dále také „SESAE“). Vedle zakládacích smluv jsou součástí primárního práva EU i jejich novelizace, tj. Jednotný evropský akt, Maastrichtská smlouva, Amsterodamská smlouva, Niceská smlouva, Lisabonská smlouva, rovněž smlouvy o přistoupení jednotlivých států a k nim připojené protokoly a přílohy, a také Listina základních práv EU a akty předvídané smlouvami. Neopomenutelným pramenem primárního práva jsou rovněž obecné právní zásady, které jsou vytvářeny Soudním dvorem EU. Jde o nekodifikované prameny práva, jež obsahují pravidla společná všem členským státům.

Na rozdíl od primárního práva zahrnuje sekundární právo právní normy vytvořené orgány EU, které lze dělit na typické právní akty a atypické právní akty. Pro rozlišení těchto dvou kategorií právních norem je stěžejní ustanovení čl. 288 SFEU, který stanoví, že orgány EU přijímají pro výkon pravomocí nařízení, směrnice,

⁶⁶ TICHÝ, Luboš; ARNOLD, Rainer; ZEMÁNEK, Jiří; KRÁL, Richard; DUMBROVSKÝ, Tomáš. *Evropské právo*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck. 2011. s. 232.

rozhodnutí, doporučení a stanoviska.⁶⁷ Právní akty nezahrnuté v čl. 288 SFEU jsou pak atypickými právními akty; jde především o opatření, sdělení, bílé či zelené knihy.

Na základě ustanovení čl. 288 SFEU má nařízení obecnou působnost, je závazné v celém rozsahu a je přímo použitelné ve všech členských státech, což znamená, že nařízení má z důvodu svého přímého účinku bezprostřední závaznost pro všechny subjekty bez jakékoliv transformace do národního práva.⁶⁸ Naproti tomu je „*směrnice závazná pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům.*“⁶⁹ Dalším individuálním právním aktem EU je rozhodnutí, které je závazné v celém svém rozsahu, ovšem pouze pro ty, jimž je určeno. Doporučení a stanoviska, která slouží za účelem popisu či jiného přiblížení určité situace nebo chování jejich adresátovi, nejsou právně závazná.

Oblast přímých daní upravuje několik směrnic, mezi hlavní čtyři směrnice patří:

- Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES a směrnice Rady 2006/98/ES (Parent-Subsidiary Directive on Dividends).
- Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (Merger Directive on Company Reorganization).
- Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi

⁶⁷ Smlouva o fungování Evropské unie, ve znění pozdějších předpisů, čl. 288. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 6. 2013].

⁶⁸ Smlouva o fungování Evropské unie, ve znění pozdějších předpisů, čl. 288. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 6. 2013].

⁶⁹ Smlouva o fungování Evropské unie, ve znění pozdějších předpisů, čl. 288. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 6. 2013].

z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, směrnice Rady 2004/76/ES a směrnice Rady 2006/98/ES (Interest-Royalty Directive).

- Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, ve znění směrnice Rady 2004/66/ES, rozhodnutí Rady 2004/587/ES a směrnice Rady 2006/98/ES (Savings Directive).

Cílem první ze směrnic byla snaha o odstranění dvojího zdanění zisku vyplaceného společnostmi sídlícími v jednom členském státě jejich mateřské společnosti, která sídlí v jiném členském státě. Šlo tedy o zamezení dvojího zdanění při příhraničním vyplácení dividend či jiných forem zisku mezi společnostmi majícími sídla v různých členských státech. Směrnice se vztahuje na akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a na komanditní společnosti a umožňuje členskému státu mateřské společnosti nezdanit zisky dceřiné společnosti, která sídlí v jiném členském státě, případně snížit daňový základ mateřské společnosti v případě, kdy dceřiná společnost zisk zdanila. Na základě této směrnice je rovněž možno nezdaňovat rozdělený zisk dceřiné společnosti srážkovou daní. Povinnost členských států přivést do souladu se směrnicí jejich národní zákony (tzv. transpoziční lhůta) byla dána do 1. ledna 1992, přičemž směrnice rovněž zavazuje všechny nové členské státy ke dni jejich přístupu k EU.

Směrnice Rady 2009/133/ES, neboli tzv. „Směrnice o fúzích“ umožňuje restrukturalizaci podniků v rámci EU, a zároveň zmírňuje negativní daňové dopady, které s takovouto restrukturalizací souvisejí. Směrnice přinesla jednotný systém zdaňování fúzí, rozdělení společností, přesun aktiv nebo změn podílů mezi společnostmi sídlícími v různých státech EU. Na základě směrnice se jednotně posuzují fúze společností sídlících v jednom členském státě a fúze společností sídlících v různých členských státech, a to především co do aplikace stejných podmínek a zákazu daňové diskriminace. Členské státy musely uvést svou legislativu do souladu se směrnicí do 1. ledna 1992.

Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků přinesla jednotný systém pro společnosti, jež patří do jedné skupiny při zdaňování jejich úrokových příjmů. Společnosti, které patří do jedné skupiny a sídlí v různých státech EU, nezdaňují úroky a licenční poplatky žádnou srážkovou daní.

Výhradně fyzických osob se týká Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, která zabraňuje krátit daňové úspory osobám, jimž plynou úrokové příjmy z více členských států. Směrnice, jež vstoupila v účinnost dne 1. července 2005, byla přijata v zájmu zajištění řádného fungování vnitřního trhu a řešení problému daňových úniků ve formě daňových úspor. Touto směrnicí, která se vztahuje na úroky vyplacené fyzickým osobám s bydlištěm v jiném členském státě, než kde byl úrok zaplacen, byla platebním zprostředkovatelům uložena povinnost oznamovat místně příslušným správcům daně příjem z úspor vyplacený fyzickým osobám, jež jsou daňovými rezidenty více členských států EU.⁷⁰

Vedle zmíněných čtyř stěžejních směrnic se přímých daní dotýkají i následující směrnice.

- Arbitrážní úmluva 90/436/EHS o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků.
- Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS.

Co se týče harmonizačních snah, je nutno zmínit i iniciativu EK podporující větší koordinaci systémů přímých daní v členských státech EU, jejímiž hlavními cíli jsou odstranění diskriminace a dvojího zdanění, zamezení neúmyslnému nezdanění a zneužívání a snížení nákladů na dodržování předpisů spojených s tím, že podnik podléhá více než jednomu daňovému systému.⁷¹ K naplnění těchto snah bylo vydáno Sdělení o koordinaci systémů přímých daní členských států na vnitřním trhu.

⁷⁰ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Linde, 2010. s. 104.

⁷¹ Evropská komise. [online]. *Daně : Vaše Evropa : Podniky*. [cit. 30. 6. 2013]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_cs.htm>.

2.2 *Harmonizace přímých daní*

Mezi základní cíle Evropské unie v oblasti daňové politiky patří požadavek vnitřního trhu, jenž je primárně založen na zákazu daňové diskriminace, a autonomní daňový systém, jehož ovšem doposud nebylo dosaženo.⁷² K tomu, aby vnitřní trh EU mohl vykazovat charakteristiky národního trhu, je nutná harmonizace národních daní, pokud rozdíly mezi národními daněmi brání fungování vnitřního trhu. Mezi nejzjevnější překážky pro správné fungování vnitřního trhu v daňové oblasti lze mimo jiné řadit:⁷³

- výrazné rozdíly mezi národními daňovými předpisy, které vedou k distorzím na trhu;
- v případě velkých podniků nutnost být v souladu s 28 různými daňovými správami a s 28 různými hmotnými i procesními daňovými předpisy;
- rozdílná právní úprava rezidentních a nerezidentních daňových poplatníků;
- rozdílná právní úprava domácího a zahraničního příjmu a investic;
- mezinárodní ekonomické i právní dvojí zdanění.

Harmonizace daní, a to především daní přímých, je ovšem politicky velmi citlivou oblastí, jelikož suverenita v ukládání daní je jedním z nejdůležitějších aspektů suverenity státu. Rozhodování mimo jiné o počtu, výši, způsobu výběru a okruhu daňových poplatníků patří mezi stěžejní nástroje fiskální politiky každého státu a Evropský parlament tudíž tuto funkci nemůže nahrazovat. Citlivou otázkou je rovněž vůle členských států se této suverenity ve prospěch Evropského parlamentu vzdát.

Oproti nepřímým daním neobsahují SFEU ani SEU jedinou expresní zmínku o přímých daních. Výslovný odkaz na problematiku přímých daní obsahovala Smlouva založení Evropského společenství (dále také „SES“), v jejímž čl. 293 byla upravena možnost členských států zahájit mezi sebou jednání za účelem zamezení dvojího zdanění. Poté, co vstoupila v účinnost Lisabonská smlouva (kterou byla mimo jiné přejmenována Smlouva o založení Evropského společenství na Smlouvu o Evropské

⁷² TICHÝ, Luboš; ARNOLD, Rainer; ZEMÁNEK, Jiří; KRÁL, Richard; DUMBROVSKÝ, Tomáš. *Evropské právo*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck. 2011. s. 587.

⁷³ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter. *European Tax Law*. 6th edition. Alphen aan den rijn: Kluwer Law International, 2012. s. 3.

unii), již ani SEU, ani SFEU expresní odkaz na přímé daně neobsahují. I přes nedostatek expresní úpravy se však obě tyto smlouvy přímých daní týkají.

Za základ pro harmonizaci přímých daní lze pokládat čl. 115 SFEU, podle něhož Rada „jednomyslně přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu,“⁷⁴ přičemž jsou členské státy povinny uničit opatření, aby nedocházelo k neodůvodněné diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo neodůvodněnému omezování volného pohybu osob, služeb a kapitálu nebo svobody usazování.

Část třetí hlavy sedmé kapitoly druhé Smlouvy o fungování Evropské unie nese název „daňová ustanovení“. V článku 110 SFEU je explicitně vyjádřen zákaz jakéhokoli podrobování výrobků jiných členských států vyššímu zdanění, než je zdanění vnitrostátní. Jedná se tedy o zákaz diskriminace výrobků z jiných členských států prostřednictvím vyšších daní.⁷⁵

Zákaz diskriminace je rovněž obsažen v čl. 111 SFEU, který se týká vývozu výrobků na území jiného členského státu v souvislosti s podmínkami navrácení daní. Článek 112 SFEU upravuje přípustnost osvobození od daně a navrácení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní. Vzhledem k tomu, že čl. 113 SFEU zakotvuje harmonizaci nepřímých daní, protože stanoví, že budou v rozsahu nezbytném pro zajištění fungování vnitřního trhu a zabránění narušování hospodářské soutěže přijata ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se nepřímých daní, a to zejména daní z obratu a spotřebních daní,⁷⁶ je čl. 112 SFEU jediným ustanovením v rámci daňových ustanovení SFEU, který se nepřímo dotýká přímých daní.

Lze tedy shrnout, že se daňová ustanovení SFEU v převážné části týkají pouze daní nepřímých včetně jejich harmonizace. Zatímco harmonizace nepřímých daní na úrovni EU v současné době probíhá a lze pro ni najít i významný právní rámec, proces

⁷⁴ Smlouva o fungování Evropské unie, ve znění pozdějších předpisů, čl. 115. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 6. 2013].

⁷⁵ TICHÝ, Luboš; ARNOLD, Rainer; ZEMÁNEK, Jiří; KRÁL, Richard; DUMBROVSKÝ, Tomáš. *Evropské právo*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck. 2011. s. 586.

⁷⁶ Smlouva o fungování Evropské unie, ve znění pozdějších předpisů, čl. 113. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 28. 6. 2013].

harmonizace přímých daní téměř stagnuje, a to především z důvodu rozdílnosti v účetních systémech jednotlivých zemí, a také z důvodu neochoty jednotlivých členských států k harmonizaci⁷⁷ (viz výše). Úprava přímého zdanění tedy i nadále plně spadá do kompetence jednotlivých členských států. Ty mohou přímé zdanění stanovovat způsobem, který odpovídá a vyhovuje jejich politickým požadavkům a cílům, limitem je zde je pouze nutnost dodržovat základní zásady, tj. zákaz diskriminace spolu se zásadou volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu.

Zakládací smlouvy obsahují vedle ustanovení, která se přímo týkají daní (ustanovení článků 110 – 113 SFEU, viz výše), také některá ustanovení, která se na daně dají nepřímě aplikovat, a nakonec ustanovení týkající se rozhodovacího procesu souvisejícího s daňovou problematikou.⁷⁸ Mezi ustanovení, jež se daní nepřímě týkají nebo souvisejí s daňovou problematikou, patří např.:⁷⁹

- článek 4 SEU o loajalitě EU,
- článek 4 SFEU zakazující diskriminaci na základě státní příslušnosti,
- článek 21 SFEU o právu každého občana Evropské unie se pohybovat a pobývat na území členských států,
- článek 45 SFEU o volném pohybu pracovníků v EU,
- článek 49 SFEU o zákazu omezení svobody usazování,
- článek 56 SFEU o zákazu omezení volného pohybu služeb,
- článek 63 SFEU o zákazu všech omezení pohybu kapitálu,
- článek 107 SFEU o zákazu státní podpory,
- článek 115 SFEU o přijímání směrnic.

Především ustanovení zakládacích smluv týkající se základních zásad jsou velmi významná pro výklad daňových ustanovení právních úprav jednotlivých států a slouží jako právní podklad pro četnou rozhodovací praxi Soudního dvora EU (viz kapitola 2.4).

⁷⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Linde, 2010. s. 63.

⁷⁸ HELMINEN, Marjaana. *EU Tax Law - Direct taxation*. Amsterdam: IBFD, 2011. s. 11.

⁷⁹ HELMINEN, Marjaana. *EU Tax Law - Direct taxation*. Amsterdam: IBFD, 2011. s. 11.

2.3 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Oproti clu, jehož častým důsledkem je ztížení mezinárodního obchodu, slouží mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění především k usnadnění finančních a obchodních překážek mezi státy. Dvojí zdanění je nežádoucím jevem, jelikož snižuje motivaci fyzických i právnických osob k podnikání na území více států, a rovněž může být překážkou k přilákání nových zahraničních investorů na území státu, či k podpoře podnikání v zahraničí, o což mnohé vlády usilují. Negativním dopadem mezinárodního dvojího zdanění je zpomalení ekonomických vztahů v důsledku nadměrného daňového zatížení, ke kterému dochází. Mezinárodní dvojí zdanění je problémem spojeným s mezinárodní integrací států a s jejich hospodářskou spoluprací.⁸⁰ Dojde k němu tehdy, pokud je jeden příjem či majetek současně zdaněn ve dvou, případně i více státech. Nejmarkantnější dopady má mezinárodní dvojí zdanění právě na přímé daně důchodového typu.

K dvojímu zdanění dochází především při kolizi osobní a věcné daňové příslušnosti u téhož daňového poplatníka nebo u téhož příjmu.⁸¹ Osobní daňová příslušnost je promítnutím faktu, že v každém státě bývají zdaňovány všechny příjmy fyzických i právnických osob, jež jsou rezidenty daného státu, a přitom se nezohledňuje skutečnost, zda se zdroj těchto příjmů nachází v tuzemsku nebo v cizině.

Následně pak dojde k dvojímu zdanění při střetu osobní a věcné daňové příslušnosti, jelikož v každém státě bývají současně zdaňovány všechny příjmy, jejichž zdroj se nachází na území daného státu, aniž by se zohledňovalo, zda má příjemce na území tohoto státu svůj daňový domicil.⁸² Nerezidenti jsou vlastně zdaňováni na základě původu svých příjmů v jednom státě, přičemž mohou být zdaněni znovu ve státě, jehož jsou rezidenty, na základě osobní daňové příslušnosti (residence principle).⁸³

⁸⁰ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 277.

⁸¹ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 278.

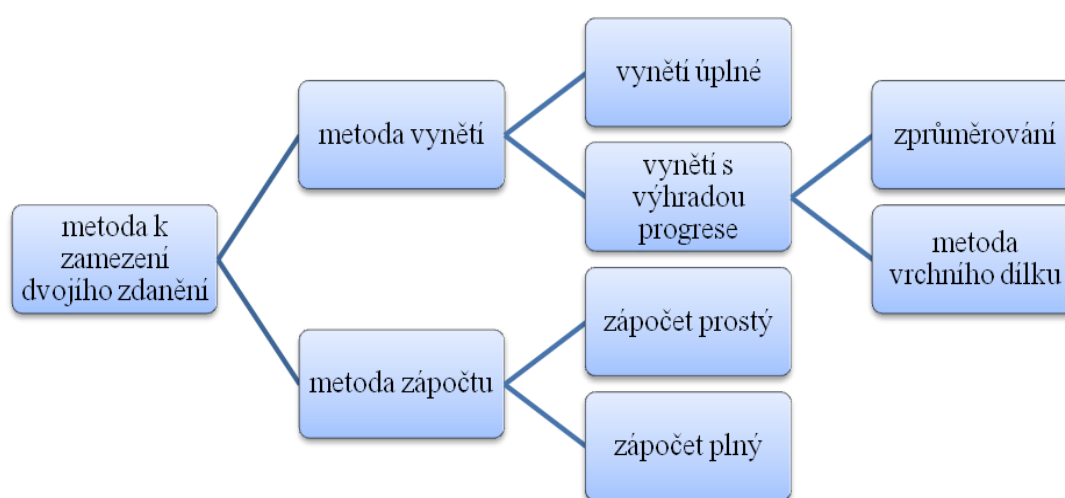
⁸² ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 209.

⁸³ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2012. s. 29.

Cílem mezinárodních smluv je eliminace dvojího zdanění zakotvením podmínek, za kterých budou některé druhy příjmů podléhat zdanění buď ve státě příjemce, nebo ve státě zdroje příjmů, anebo bude případně právo na zdanění příjmů rozděleno mezi oba tyto státy.

K zamezení dvojího mezinárodního zdanění se užívá několik metod a jejich kombinací. Mezi dvě základní metody patří metoda vynětí a metoda zápočtu. Jejich varianty jsou znázorněny v následujícím obrázku 2.1.

Obrázek 2.1 Přehled metod k zamezení dvojího zdanění



Zdroj: PELC, Vladimír; PELECH, Petr. Daně z příjmů s komentářem 2012; vlastní zpracování

Metoda úplného vynětí spočívá v tom, že se příjem plynoucí ze zahraničí nebere z daňového hlediska v úvahu.⁸⁴ Daň zaplacená v zahraničí tedy nijak neovlivňuje daň zaplacenou v tuzemsku, dokonce není ani podstatné, zda byl příjem, jenž je předmětem vynětí, v zahraničí zdaněn, či nikoli. Metoda vynětí s výhradou progrese je založena na stejném principu jako metoda vynětí úplného (tedy na nezahrnutí příjmu plynoucího ze zahraničí do daňového základu ve státě příjemce), ovšem s tím rozdílem, že se pro výpočet daně použije sazba, která odpovídá základu daně zvýšenému o vyňatý příjem.⁸⁵ V případě zprůměrování dochází k výpočtu daně tak, že se souhrn daňových základů

⁸⁴ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2012. s. 29.

⁸⁵ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 278.

z tuzemska i ze zahraničí podělí celkovým daňovým základem, přičemž výsledný podíl vyjádřený v procentech je sazbou daně ve státě příjemce.⁸⁶ Metoda s výhradou progresu – vrchní dílek je založena na stanovení pásma v případě, že by byl tuzemský příjem pokládán za poslední dosažený příjem, daňová sazba je pak určena takto stanoveným pásmem.⁸⁷

Novější metodou je metoda započtení, která spočívá v odečtení daně zaplacené v zahraničí od daně, která je vyměřena z daňového základu, jenž je určen způsobem, kdy se ve státě příjemce do daňového základu zahrnou veškeré příjmy z tuzemských a zahraničních zdrojů. Pokud je od vyměřené daně odečtena celá daň zaplacená v zahraničí bez ohledu na její výši, jde o započtení plné. O započtení částečné jde v případě, kdy je od celkové vyměřené daně odečtena daň zaplacená v zahraničí jen do té výše, která odpovídá tuzemské dani připadající na onu část příjmu, která podléhá zdanění v zahraničí.⁸⁸

Z uvedených metod se v České republice uplatňuje zejména metoda úplného vynětí a metoda vynětí s výhradou progresu – zprůměrováním, přičemž druhá varianta metody vynětí s výhradou – metoda vrchní dílek se v České republice v současné době nepoužívá. Z metod zápočtu se uplatňuje pouze zápočet částečný.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění bývají ve většině případů sjednávány jako smlouvy dvoustranné s tím, že mezi hospodářsky vyspělými státy bývají s určitými odchylkami sjednávány podle vzorové smlouvy vypracované OECD, tzv. Model Tax Convention on Income and Capital a mezi hospodářsky vyspělými státy na jedné straně a rozvojovými státy na straně druhé bývají tyto smlouvy sjednávány podle vzorové smlouvy a doporučení OSN, tzv. United Nations Model Double Taxation Convention between Developing Countries.⁸⁹

⁸⁶ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2012. s. 30.

⁸⁷ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2012. s. 30.

⁸⁸ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 279.

⁸⁹ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 282-283.

2.4 *Judikatura Soudního dvora Evropské unie*

K problematice přímých daní se rovněž váže četná judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále také „SDEU“). Většina případů se týká výkladu zásady zákazu diskriminace pracovníků na základě jejich státní příslušnosti, anebo sporů v souvislosti s aplikací smluv o zamezení dvojího zdanění.

Mezi klíčová rozhodnutí týkající se daně z příjmů fyzických osob v kontextu volného pohybu pracovníků, který byl dříve zakotven v čl. 48 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství (dále jen „EHS“) a v současné době je upraven v čl. 45 SFEU, patří **rozsudek Soudního dvora ze dne 14. února 1995 ve věci Finanzamt Köln-Altstadt proti Rolandu Schumackerovi č. C-279/93**.

Rolandu Schumackerovi, belgickému občanovi pracujícímu po dobu téměř dvou let v Německu, nebylo umožněno uplatnit položky snižující základ daně ani v jednom ze dvou dotčených států, tj. ani v Belgii, ani v Německu. Po dobu výkonu práce v Německu měl Roland Schumacker neustále trvalé bydliště v Belgii, přičemž jeho manželka byla v rozhodné době nezaměstnaná a pobírala v Belgii dávky v nezaměstnanosti. Příjem Rolanda Schumackera byl tedy jediným příjmem celé domácnosti, přičemž podléhal na základě Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Německem a Belgií zdanění v Německu jako příjem poplatníka s omezenou daňovou povinností, tj. jako příjem daňového nerezidenta.⁹⁰ Pro německé daňové rezidenty umožňoval německý zákon o dani z příjmů fyzických osob uplatnit režim tzv. rozdělení příjmu i na manželku, čímž došlo k snížení celkové daňové povinnosti. Jádrem problému tedy byly nerovně nastavené podmínky pro daňové rezidenty a daňové nerezidenty, jelikož docházelo k značnému zvýhodnění daňových rezidentů.

Ve svém rozsudku dospěl SDEU k závěru, že i přesto, že přímé zdanění nespadá do kompetencí Společenství (dnešní Evropské unie), musí být výkon moci členských států v oblasti přímého zdanění v souladu s právem Společenství. V souladu

⁹⁰ Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. února 1995. Finanzamt Köln Altstadt proti Rolandu Schumackerovi. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Bundesfinanzhof - Německo. Věc C-279/93. In: InfoCuria - Judikatura Soudního dvora [online]. Soudní dvůr Evropské unie. [cit. 15. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf>>.

s čl. 48 Smlouvy o EHS je nutné odstranění diskriminace pracovníků na základě jejich státní příslušnosti. Jde přitom jak o diskriminaci zjevnou, tak o diskriminaci skrytou. Ve vztahu k přímému zdanění není situace daňového rezidenta a nerezidenta vždy srovnatelná, jelikož existují objektivní rozdíly mezi zdroji jejich příjmů a schopnostmi platit daň.

Situace rezidenta a nerezidenta, kteří vykonávají práci v členském státě, ovšem stejná je, a proto je nepřipustné, aby právní předpis umožňoval daňové výhody v podobě možnosti snižovat si daňovou povinnost pouze daňovým rezidentům.

Problematiky aplikovatelnosti zakládacích smluv při existenci ekonomických aktivit ve dvou členských státech EU se dotýká **rozsudek ze dne 27. června 1996 ve věci P. H. Asscher proti Staatssecretaris van Financiën č. C-107/94**. Pan Asscher byl nizozemským státním občanem, který pracoval a žil v Nizozemsku, ale byl i jediným akcionářem belgické společnosti, přičemž v Belgii také částečně pracoval. Následně se do Belgie i přestěhoval, aniž by jakkoliv změnil své ekonomické aktivity. Jádrem problému bylo ustanovení nizozemského daňového zákona, kdy příjem daňového nerezidenta, který obdrží méně než 90 % svého celosvětového příjmu ze zdrojů z Nizozemska a není povinen přispívat do nizozemského systému sociálního zabezpečení, podléhá vyššímu zdanění, než by podléhal příjem daňového rezidenta.⁹¹

Toto rozhodnutí navazuje na rozsudek ve věci Schumacker a rozsudek ve věci Wielockx, jelikož v nich soud shodně s těmito rozsudky dochází k závěru, že aplikace vyšších sazeb daně na příjem nerezidenta než na příjem rezidenta je v případě, že jsou rezident i nerezident ve srovnatelné situaci, nepřímou diskriminací a porušením čl. 50 Smlouvy o EHS.

Rozhodnutí ve věci Asscher je ovšem významné především proto, že v něm bylo poprvé objasněno, že existence ekonomických aktivit na dvou stranách hranice členských států je důvodem pro aplikaci zakládacích smluv, bez ohledu na národnost

⁹¹ Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 27. června 1996. P. H. Asscher proti Staatssecretaris van Financiën. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Hoge Raad - Nizozemsko. Věc C-107/94. In: InfoCuria - Judikatura Soudního dvora [online]. Soudní dvůr Evropské unie. [cit. 15. 4. 2014]. Dostupné z WWW: < <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf> >.

a na to, zda se daňový poplatník přestěhoval do jiného členského státu v souvislosti se svou ekonomickou aktivitou, či z osobních důvodů.⁹²

Posuzování postavení daňového rezidenta se dotýká **rozsudek Soudního dvora ze dne 12. června 2003 ve věci Arnoud Gerritse proti Finanzamt Neukölln-Nord č. 234/01**. Nizozemský občan Arnoud Gerritse obdržel za své vystoupení v berlínské rádiové stanici jako bubeník odměnu, která měla být na základě německého zákona o dani z příjmů fyzických osob a Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Nizozemskem a Německem zdaněna srážkovou daní ve výši 25 %. Následně se Arnoud Gerritse, jakožto daňový nerezident Německa, obrátil na berlínský Finanční soud s argumentem, že daňový rezident by ve stejné situaci nemusel platit stejnou daň, protože by mohl uplatnit daňově uznatelné výdaje, byť by jeho příjem podléhal progresivním sazbám daně.⁹³

Finanční soud v Berlíně se v této věci obrátil na Soudní dvůr Evropské unie (dříve Evropský soudní dvůr) s předběžnou otázkou. Soudní dvůr rozhodl, že čl. 59 a 60 Smlouvy o EHS (současné články 56 a 57 SFEU) vylučují aplikaci národní právní úpravy, která by umožňovala zdanění hrubého příjmu u nerezidentů bez odečtení obchodních výdajů, zatímco u rezidentů by připouštěla zdanění čistého příjmu, tj. příjmu po odečtení těchto výdajů. Odlišná výše daňové sazby u nerezidentů by mohla být použita pouze za předpokladu, že by daňová sazba vztahující se na rezidenty byla vyšší.⁹⁴

⁹² TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter. *European Tax Law*. 6th edition. Alphen aan den rijn: Kluwer Law International, 2012. s. 28.

⁹³ Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 12. června 2003. Arnoud Gerritse proti Finanzamt Neukölln-Nord. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Finanzgericht Berlin - Německo. Věc C-234/01. In: InfoCuria - Judikatura Soudního dvora [online]. Soudní dvůr Evropské unie. [cit. 15. 4. 2014]. Dostupné z WWW: < <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf> >.

⁹⁴ Přímých daní se dotýká rovněž rozsudek Soudního dvora EU č. C366/96 ve věci R. Gilly proti Directeur des services fiscaux du BasRhin, rozsudek č. C224/02 ve věci Heikki Antero Pusa proti Osuuspankkien Keskinäinen Vakuutusyhtiö, rozsudek č. C-80/94 ve věci G. H. E. J. Wielockx proti Inspecteur der Directe Belastingen, rozsudek č. C-112/91 ve věci Hans Werner proti Finanzamt Aachen-Innenstadt, rozsudek č. C-55/98 ve věci Skatteministeriet proti Bent Vestergaard, rozsudek č. C-307/97 ve věci Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland proti Finanzamt Aachen-Innenstadt aj.

3 Právní východiska zdanění fyzických osob v České republice

Daň z příjmů fyzických osob byla v České republice zavedena dne 1. ledna 1993 a nahradila daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti, daň zemědělskou a daň z příjmů obyvatelstva.⁹⁵ Před rokem 1993 existovalo více různých daní a každá z nich se dotýkala jiného druhu příjmu. Zavedením daně z příjmů fyzických osob pak byly tyto daně spojeny do jedné, jež se vztahuje na úhrn celoročních příjmů fyzických osob.

Z historického hlediska byla v Rakousku-Uhersku, a tím tedy i na území dnešní České republiky, zavedena daň z příjmů fyzických osob v roce 1849, přičemž její předchůdkyní byla rakouská výdělková daň, která byla zavedena roku 1812.⁹⁶

Mezi stěžejní východiska pro zdanění příjmů fyzických osob patří definování konkrétních zákonných aktů, v nichž je zdanění příjmů fyzických osob upraveno, anebo které se jej dotýkají a podpůrně se na něj aplikují.

3.1 Prameny práva

Z hlediska právní nauky jsou prameny práva ustáleným označením pro formy objektivního práva. Ve formálním slova smyslu se pod pojmem prameny práva rozumějí ty formy, v nichž je právo obsaženo, a v nichž je třeba hledat právní normy, které jsou přímým pramenem poznání práva, z čehož vyplývá, že pravidla, jež nemají ve státě uznanou formu právních pramenů, nejsou právními normami.⁹⁷

V České republice jsou za prameny práva uznány zákony a jiné normativní akty orgánů České republiky, specificky určité nálezy Ústavního soudu, mezinárodní Smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii, primární a sekundární

⁹⁵ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2012. s. 26.

⁹⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. s. 163.

⁹⁷ BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. s. 38.

prameny evropského práva a mezinárodní smlouvy, jimiž je Česká republika vázána.⁹⁸ Za zákonodárné akty je přitom třeba považovat zákony, ústavní zákony a zákonná opatření Senátu.⁹⁹ České prameny práva lze dělit na prameny práva ústavního, mezinárodního, evropského a vnitrostátního.

Daně jsou spolu s poplatky významnou platební povinností zasahující poněkud zásadním způsobem do majetkových práv občanů a jiných subjektů, což je příčinou toho, že v demokratických státech je vybírání těchto platebních povinností upraveno zákonem.¹⁰⁰

Právní normy upravující oblast daňového práva vycházejí, stejně jako všechny ostatní právní normy, z ústavního pořádku.¹⁰¹ Termín „ústavní pořádek“ zavedla Ústava České republiky (úst. zák. ČNR č. 1/1993 Sb., dále jen „*Ústava*“) v čl. 112, a vedle Ústavy jej tvoří i další ústavní zákony. Ústavní pořádek je tedy neuzavřeným souborem všech platných ústavních zákonů s nejvyšší danou právní silou a nezařazeným postavením v hierarchii právního řádu České republiky.¹⁰² Vedle Ústavy má nesporný význam a dominantní postavení v rámci ústavního pořádku rovněž Listina základních práv a svobod, úst. zák. ČNR č. 2/1993 Sb., (dále jen „*Listina*“), což je stanoveno i v čl. 3 Ústavy.

Vzhledem k tomu, že daňové právo je součástí veřejného práva, uplatňuje se v daňověprávních předpisech ústavní zásada, že povinnosti lze ukládat pouze na základě zákona. Tato ústavní zásada je zakotvena v ustanovení čl. 2 odst. 3 Ústavy, podle kterého „*státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon,*“¹⁰³ a v ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny, které obsahuje

⁹⁸ BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. s. 63.

⁹⁹ BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. s. 63.

¹⁰⁰ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 147.

¹⁰¹ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 21.

¹⁰² PAVLÍČEK, Václav et al. *Ústavní právo a státověda II. Díl : Ústavní právo České republiky Část 1. 2.* vyd. Praha: Linde, 2008. s. 241.

¹⁰³ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 347/1997 Sb., 300/2000 Sb., 448/2001 Sb., 395/2001 Sb., 515/2002 Sb., 319/2009 Sb., 71/2012 Sb. a 98/2013 Sb., Ústava České republiky, čl. 2 odst. 3. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 9. 2013].

obdobnou formulaci, že „*státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.*“¹⁰⁴

Z hlediska daňového práva je velmi důležitým článek 4 odst. 1 Listiny, který stanoví, že „*povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod,*“¹⁰⁵ jelikož oblast daňového práva jako jedna ze součástí veřejného práva vychází z nadřazenosti veřejné moci.

Za jednu ze stěžejních funkcí státu je odjakživa chápána povinnost zajišťování některých společných potřeb osob na jeho území žijících, naproti tomu povinností těchto osob je na tuto činnost státu, jako je obrana, bezpečnost, správa apod., pravidelně přispívat, a to především formou daní a poplatků. Tyto povinnosti jsou explicitně uvedeny v čl. 11 odst. 5 Listiny, stanovícím, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“¹⁰⁶ Ustálenou interpretací zmíněného ústavního daňového pravidla je, že právní norma vybavená silou zákona musí dostatečně určitě upravovat základní prvky právní konstrukce daní a poplatků, přičemž normy podzákonné mohou dále upravovat některé další aspekty daní a poplatků, především vedlejší prvky jejich právní konstrukce.¹⁰⁷ Toto pravidlo je rovněž obsaženo v latinské daňové zásadě „*nullun tribum sine lege.*“

Důležitou roli v oblasti pramenů práva má Ústavní soud České republiky (dále jen „Ústavní soud“) svou negativní normotvorbou. Pravomoci Ústavního soudu jsou zakotveny jednak v Ústavě, a dále pak v zákoně č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Ústavním soudu“). Článek 87 odst. 1 písm. a) Ústavy stanoví, že „*Ústavní soud rozhoduje o zrušení zákonů nebo jejich jednotlivých ustanovení, jsou-li v rozporu s ústavním pořádkem.*“¹⁰⁸ Podle čl. 87 odst. 1 písm. b) Ústavy pak Ústavní soud rozhoduje „*o zrušení jiných*

¹⁰⁴ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práv a svobod, čl. 2 odst. 2. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 9. 2013].

¹⁰⁵ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práv a svobod, čl. 4 odst. 1. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 9. 2013].

¹⁰⁶ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práv a svobod, čl. 11 odst. 5. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 9. 2013].

¹⁰⁷ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 21.

¹⁰⁸ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 347/1997 Sb., 300/2000 Sb., 448/2001 Sb., 395/2001 Sb., 515/2002 Sb., 319/2009 Sb., 71/2012 Sb. a 98/2013 Sb., Ústava České republiky, čl. 87 odst. 1 písm. a). In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 9. 2013].

*právních předpisů nebo jejich jednotlivých ustanovení, jsou-li v rozporu s ústavním pořádkem nebo zákonem.*¹⁰⁹ Zákonem, který ve smyslu čl. 88 odst. 1 Ústavy stanoví, kdo a za jakých podmínek je oprávněn podat návrh na zahájení řízení a další pravidla o řízení před Ústavním soudem, je zákon o Ústavním soudu, v jehož ustanovení § 64 jsou taxativně vymezeny subjekty, které jsou oprávněny podat návrh zrušení zákona nebo jiných právních předpisů podle ustanovení čl. 87 Ústavy.¹¹⁰

Ve vztahu k mezinárodnímu právu je důležitým ustanovením článek 10 Ústavy, který stanoví, že „*vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva,*“¹¹¹ a zakotvuje tak obecnou inkorporační klauzuli, která umožňuje recepci pramenů mezinárodního práva do českého vnitrostátního práva. Právě recepce, neboli převzetí do vnitrostátního práva, je nástrojem, pomocí něhož mohou prameny mezinárodního práva zakládat přímo práva a povinnosti i jiných subjektů, než subjektů mezinárodního práva.¹¹² Znění článku 10 Ústavy je promítnutím koncepce monismu při konstrukci vztahu vnitrostátního a mezinárodního práva. Sjednané a podepsané mezinárodní smlouvy podléhají souhlasu s ratifikací oběma komorami Parlamentu České republiky, přičemž ratifikace může být nahrazena souhlasem daným v referendu, a následně jsou vyhlášeny ve Sbírce mezinárodních smluv formou sdělení Ministerstva zahraničních věcí. Pravomoc sjednávat mezinárodní smlouvy náleží ve smyslu čl. 63 Ústavy prezidentu republiky, který však může tuto svou pravomoc přenést na vládu, případně s jejím souhlasem na její jednotlivé členy. Po vyhlášení se mezinárodní smlouva stane pramenem českého práva, tedy součástí českého právního řádu, a je vybavena předností před zákonem.

¹⁰⁹ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 347/1997 Sb., 300/2000 Sb., 448/2001 Sb., 395/2001 Sb., 515/2002 Sb., 319/2009 Sb., 71/2012 Sb. a 98/2013 Sb., Ústava České republiky, čl. 87 odst. 1 písm. b). In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 9. 2013].

¹¹⁰ Ve vztahu k daňové oblasti již bylo vydáno několik nálezů Ústavního soudu, jimiž Ústavní soud v řízení o zrušení zákonů a jiných právních předpisů zrušil některá ustanovení zákona o daních z příjmů, a došlo tak k uplatnění negativní normotvorby (podrobněji viz kap. 3.3).

¹¹¹ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 347/1997 Sb., 300/2000 Sb., 448/2001 Sb., 395/2001 Sb., 515/2002 Sb., 319/2009 Sb., 71/2012 Sb. a 98/2013 Sb., Ústava České republiky, čl. 10. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 1. 9. 2013].

¹¹² BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 26.

V mezinárodně právní rovině jsou v daňověprávní oblasti důležitými prameny práva mezinárodní smlouvy, které jako nástroj mezinárodního práva veřejného upravují problematiku zamezení dvojího zdanění a zabraňování daňovým únikům, ale i jiné oblasti, viz kapitola 2.3. V současné době má Česká republika uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění s více než 80 státy.¹¹³ Tyto smlouvy mají charakter vyhlášek či sdělení a počátek jejich postupného uzavírání s jednotlivými státy je možno datovat až do 70. let 20. století. Pravomoc sjednávat smlouvy o zamezení dvojího zdanění náleží prezidentu republiky s možností jejího přenesení na vládu nebo na jednotlivé členy vlády (viz výše).

V důsledku vstupu České republiky do Evropské unie se k 1. květnu 2004 stalo neopomenutelným pramenem českého práva i právo Evropské unie. Prameny evropského práva jsou popsány v kapitole 2.1.

Zákony jsou jako forma obecně závazných předpisů vydaných zákonodárným sborem považovány za nejdůležitější prameny vnitrostátního práva každého státu. Požadavky kladené na daňové zákony jsou především srozumitelnost, jasnost a přesnost. V daňovém právu je požadavek na daňový zákon podtržen latinskými zásadami „*in dubio pro libertate*“ či „*in dubio mitius*“, tj. zásadou v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu. Toto bylo rovněž judikováno Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí ze dne 14. července 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005: „*Krajský soud přitom neopomene dbát některých základních principů daňového práva (a veřejného práva obecně), které jsou v daných souvislostech relevantní, zejména principu legální licence a enumerativnosti státních pretenzí, principu právní jistoty a principu předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se*

¹¹³ Ministerstvo financí České republiky. [online]. *Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění 2013*. [cit. 15. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>>.

*jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce).*¹¹⁴ Dopadem dodržování zásady v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu je tedy preference výkladu, jenž je v neprospěch státu.

Nejčastějšími formami podzákoných předpisů, které slouží k provádění zákonů, jsou nařízení a vyhlášky. Na všechny podzákoné předpisy je kladen požadavek jejich souladu se zákony i s jinými právními předpisy. V daňověprávní oblasti jsou nejčastěji vydávaným podzákoným předpisem vyhlášky, a to především vyhlášky Ministerstva financí.

Mezi další předpisy vydávané Ministerstvem financí, jenž ovšem nejsou ze své podstaty právními normami a nejsou tedy ani obecně závazné, patří daňové pokyny, neboli pokyny řady D. Pokyny řady D jsou závazné pro orgány finanční správy, které jsou podřízeny Ministerstvu financí, tj. pro finanční úřady a finanční ředitelství.¹¹⁵ Jsou vydávány jako interní normativní instrukce, jejichž cílem je sjednocování interpretační praxe daňových zákonů. Jelikož jsou pokyny řady D závazné pouze v rámci subordinačního vztahu vůči Ministerstvu financí, nemohou tyto pokyny zakládat práva a povinnosti subjektů Ministerstvu financí nepodřízených.¹¹⁶ Přesto však pokyny řady D slouží jako vodítko a nástroj pro interpretaci daňových právních předpisů i mimo soustavu orgánů finanční správy.

3.2 Daňová soustava České republiky

Daňovou soustavu je možno definovat jako souhrn daní, jež jsou vybírány v určitém státě v určitém čase, z právního hlediska daňovou soustavu tvoří jednotlivé daně upravené v daňových zákonech.¹¹⁷ Rozmanitost daňové soustavy je odvislá především od velikosti státu a jeho organizačního členění a rovněž od intenzity a formy zapojení státu do mezinárodních integračních procesů.¹¹⁸

¹¹⁴ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005. In: Rozšířené vyhledávání rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR [online]. Nejvyšší soud ČR [cit. 1. 9. 2013]. Dostupné z WWW: <http://www.nsouid.cz/JudikaturaNS_new/ns_web.nsf/WebSpreadSearch>.

¹¹⁵ BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 25.

¹¹⁶ BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 25.

¹¹⁷ BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 163.

¹¹⁸ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. s. 119.

Jelikož v současné době neexistuje platná zákonná úprava, která by v České republice vymezovala daňovou soustavu (např. jako ji vymezoval zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů, který byl k 1. lednu 2004 zrušen), je daňová soustava České republiky v současné době roztržena do několika zákonů, jež upravují příslušné daně.

Daňová soustava České republiky je tvořena následujícími daněmi.

- **Daně z příjmů** – daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob (upravené v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů).
- **Daň z nemovitých věcí** – daň z pozemků, daň ze staveb a jednotek (upravené v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů).
- **Daň převodní** – daň z nabytí nemovitých věcí (upravená zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů).
- **Daň silniční** (upravena v zákoně č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů).
- **Daň z přidané hodnoty** (upravena v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů).
- **Daně spotřební** – daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků (upravené v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů).
- **Energetické daně** – daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, daň z elektřiny (upravené zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů).

Vzhledem k tomu, že byl s účinností od 1. ledna 2014 zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále také „zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb.“) zrušen zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, byly zrušeny tyto tři převodní daně. Od 1. ledna 2014 se však příjem z dědictví nebo darování stal příjmem podléhajícím dani z příjmů. Daň z převodu nemovitostí byla se stejnou účinností nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí, která je upravena zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb.“).

Zmíněné zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb. vneslo do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také „ZDP“), mimo jiné nový § 4a, který upravuje osvobození bezúplatných příjmů, tj. darování. Osvobození příjmů z nabytí dědictví a odkazu je pak zařazeno do § 4 ZDP, který upravuje osvobození obecně.

Co se týče rozdělení daní tvořících českou daňovou soustavu na daně přímé a nepřímé, patří daně z příjmů mezi přímé daně důchodového typu, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí a daň silniční mezi přímé daně majetkového typu. Daň z přidané hodnoty, spotřební daně a energetické daně jsou daněmi nepřímými.

Po procesní stránce je v daňové oblasti stěžejním předpisem zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také „daňový řád“), který s účinností od 1. ledna 2011 nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Na základě ustanovení § 262 daňového řádu je pro správu daní vyloučena aplikace zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. V oblasti soudnictví je pro daňovou oblast univerzálním právním předpisem zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

3.3 *Rozhodná judikatura Ústavního soudu České republiky*

Daň z příjmů fyzických osob je upravena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon vstoupil v platnost dne 20. listopadu 1992 a v účinnost pak dne 1. ledna 1993. Za dobu své platnosti prodělal řadu změn, do data odevzdání této práce byl ZDP 160 x novelizován, přičemž dvě z těchto změn byly v důsledku uplatnění negativní normotvorby Ústavního soudu. V této subkapitole budou analyzována nejdůležitější rozhodnutí Ústavního soudu, která se zákona o daních z příjmů dotýkají.

Ustanovení zákona o daních z příjmů se dotýká několik zrušovacích nálezů Ústavního soudu. Ve svém **nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/99** ze dne 1. prosince 1999 o návrhu skupiny poslanců na zrušení zákona č. 144/1999 Sb. (také „transformační zákon“), kterým se mění zákon č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a zákon č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, rozhodl Ústavní soud o zrušení mimo jiné ustanovení § 4 odst. 1 písm. zd), § 24 odst. 2 písm. zi), § 34 odst. 3 písm. f) a § 40 odst. 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento nálezn byl publikován ve Sbírce zákonů pod č. 3/2000 Sb.

Důvodem pro zrušení byl nesoulad předmětných ustanovení s ústavním pořádkem, což Ústavní soud vyjádřil ve svém závěru „*novela transformačního zákona porušuje jeden ze základních principů právního státu, a to princip právní jistoty a důvěry v právo, jak vyplývá z čl. 1 Ústavy České republiky.*“¹¹⁹

Ústavní soud rovněž vyjádřil, že „*novela tedy na jedné straně poškozuje, zhoršuje ekonomické postavení a popírá vlastnická práva oprávněných osob k majetkovým podílům a na druhé straně legalizuje právo družstev či obchodních společností nakládat s cizím majetkem podle jejich vlastních dispozic. Tím dochází i k porušení čl. 11 odst. 1 a 4 Listiny základních práv a svobod, že vlastnické právo*

¹¹⁹ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 1. 12. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 17/99. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10.2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

všech vlastníků má stejný zákonný obsah i ochranu.“¹²⁰ V důsledku těchto důvodů Ústavní soud dospěl k závěru, že je třeba návrhu skupiny poslanců vyhovět a novou úpravu zákona č. 42/1992 Sb. a zákonů č. 586/1992 Sb. a č. 569/1991 Sb. zrušit.

V **nálezu sp. zn. Pl. ÚS 33/01** ze dne 12. března 2002, rovněž publikovaném ve Sbírce zákonů pod č. 145/2002 Sb., rozhodoval Ústavní soud o návrhu Krajského soudu v Ostravě na zrušení části čl. III bodu 1 zákona č. 210/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyjádřené číslicí a interpunkčním znaménkem "48".

Navrhovatel poukazoval na porušení principu zákazu retroaktivity právní normy a porušení ochrany nabytých práv, protože se použitím bodu 48 v čl. I zákona č. 210/1997 Sb. „*daňový subjekt ocitl v postavení, kdy je na jeho dosud právně bezzávadné jednání zpětně nahlíženo přísněji, neboť ze strany správce daně je podrobena i zkoumání těch jeho obchodních aktivit, které podle dosavadní právní úpravy takovému zkoumání nepodléhaly.*“¹²¹ Ústavní soud návrhu plně vyhověl, jelikož dospěl k názoru, že předmětné ustanovení má účinky pravé zpětné působnosti.

Nálezem sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. dubna 2011 (ve Sbírce zákonů rovněž pod č. 119/2011 Sb.) Ústavní soud rozhodl mimo jiné o zrušení ustanovení čl. III bodu 1 v části, kterou se stanovuje nové znění § 4 odst. 1 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dále došlo s účinností k 31. prosinci 2011 k zrušení ustanovení čl. I, čl. II, čl. III bodu 1 v části, kterou se ruší § 4 odst. 1 písm. s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Navrhovatelem byla skupina poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, která napadla zákonná ustanovení týkající se stavebního spoření, přičemž hlavním důvodem byly dle navrhovatelů nepřipustné retroaktivní účinky ustanovení o stavebním spoření, a s tím související zásah do právní jistoty účastníků stavebního spoření.¹²² Dle Ústavního soudu působila ustanovení

¹²⁰ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 1. 12. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 17/99. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10.2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

¹²¹ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

¹²² Mezi další námitky navrhovatelů patřily např. námitka zneužití institutu legislativní nouze, námitka zpětné působnosti zdanění příspěvku na stavební spoření, námitka retroaktivního zásahu do vlastnického

napadeného zákona účinky nepravé retroaktivity, jelikož jimi docházelo ke změně obsahu právního vztahu mezi účastníkem stavebního spoření a státem s účinky do budoucna.

Předmětný náleží je po obsahové stránce velmi rozsáhlý a lze jej považovat za velmi významný i kvůli podstatným právním názorům, jež v něm Ústavní soud judikoval, např. „*ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny obsahuje ústavní zmocnění Parlamentu ke stanovení daní a poplatků, zároveň však ústavně aprobuje omezení vlastnického práva, k němuž v souvislosti s jejich stanovením, vyměřením a výběrem dochází. Daň je totiž ukládána ve veřejném zájmu, kterým je získání příjmů státního rozpočtu za účely spojenými s naplňováním funkcí státu.*“¹²³ Dále pak „*pro stanovení daňové povinnosti se uplatní i požadavky vyplývající ze zásady právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, jež se obecně vztahují na tvorbu právních předpisů. Jedná se především o požadavek určitosti, princip právní jistoty a zákaz retroaktivity.*“¹²⁴

Dalším případem negativní normotvorby Ústavního soudu byl **nález sp. zn. Pl. ÚS 9/08** ze dne 12. července 2011, zveřejněný rovněž pod č. 236/2011 Sb. Ústavní soud rozhodoval o návrhu Krajského soudu v Brně na zrušení ustanovení čl. V bodu 1 věty druhé zákona č. 260/2002 Sb., kterým se mění mimo jiné i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ústavní soud přitom návrhu plně vyhověl a předmětná ustanovení zrušil. V tomto nálezu Ústavní soud judikoval, že „*nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměrování „zklamané“ důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti.*“¹²⁵ Důvodem pro zrušení napadeného ustanovení zákona č. 260/2002 Sb. pak byl především závěr Ústavního soudu, když

práva (legitimního očekávání), námitka svévole zákonodárce při ukládání daní, námitka porušení ochrany majetku (investic) a práva podnikat ve vztahu k vlastníkům stavebních spořitelien aj.

¹²³ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10.2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

¹²⁴ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10.2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

¹²⁵ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10.2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

shledal, že „*důvody pro výjimečný závěr o ústavní nepřipustnosti nepravé retroaktivity jsou dány. Přístupují k ní totiž závěry o diskriminačním charakteru napadené úpravy, které by samy o sobě dostačovaly k závěru o nutnosti zrušit napadené ustanovení.*“¹²⁶

V oblasti daní z příjmů lze mezi nálezy Ústavního soudu v řízení o zrušení zákonů a jiných právních předpisů, které však byly zamítnuty, řadit **nález sp. zn. Pl. ÚS 24/07**, publikovaný ve Sbírce zákonů též pod č. 88/2008 Sb.¹²⁷ Šlo o návrh skupiny poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky na zrušení ustanovení § 6 odst. 4 věta první, § 6 odst. 13 a 14, § 7 odst. 8 věta první, § 16, § 21 odst. 1 a § 38h odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, souvisejících se zrušením zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Dalším obdobným nálezem je **nález sp. zn. Pl. ÚS 17/11** dne 15. května 2012, zveřejněným rovněž ve Sbírce zákonů pod č. 220/2012 Sb.,¹²⁸ jímž Ústavní soud zamítl návrh skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky na zrušení několika ustanovení zákonů souvisejících se zákonem o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, včetně článku II bodu 2 zákona č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Případem procesního odmítnutí návrhu na zrušení ustanovení § 7c odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pro neodstraněné vady, je **usnesení sp. zn. Pl. ÚS 8/04**.¹²⁹

¹²⁶ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10.2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

¹²⁷ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10.2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

¹²⁸ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10.2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

¹²⁹ Usnesení Ústavního soudu ČR ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS. 8/04. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10.2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

4 Právní úprava daně z příjmů fyzických osob

Zákon o daních z příjmů je členěn do osmi částí. Oblast úpravy je definována v ustanovení § 1 ZDP, podle kterého zákon upravuje daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, přičemž zákon zapracovává příslušné předpisy EU.¹³⁰

První část ZDP upravuje poplatníky daně z příjmů fyzických osob, její předmět, osvobození od daně, základ daně, daň stanovenou paušální částkou, daňovou evidenci, nezdanitelnou část základu daně a daňovou sazbu. Analogicky jsou v části druhé ZDP upraveny daňové prvky daně z příjmů právnických osob. Třetí část ZDP obsahuje společná ustanovení jak pro daň z příjmů fyzických, tak i pro daň z příjmů právnických osob, a upravuje především zdroj příjmů, základ daně, společný systém zdanění při převodu podniku, výměně podílů, fúzi a rozdělení společnosti, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, odpisy hmotného majetku, položky odpočitatelné od základu daně, slevy na dani, zvláštní sazbu daně, zálohy, plátce daně, zajištění daně, vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí a platebního zprostředkovatele. Část čtvrtá ZDP upravuje zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů, část pátá ZDP pak zakotvuje registrační povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických a právnických osob a plátce daně.

V případě, že dne 1. ledna 2015 vstoupí plně v účinnost zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, bude do ZDP vložena nová část šestá, která bude upravovat odvod z úhrnu mezd.

¹³⁰ Jde o čtyři stěžejní směrnice, které jsou mimo jiné rozebrány v kap. 2.1: Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy, Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb.

Část sedmá ZDP upravuje zmocnění pro Ministerstvo financí v oblasti zdanění a pro vládu ČR v případě vyhlášení stavu ohrožení státu nebo válečného stavu a část osmá ZDP je tvořena přechodnými a závěrečnými ustanoveními. Zákon obsahuje rovněž tři přílohy.¹³¹

Daň z příjmů fyzických osob je upravena v §§ 2 – 16a části první ZDP.

4.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob jsou upraveni v § 2 ZDP a jsou jimi fyzické osoby. Pojem fyzické osoby je zákonem chápán velmi široce a obecně, poplatníkem je každá fyzická osoba, jíž plynou zdanitelné příjmy, bez ohledu na věk, občanství či charakter příjmů.¹³² Půjde tedy i o podnikatele – fyzické osoby, kteří jsou zapsáni do obchodního rejstříku, a společníky obchodních společností, kteří ručí osobně, tj. společníky veřejných obchodních společností a komplementáře komanditních společností.

Zákon rozlišuje dva typy poplatníků – rezidenty, tj. daňové tuzemce, a nerezidenty, tj. daňové cizozemce. Toto dělení odpovídá rozlišení dle rozsahu daňové povinnosti daňového poplatníka. Rezidentem je ten poplatník, jenž má neomezenou daňovou povinnost, a nerezidentem je ten, který má daňovou povinnost omezenou jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Neomezená daňová povinnost přitom znamená, že veškeré příjmy daňového rezidenta, tj. jak ty, které plynou ze zdroje v tuzemsku, tak i ty, které plynou ze zdroje v zahraničí, podléhají zdanění v tuzemsku, tj. v České republice. Výslovné rozlišení daňového rezidenta a nerezidenta přenesla do § 2 odst. 1 novela provedená zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

Zatímco pro určení toho, zda je či není daňovým rezidentem právnická osoba, je rozhodné její sídlo či místo jejího vedení, u fyzických osob jsou indikátorem její bydliště či fakt, že se na území ČR obvykle zdržuje. Poplatníkem obvykle se zdržujícím

¹³¹ 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.

¹³² PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2012. s. 27.

je ten, kdo na území ČR pobývá alespoň 183 dnů v kalendářním roce, a to souvisle, nebo i v několika obdobích roku.¹³³

Vzhledem k podmínkám pro daňovou rezidenci uvedeným v § 2 ZDP se může stát, že bude tatáž osoba daňovým rezidentem v České republice a zároveň v dalším státě, bude tedy mít neomezenou daňovou povinnost ve dvou státech. Tato problematika je řešena mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, jejichž cílem je především určit, ve kterém ze dvou států bude daňový poplatník odvádět daňovou povinnost (viz kapitola 2.3).

4.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob

Předmět daně z příjmů fyzických osob je stanoven v § 3 ZDP. Jeho přehled je znázorněn v obrázku 4.1.

Obrázek 4.1 Přehled předmětu daně z příjmů fyzických osob v ČR



Zdroj: § 3 zákona č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vlastní zpracování

Znázorněné schéma představuje pozitivní vymezení předmětu daně z příjmů fyzických osob. Některá ustanovení ZDP však předmět daně z příjmů fyzických osob vymezují i negativně, např. § 3 odst. 4, § 6 odst. 7, § 6 odst. 11 a § 7 odst. 10 ZDP. Příjmem se přitom podle § 3 odst. 2 ZDP rozumí „příjem peněžní i nepeněžní dosažený směnou.“¹³⁴ Příjmem tedy je především hrubá mzda či plat, odměny, tržby z podnikání nebo z pronájmu, ale rovněž i dar, směna či bezplatné poskytnutí věcí, služeb, práv

¹³³ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 2 odst. 4. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 1. 2014].

¹³⁴ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 3 odst. 2. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 15. 1. 2014].

a jiných majetkových hodnot.¹³⁵ Pokud ZDP nestanoví jinak, oceňují se nepeněžní plnění podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. K posouzení nepeněžitého plnění z hlediska daně z příjmů se váže mnohá judikatura, např. náleží Ústavního soudu ze dne 25. října 2006 sp. zn. II. ÚS 686/05.

V ustanovení § 3 odst. 4 ZDP je obsažen taxativní výčet položek, které nejsou předmětem daně a jsou tedy z předmětu daně vyňaty. Příjmy vyňaté z předmětu daně z příjmů fyzických osob lze rozdělit do tří skupin - příjmy získané nabytím určitých cenných papírů, majetku, majetkového práva či daru podle § 3 odst. 4 písm. a) ZDP, příjmy plynoucí z úvěrů a půjček podle § 3 odst. 4 písm. b) ZDP a příjmy z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů podle § 3 odst. 4 písm. c) ZDP.

Pro účely příjmů ze závislé činnosti označuje ZDP poplatníka, který má příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků jako zaměstnance, a plátce těchto příjmů jako zaměstnavatele.¹³⁶ Jde však jen o legislativní zkratky pro daňové účely, které neodpovídají významům zaměstnance a zaměstnavatele např. z pracovněprávního hlediska. Vymezení zaměstnance v daňověprávním kontextu je přitom širší, než v kontextu pracovněprávním.

První skupinou příjmů ze závislé činnosti jsou příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního poměru, tzn. příjmy z pracovního poměru a příjmy plynoucí z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr (tj. z dohod o provedení práce a dohod o pracovní činnosti) ve smyslu zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce. Dále se mezi příjmy ze závislé činnosti řadí příjmy ze současného nebo dřívějšího služebního poměru (tj. příjmy vojáků, policistů, apod.) nebo členského a obdobného poměru, v němž je poplatník povinen dbát příkazů plátce (např. odměny poplatníka za práci pro plátce v poměru, jenž sice není pracovněprávní, ale většinu znaků pracovněprávního poměru vykazuje).¹³⁷ Rovněž příjmy žáků a studentů z praktického výcviku jsou považovány za příjmy ze závislé činnosti.

¹³⁵ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2012. s. 34-35.

¹³⁶ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 6 odst. 2. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 2. 2014].

¹³⁷ PELECH, Petr. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti v roce 2013*. 21. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013. s. 17.

Druhou skupinou příjmů ze závislé činnosti jsou podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP příjmy za práci členů družstev, příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností. Na tyto příjmy je hleděno jako na příjmy ze závislé činnosti i tehdy, pokud jejich poplatníci nejsou při výkonu práce povinni dbát příkazů plátce, což jsou případy např. jednočlenných společností, kdy jsou odměny společníků chápány jako osobní příjmy ze závislé činnosti. Příjmem ze závislé činnosti jsou také příjmy za práci likvidátora.¹³⁸

Odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob jsou řazeny mezi příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP, příjmy plynoucí v souvislosti s výkonem závislé činnosti pak podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.

Funkční požitky jsou definovány v § 6 odst. 10 ZDP a jsou jimi funkční platy a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce a odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v orgánech obcí, v jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, spolecích, odborových organizacích, komorách a v jiných orgánech a institucích.¹³⁹ Funkčním požitkem přitom nejsou příjmy znalců a tlumočnicků, zprostředkovatelů kolektivních sporů a rozhodců.

Druhou velkou skupinou předmětu daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze samostatné činnosti (před 1. lednem 2014 označovány jako příjmy z podnikání a z jiné nepodnikatelské samostatné výdělečné činnosti). Jde o příjmy z činností, které jsou vykonávány na základě registrace, povolení či jiného aktu příslušného orgánu, příjmy z majetku vloženého do obchodního majetku poplatníka a příjmy plynoucí z nakládání s takovýmto majetkem.¹⁴⁰ Mezi příjmy ze samostatné činnosti patří příjmy ze zemědělské výroby, lesního, vodního hospodářství; příjmy z živnosti; příjmy z jiného podnikání a podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů

¹³⁸ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 6 odst. 1. písm. c) In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 1. 2014].

¹³⁹ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 10 písm. b) In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 1. 2014].

¹⁴⁰ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2012. s. 185-186.

komanditní společnosti na zisku.¹⁴¹ Příjmy z jiné samostatné činnosti podle § 7 odst. 2 ZDP jsou pak příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, příjmy z výkonu nezávislého povolání a příjmy z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku.¹⁴²

Příjmy z podnikání v zemědělství jsou upraveny s odkazem na § 2e zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění zákona č. 85/2004 Sb. Dle tohoto ustanovení je zemědělským podnikatelem „*fyzická nebo právnická osoba, která hodlá provozovat zemědělskou výrobu jako soustavnou a samostatnou činnost vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku...*“,“¹⁴³ která splňuje další zákonem stanovené podmínky (dosažení 18 let věku, způsobilost k právním úkonům atd.).

Příjmy z živnosti zahrnují příjmy plynoucí z činností, k jejímuž provozování je nutno mít živnostenské oprávnění podle zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon).

Zákon o daních z příjmů ve svém § 7 odst. 1 písm. c) ZDP stanoví, že příjmy z podnikání jsou i příjmy z jiného podnikání.¹⁴⁴ Jde především o podnikání podle zvláštních předpisů upravující postavení advokátů, notářů, daňových poradců, auditorů a patentových zástupců.¹⁴⁵

Za příjmy z jiné samostatné činnosti se ve smyslu § 7 odst. 2 písm. a) ZDP považují příjmy ze smluv uzavřených podle autorského zákona, konkrétně tedy příjmy herců, zpěváků, tanečníků, hudebníků a jiných umělců, stejně jako příjmy autorů

¹⁴¹ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 7 odst. 1. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 9. 1. 2014].

¹⁴² Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 7 odst. 2. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 9. 1. 2014].

¹⁴³ Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů, § 2e odst. 1. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 9. 1. 2014].

¹⁴⁴ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 7 odst. 1 písm. c). In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 10. 1. 2014].

¹⁴⁵ Podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů; zákona č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů; zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců, ve znění pozdějších předpisů; zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů; zákona č. 417/2004 Sb., o patentových zástupcích, ve znění pozdějších předpisů.

počítačových programů, přičemž není rozhodné, zda se umělecké výkony uskutečnily v tuzemsku či v zahraničí.¹⁴⁶

Příjmy z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku byly mezi příjmy z jiné samostatné činnosti zařazeny s účinností k 1. lednu 2011. Definice obchodního majetku je obsažena v ustanovení § 4 odst. 4 ZDP, podle kterého je obchodním majetkem souhrn majetkových hodnot, o kterých bylo účtováno, anebo jsou nebo byly uvedeny v daňové evidenci.¹⁴⁷

Třetí velkou skupinu předmětu daně z příjmů fyzických osob tvoří příjmy z kapitálového majetku podle § 8 ZDP. Patří mezi ně podíly na zisku z majetkové účasti v akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, podíly na zisku z členství v družstvu, podíly na zisku tichého společníka, úroky, výhry, jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách, z poskytnutých úvěrů a zápůjček, z držby směnek, úroky z prodlení, dávky penzijního připojištění, plnění ze soukromého životního pojištění, zdaněné plnění ze svěřenského fondu apod.

Podle § 9 ZDP jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy z nájmu nemovitých věcí a bytů nebo jejich částí a příjmy z nájmu movitých věcí. Výjimku tvoří příležitostné nájmy, které spadají do vymezení § 10 odst. 1 písm. a) ZDP. Základem daně jsou pak uvedené příjmy z nájmu snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, přičemž v případě, že poplatník neuplatní výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, může je uplatnit ve výši 30 % z příjmů z nájmu, maximálně však 600 000 Kč. V případě pachtu obchodního závodu je příjmem propachtovatele, který nevede účetnictví, rovněž hodnota pohledávek, závazků, a neuhrazený podíl mezi hodnotou věci v obchodním závodu na začátku pachtu.

Jiné příjmy než ty, které lze zařadit pod § 6 až § 9 ZDP, jsou uvedeny v ustanovení § 10 ZDP, nazvaném ostatní příjmy. Aby šlo o ostatní příjmy, musí být splněna podmínka, že při jejich získávání dochází ke zvýšení majetku. Ve většině případů jde u ostatních příjmů pouze o příjmy jednorázové. Patří mezi ně již zmíněné

¹⁴⁶ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2012. s. 194.

¹⁴⁷ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 7 odst. 1. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 5. 2. 2014].

příjmy z příležitostného nájmu movitých věcí a z příležitostných činností, příjmy ze zemědělské výroby, pokud není provozována podnikatelem, příjmy z převodu věci, příjmy z převodu účasti na společnosti s ručením omezeným, komanditisty na komanditní společnosti, příjmy ze zděděných práv z průmyslového a jiného duševního vlastnictví, přijaté výživné a důchody, podíl člena korporace na likvidačním zůstatku, vypořádací podíl, výhry v loteriích a sázkách, ceny z veřejných soutěží, příjmy související s ukončením účasti na společnosti, příjem z jednorázové náhrady práv, příjem z výměnky, příjem obmyšleného ze svěrenského fondu a bezúplatný příjem.¹⁴⁸ Ustanovení § 10 ZDP uvádí pouze příkladné druhy ostatních příjmů, jejichž zdanění může přicházet v úvahu.¹⁴⁹

4.3 Základ daně z příjmů fyzických osob

Za základ daně je považována částka, o kterou příjmy převyšují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení v rámci zdaňovacího období, jímž je v případě daně z příjmů fyzických osob kalendářní rok.¹⁵⁰

Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob se liší v závislosti na tom, o který druh příjmu podle § 6 až § 10 ZDP se jedná. U příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků jsou podle § 6 odst. 12 ZDP¹⁵¹ dílčím základem daně příjmy zvýšené o částku, kterou je povinen platit zaměstnavatel, tedy o pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění.¹⁵² Tato částka, která odpovídá nákladům zaměstnavatele na zaměstnance, se nazývá superhrubá mzda. Koncept superhrubé mzdy je založen na tom, že se do základu daně zahrnuje nejen celá hrubá mzda poplatníka, ale také povinné pojistné na veřejnoprávní pojištění, přičemž tento koncept byl do zákona o daních z příjmů zaveden

¹⁴⁸ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 10 odst. 1. In: ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR [cit. 12. 1. 2014].

¹⁴⁹ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2012. s. 235.

¹⁵⁰ BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 198.

¹⁵¹ Do 31. prosince 2013 šlo o ustanovení § 6 odst. 13 ZDP, s účinností od 1. ledna 2014 došlo v důsledku novelizace ZDP k přečíslování.

¹⁵² Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 6 odst. 12. In: ASPI [právní informační systém], Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 1. 2014].

s účinností ode dne 1. ledna 2008 zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.¹⁵³

Domnívám se, že koncept superhrubé mzdy je pouhým umělým zvyšováním daňového základu daně z příjmů fyzických osob. Pokud bylo záměrem zákonodárce zvýšení konečné daňové povinnosti s cílem zvýšení výnosu z daně z příjmů fyzických osob, bylo by dle mého názoru vhodnější zvýšit sazbu daně, nikoliv její základ. Dále se domnívám, že zařazení tohoto podstatného ustanovení vymezujícího způsob určení základu daně u příjmů ze závislé činnosti až do § 6 odst. 12 ZDP není příliš přehledné a je poněkud zavádějící. Dle mého názoru by toto ustanovení mělo být obsaženo hned za ustanoveními vymezujícími příjmy ze závislé činnosti, tj. v jednom z prvních odstavců ustanovení § 6 ZDP.

V této souvislosti je nutno poznamenat, že pokud by vstoupil k 1. lednu 2015 plně v účinnost již platný a částečně účinný zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, měl by být zrušen koncept superhrubé mzdy v § 6 odst. 12 ZDP a základem daně by měla opět být tzv. hrubá mzda, což by byla dle mého názoru velmi pozitivní změna.

Ze základu daně jsou vyňaty příjmy, z nichž se vybírá srážková daň ze samostatného základu, a příjmy, které jsou od daně osvobozeny. U některých druhů příjmů je možno uplatňovat paušální daňové výdaje, tj. výdaje vyjádřené procentem, např. podle § 7 odst. 7, § 9 odst. 4 ZDP. Od základu daně lze podle ustanovení § 34 ZDP odečíst položky odpočitatelné od základu daně, stejně jako daňovou ztrátu.

Příjmy ze samostatné činnosti lze pro účely určení základu daně ponížít o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení podle § 7 odst. 7 ZDP. Pokud poplatník neuplatní tyto výdaje v jejich reálné výši, může je uplatnit paušálně, přičemž u příjmů ze zemědělství, lesnictví, vodního hospodářství a řemeslných živností lze odečíst 80 % z těchto příjmů, u ostatního živnostenského podnikání 60 % z příjmů,

¹⁵³ Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů schválila Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR dne 21. 8. 2007, Senát dne 19. 9. 2007 a prezident republiky zákon podepsal dne 5. 10. 2007.

a u jiného než zmíněného podnikání a u příjmů z jiné samostatné činnosti až do výše 40 % z příjmů.

Limit pro paušální výdaje u jiného než zmíněného podnikání a u příjmů z jiné samostatné činnosti je 800 000 Kč. U příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku lze uplatnit výdaje ve výši 30 % z příjmů, nejvýše však 600 000 Kč.

Základ daně je tvořen 1) dílčími základy daně, u nichž jsou výdaje daňově účinné a 2) samostatnými základy daně, u nichž jsou výdaje daňově neúčinné a u nichž se uplatňuje zvláštní daňová sazba podle ustanovení § 36 ZDP.¹⁵⁴ V případě příjmů podle § 6 ZDP však výdaje daňově účinné nejsou. Pravidla pro uplatňování výdajů jsou obsažena v §§ 24 – 25 ZDP, daňově neúčinné výdaje jsou taxativně vypočteny v ustanovení § 25 ZDP.

Dle mého názoru je pro zaměstnance, jímž plynou příjmy ze závislé činnosti, velmi nevýhodně nastavena skutečnost, že nemohou uplatnit daňově účinné výdaje pro snížení daňového základu. Značný nepoměr lze spatřovat především při srovnání příjmů podle ustanovení § 6 ZDP a § 7 ZDP, kdy u příjmů ze samostatné činnosti lze základ daně snížit jak o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak je tyto výdaje možno uplatnit paušálem, a naproti tomu příjmy ze závislé činnosti pro účely stanovení základu daně snižovat nelze, jelikož to právní úprava nepřipouští. Domnívám se, že by bylo vhodné do zákona o daních z příjmů de lege ferenda zavést alespoň několik výdajových položek, které by pro účely příjmů ze závislé činnosti byly uznány jako daňově účinné.

4.4 Odpočitatelné položky

Nezdanitelná část základu daně je upravena v ustanovení § 15 ZDP. Jde v podstatě o položky, o které si poplatník může snížit svůj daňový základ. Daňový poplatník si od základu daně může odečíst hodnotu určitých bezplatných plnění (tj. darů), které byly darovány zákonem stanoveným osobám či subjektům na zákonem

¹⁵⁴ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2013*. 13. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013. s. 112.

stanovené účely, může jít rovněž i o dary nepeněžní či o služby.¹⁵⁵ Pro účely oceňování se postupuje podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Pravidlem je, že dar může být uplatněn jako uznatelný výdaj pouze ve zdaňovacím období, v němž byl poskytnut. Hodnota bezúplatného plnění musí být vyšší než 2 % ze základu daně, anebo je vyšší než 1 000 Kč. Celkem lze odečíst maximálně 15 % ze základu daně.

Až do 31. prosince 2013 bylo možno od daňového základu odečítat celkem v úhrnu jen 10 %. Zvýšení limitu na 15 % přinesla s účinností od 1. ledna 2014 do zákona o daních z příjmů novela provedená zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

Domnívám se, že tato změna je pozitivní a že by se procentní limit pro odečítání bezúplatných plnění od základu daně měl do budoucna ještě zvýšit.

Od základu daně se dále odečítá částka ve výši úroků ze stanovených typů úvěrů ze stavebního spoření a hypotečních úvěrů, které byly poskytnuty buď stavební spořitelnou, nebo bankou, a které byly použity na financování bytových potřeb. Celkem nesmí výše odpočtů všech poplatníků v téže společně hospodařící domácnosti překročit limit 300 000 Kč.

Základ daně z příjmů fyzických osob lze rovněž snížit o poplatníkem zaplacený příspěvek na penzijní pojištění či doplňkové penzijní pojištění, a to nejvýše do 12 000 Kč za zdaňovací období. Za zákonem stanovených podmínek lze od daně z příjmů fyzických osob (dále také „DPFO“) odečítat i pojistné na soukromé životní pojištění, členské příspěvky zaplacené odborové organizaci jejím členem a úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání.

¹⁵⁵ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 15 odst. 1. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 20. 1. 2014].

4.5 Slevy na dani z příjmů fyzických osob

Daňová účinnost slev na dani je silnější oproti odpočtům z daňového základu, jelikož jde o slevy z vlastní daňové povinnosti, tj. o snížení samotné daně.¹⁵⁶ Slevy na dani mohou v první řadě využívat daňoví poplatníci, kteří zaměstnávají osoby se zdravotním postižením. Podle § 35ba ZDP se daň za zdaňovací období snižuje o částku 24 840 Kč za poplatníka a případně i za jeho manžela či manželku, pokud nemají vlastní příjem vyšší než 68 000 Kč za zdaňovací období, o částku 2 520 Kč v případě, že poplatník pobírá invalidní důchod pro invaliditu prvního či druhého stupně a o 5 040 Kč v případě invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně, o částku 16 140 Kč, pokud je poplatník držitelem průkazu ZTP/P a o 4 020 Kč, pokud se poplatník soustavně připravuje na budoucí zaměstnání.¹⁵⁷ Poplatník DPFO může rovněž podle ustanovení § 35c ZDP uplatnit daňové zvýhodnění na dítě, jenž s ním žije v domácnosti, a to ve výši 13 404 Kč ročně.

S účinností od 1. ledna 2013 byla zrušena sleva na dani pro daňové poplatníky, kteří pobírají starobní důchod, jelikož byla do ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP doplněna část věty za středníkem „*daň se nesnižuje u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.*“¹⁵⁸ Tuto změnu přinesl zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

Dle mého názoru dochází na základě ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP k podstatné diskriminaci daňových poplatníků, kteří pobírají starobní důchod. Ztotožňuji se s názory o protiústavnosti tohoto ustanovení a domnívám se, že by sleva na dani pro důchodce měla být do zákona o daních z příjmů opět zavedena.

¹⁵⁶ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2013*. 13. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013. s. 612.

¹⁵⁷ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 35ba odst. 1. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 12. 1. 2014].

¹⁵⁸ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 35ba odst. 1 písm. a). In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 12. 1. 2014].

4.6 *Propojení daně z příjmů fyzických osob s daní z příjmů právnických osob*

Vzhledem k tomu, že ve většině daňových systémů vedle sebe existují dvě důchodové daně, tedy daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, je nutno zmínit případy jejich kolize, ke kterým dochází při zdanění rozděleného zisku korporací na úrovni poplatníků daně z příjmů fyzických osob.¹⁵⁹

K dvojímu ekonomickému zdanění dochází v případech, kdy je zisk korporace nejprve zdaněn daní z příjmů právnických osob a následně je opětovně zdaněn na úrovni fyzických osob buď jako jejich příjem, nebo je po jeho rozdělení mezi akcionáře korporace ve formě dividend nebo jiných podílů na zisku zdaněn jako příjem z kapitálového majetku.

Z úrovně Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj je dle míry aplikace dvojího zdanění rozlišováno několik systému zdanění rozdělených dividend, a to klasický systém (CL), modifikovaný klasický systém (MCL), systém plné imputace (FI), systém částečné imputace (PI), systém s částečným zahrnutím (PIN), systém dělené sazby (SR), systém bez dvojího zdanění (NST), systém s odpočtem dividend (CD) a ostatní typy systémů (OTH).¹⁶⁰

V České republice se přitom v současné době uplatňuje první z uvedených systémů propojení daně z příjmu fyzických a právnických osob, tj. klasický systém, čímž dochází k plnému dvojímu zdanění. Vyplacené a na úrovni korporace již zdaněné podíly na zisku podléhají v České republice 15 % srážkové daně podle ustanovení § 36 odst. 2 ZDP.¹⁶¹

¹⁵⁹ KLABUSAYOVÁ Hana. *Komparace právní úpravy korporátní daně ve vybraných zemích : Diplomová práce*. Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, 2011. 64 s. Vedoucí diplomové práce Milan Bakeš.

¹⁶⁰ OECD [online]. *Overall statutory tax rate on dividend income*. [cit. 12. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/26/51/33717596.xls>>.

Rovněž řešeno v diplomové práci: KLABUSAYOVÁ Hana. *Komparace právní úpravy korporátní daně ve vybraných zemích : Diplomová práce*. Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, 2011. 64 s. Vedoucí diplomové práce Milan Bakeš.

¹⁶¹ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 36 odst. 2. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 12. 1. 2014].

V této souvislosti je třeba zmínit v roce 2013 zamýšlenou a velmi diskutovanou daňovou změnu, známou jako „zrušení daně z dividend“. Tato změna měla původně souviset s úpravou zákona o daních z příjmů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Vzhledem k tomu, že bylo Parlamentem ČR v průběhu roku 2012 přijato několik zákonů, a to zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) a zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, které vstoupily v účinnost dne 1. ledna 2014, bylo nutno provést změnu zákona o daních z příjmů, jehož se rekodifikace soukromého práva jako jednoho z mála veřejnoprávních předpisů dotkla.

V návrhu zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů byl kromě terminologických a jiných změn souvisejících s rekodifikací zapracován i nový § 4a ZDP, obsahující osvobození podílů na zisku a obdobných příjmů (tj. osvobození dividend). Podle tohoto ustanovení měly být od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny příjmy v podobě podílů na zisku z účasti na akciové společnosti, na společnosti s ručením omezeným, na podílovém fondu nebo podílů komanditisty na zisku komanditní společnosti, podílů na zisku z členství v družstvu, podílů na zisku tichého společníka, dále měl být osvobozen příjem komplementáře komanditní společnosti a společníka veřejné obchodní společnosti plynoucí jako zisk po zdanění u akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným aj.¹⁶²

Byť tento návrh zákona prošel Poslaneckou sněmovnou, byl dne 12. září 2013 zamítnut Senátem. Vzhledem k tomu, že v době jeho zamítnutí Senátem byla již Poslanecká sněmovna, která by případně mohla Senát přehlasovat, rozpuštěna, bylo toto zamítnutí definitivní.

Následně bylo v souvislosti s rekodifikací přijato zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva,¹⁶³ které vychází ze zamítnutého návrhu zákona. Mezi věcné změny oproti zamítnutému návrhu zákona však patří vypuštění osvobození dividend,

¹⁶² Ustanovení §4a návrhu zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, senátní tisk č. 176 z roku 2013.

¹⁶³ Vzhledem k tomu, že dne 20. 8. 2013 byla rozpuštěna Poslanecká sněmovna, byla do ustanovení nové Poslanecké sněmovny přijímána namísto zákonů zákonná opatření Senátu.

ustanovení § 4a ve svém původním znění totiž není v zákonném opatření Senátu č. 344/2013 Sb. obsaženo.

Pokud by zmiňovaný návrh zákona byl býval schválen a nabyl by účinnosti, došlo by k podstatné změně, jelikož by tak bylo zabráněno dvojímu ekonomickému zdanění, které je nutno považovat za jev nežádoucí a odrazující podnikatelské subjekty k podnikání v českém daňovém prostředí. Systém, v němž nedochází v důsledku plné integrace daně z příjmů právnických osob s daní z příjmů fyzických osob k dvojímu ekonomickému zdanění (tj. systém bez dvojího zdanění – NST), je v současné době dle údajů OECD v rámci zemí EU uplatňován jen na Slovensku a v Estonsku.¹⁶⁴

Domnívám se, že případná implementace systému, v němž nedochází k dvojímu ekonomickému zdanění dividend i do českého daňového systému by bezpochyby přinesla pozitivní změnu českého daňového prostředí. Dle mého názoru by do budoucna bylo vhodné uvažovat o zrušení daně z dividend a přiblížit se tak sousednímu Slovensku, které má oproti České republice značnou komparativní výhodu, pokud jde o dvojitě zdanění podílů na zisku.

K eliminaci dvojího zdanění u poplatníků daně z příjmů právnických osob by mohl přispět již platný zákon č. 458/2011 Sb., ze dne 20. prosince 2011, o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, který by měl v plném rozsahu nabýt účinnosti dne 1. ledna 2015. Tento zákon by měl mimo jiné zavést nový § 19a ZDP, který by upravoval osvobození podílů na zisku a obdobných příjmů od daně z příjmů právnických osob. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá, že toto osvobození vychází ze záměru vyloučit dvojitě ekonomické zdanění zisku, poprvé na úrovni společnosti a podruhé na úrovni akcionáře - společníka.¹⁶⁵

¹⁶⁴ OECD [online]. *Overall statutory tax rate on dividend income*. [cit. 12. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/26/51/33717596.xls>>.

¹⁶⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

4.7 Sazba daně z příjmů fyzických osob

Daňová sazba daně z příjmů fyzických osob prodělala za dobu platnosti zákona o daních z příjmů značný vývoj. Až do roku 2007 se uplatňovalo progresivní zdanění, počet sazeb se pohyboval mezi čtyřmi a pěti. V roce 1993 byla dolní sazba ve výši 15 % a horní 47 %. Dolní daňová sazba vydržela v této výši až do roku 2005, přičemž horní sazba se měnila častěji. V roce 1994 činila horní sazba 44 %, o rok později 43 %, mezi lety 1996 a 1999 dosahovala 40 %, a od roku 2000 až do roku 2007 byla ve výši 32 %. V letech 2006 a 2007 byla dolní sazba na úrovni 12 % a horní na úrovni 32 %.

Od roku 2008 až doposud se při zdanění příjmů fyzických osob uplatňuje lineární daňová sazba ve výši 15 %. Zrušení progresivního zdanění a jeho nahrazení lineární sazbou daně souviselo s přechodem na koncept superhrubé mzdy, jenž je počínaje rokem 2008 rozhodný pro stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Vývoj daňové sazby je znázorněn v následující tabulce 4.1.

Tabulka 4.1 Vývoj sazby české daně z příjmů fyzických osob v letech 1993 - 2014

Rok	Typ daňové sazby	Počet daňových pásem	Dolní sazba	Horní sazba
1993	progresivní	6	15 %	47 %
1994	progresivní	6	15 %	44 %
1995	progresivní	6	15 %	43%
1996 - 1999	progresivní	5	15 %	40%
2000 - 2005	progresivní	4	15 %	32 %
2006 - 2007	progresivní	4	12 %	32 %
2008 - 2014	lineární	1	15 %	

Zdroj: ASPI, vlastní zpracování

Počínaje rokem 2013 bylo k základní daňové sazbě zavedeno i solidární zvýšení daně. Solidární daň ve výši 7 % se odvádí z kladného rozdílu součtu příjmů podle § 6 a § 7 ZDP a 48násobku průměrné mzdy podle zákona o pojistném na sociální

zabezpečení.¹⁶⁶ Průměrná mzda pro rok 2014 činí 25 942 Kč,¹⁶⁷ solidární daň se tedy bude týkat příjmů převyšujících částku 1 245 216 Kč ročně.

Dle mého názoru by bylo oproti právnímu stavu de lege lata vhodnější zrušit lineární sazbu daně z příjmů fyzických osob a nahradit ji de lege ferenda sazbami progresivními. V tom případě by ovšem muselo rovněž dojít k změně výpočtu základu daně, především k zrušení konceptu superhrubé mzdy a k jeho nahrazení ustanovením, na jehož základě by nedocházelo k navyšování základu daně o platby povinného pojistného.

Domnívám se, že zavedení solidárního zvýšení daně z příjmů fyzických osob je známkou toho, že lineární sazba daně z příjmů fyzických osob není příliš efektivní. Solidární daň je sice vzhledem k výši příjmů, na něž se vztahuje, jakousi daní z příjmů bohatých, nicméně je její zavedení podstatnou známkou možného úmyslu zákonodárce zavést do budoucna opět progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob.

Od roku 2013 se v České republice uplatňuje jakýsi kombinovaný systém, kdy jsou na jedné straně k základu daně připočítávány platby povinného pojistného a na takto upravený základ daně se aplikuje lineární sazba daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 %, a na druhé straně je zavedena jistá míra progresu pro poplatníky s vysokými příjmy. V této souvislosti lze konstatovat, že odstranění superhrubé mzdy by v kombinaci se změnou charakteru sazby daně na progresivní bylo de lege ferenda optimálním a jednodušším řešením.

¹⁶⁶ Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 16 odst. 2. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 22. 3. 2014].

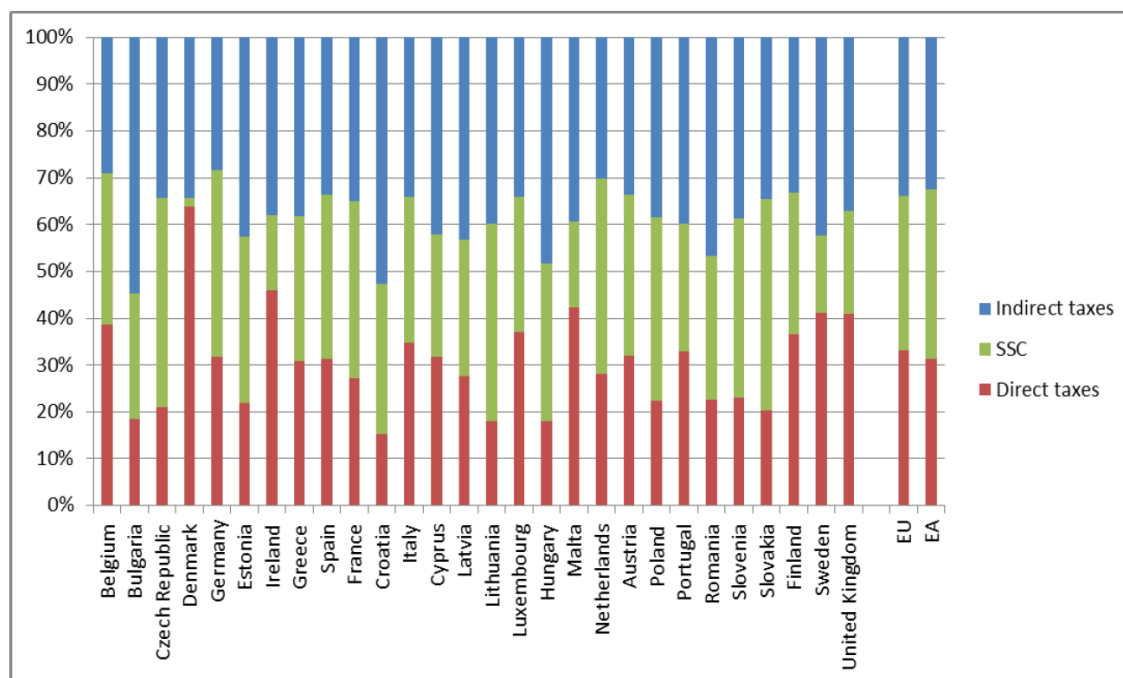
¹⁶⁷ Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky [online]. OSVČ - průměrná mzda. [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.vzp.cz/platci/informace/povinnosti-platcu-metodika/osvc/osvc-prumerna-mzda>>.

5 Zdanění příjmů fyzických osob v některých státech EU

Vzhledem k tomu, že vhodnou inspirací pro právní úpravu české daně z příjmů fyzických osob *de lege ferenda* jsou právní úpravy vyspělých států západní Evropy, byly pro účely srovnání vybrány právní úpravy daně z příjmů fyzických osob Německa, Francie, Velké Británie a Rakouska. V této kapitole bude pro účely jeho pozdějšího srovnání s českou právní úpravou zdanění příjmů fyzických osob analyzováno zdanění příjmů fyzických osob těchto čtyř států.

Výnos daní z příjmů fyzických osob je pouze jedním z mnoha zdrojů příjmů veřejných rozpočtů každého státu. V jednotlivých státech Evropské unie jsou různé přímé daně různě nastaveny, stejně tak jako se liší jejich procentuální výnos na celkovém daňovém výnosu. Struktura daňových příjmů v jednotlivých státech EU je znázorněna v následujícím grafu.

Graf 5.1 Struktura daňových příjmů podle hlavních typů daní v roce 2014: procentní vyjádření celkového daňového zatížení



Zdroj: Taxation, European Commission, 2014¹⁶⁸

¹⁶⁸ Taxation. [online]. European Commission. [cit. 18. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/03_taxation.pdf>.

Z grafu 5.1 plyne, že Česká republika patří společně s Bulharskem, Estonskem, Chorvatskem, Litvou a Slovenskem mezi státy s poměrně nízkým podílem přímých daní (okolo 20 %) na celkovém daňovém zatížení. Je také zřejmé, že podíl sociálních příspěvků na celkovém daňovém zatížení je v České republice nejvyšší, vysoko nad celoevropským průměrem. Naopak velmi nízký podíl nepřímých daní je charakteristický pro Německo, Belgii, Nizozemsko, Dánsko a Lucembursko.

Z grafu 5.1 je zřejmé, že nízký podíl příjmů z přímých daní na celkových daňových příjmech státního rozpočtu je charakteristický pro země východní Evropy (tj. nové členské státy EU), zatímco vysoký podíl přímých a nízký podíl nepřímých daní na celkových výnosech je znatelný ve státech západní Evropy.

Domnívám se, že pokud by se Česká republika chtěla řadit mezi vyspělé evropské státy, je nutné se v oblasti zdanění inspirovat právě právní úpravou států, které už na pomyslném vrcholu v současné době jsou. Rovněž z tohoto důvodu byly pro účely této rigorózní práce vybrány právě právní úpravy Německa, Velké Británie, Francie a Rakouska.

V souladu s výše uvedeným bych považovala za vhodné zamyslet se nad strukturou daní v České republice, kdy na jedné straně státu neplyne příliš vysoký výnos z daní přímých, ale na druhou stranu čeští daňoví poplatníci odvádějí ve srovnání s ostatními státy EU nejvyšší příspěvky na sociální pojištění. Mám za to, že by bylo vhodnější nastavit strukturu výnosů odlišně, konkrétně docílit zvýšením daně z příjmů fyzických osob celkového zvýšení daňových výnosů za současného snížení sociálních odvodů.

5.1 Německo

Německý daňový systém se skládá z cca třiceti různých daní, z nichž jen osm lze považovat za fiskálně významné daně, protože jejich výnos tvoří 91% celkových příjmů státního rozpočtu, přičemž na dvě největší skupiny daní, tj. daně důchodové a daň z obratu, připadá 63 % celkových příjmů státního rozpočtu.¹⁶⁹ Vzhledem k jejich

¹⁶⁹ HABERSTOCK, Lothar; BREITHECKER Volker. *Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*. 14. vyd. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2008. s. 7.

malému fiskálnímu významu bývají zbývající daně často označovány jako daně bagatelní.

Podle rozpočtového určení lze daně dělit na daně federální (státní), daně zemské, daně sdílené, daně obecní a daně církevní.¹⁷⁰ Výnos daně z příjmů fyzických osob se dělí mezi rozpočet státu a spolkových zemí, daně z příjmů jsou totiž daněmi sdílenými. Naproti tomu výhradně do státního rozpočtu plyne např. výnos z některých daní spotřebních, z daně energetické a z příspěvků solidarity, výnos z daně dědické, darovací a z převodu nemovitosti pak plyne do rozpočtů spolkových zemí. Do rozpočtu obcí plynou mimo jiné výnosy z daně živnostenské a pozemkové.

Mezi majetkové daně z příjmů se řadí daň z příjmů fyzických osob (Einkommensteuer), daň z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuer), solidární příplatek (Solidaritätzuschlag), živnostenská daň (Gewerbesteuer) a částečně církevní daň (Kirchensteuer). Podle majetku lze daně dělit na daně dědické (Erbschaftsteuer), daně pozemkové (Grundsteuer) a částečně na daně církevní (Kirchensteuer). Německý daňový systém dále tvoří řada převodních a spotřebních daní.¹⁷¹

Zvláštností německého daňového systému je již zmíněná solidární přírážka či solidární příplatek (Solidaritätzuschlag). Jde o přímou daň ve smyslu německé Ústavy (podle Art. 106 GG), zavedenou s účinností k 1. lednu 1995 za účelem financování jednoty Spolkové republiky Německo (dále jen „SRN“) a stírání rozdílů mezi bývalým západním a východním Německem (tj. mezi „BRD“ a „DDR“). Příplatek se vztahuje na všechny daňové poplatníky rovným dílem, jeho výše je 5,5 %; daň z příjmů fyzických i právnických osob se o něj tedy zvyšuje.

Německá daň z příjmů fyzických osob je upravena v zákoně nazvaném Einkommensteuergesetz (dále jen „EStG“), vydaném dne 16. října 1934, ve znění zveřejněném dne 8. října 2009. Zákon se skládá z 99 paragrafů a je rozdělen do 11 částí.

¹⁷⁰ Bundesministerium der Finanzen. [online]. *Steuern von A bis Z, Ausgabe 2013*. [cit. 15. 12. 2013]. Dostupné z WWW: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2012-06-16-steuern-von-a-z.pdf?__blob=publicationFile&v=14>.

¹⁷¹ Bundesministerium der Finanzen. [online]. *Steuern von A bis Z, Ausgabe 2013*. [cit. 15. 12. 2013]. Dostupné z WWW: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2012-06-16-steuern-von-a-z.pdf?__blob=publicationFile&v=14>.

Fyzická osoba je bez ohledu na svou státní příslušnost považována za rezidenta SRN, pokud má své místo bydliště či místo, kde se obvykle zdržuje, na území SRN. Pro určení obvyklého místa pobytu je rozhodná doba pobytu alespoň 6 měsíců.

Fyzické osoby zdaňují své celosvětové příjmy, pokud spadají do některé ze sedmi kategorií, které stanoví § 2 odst. 1 EStG. Skupiny jsou následující:¹⁷²

- 1) příjmy ze zemědělství a lesnictví,
- 2) příjmy z obchodu a podnikání,
- 3) příjmy ze samostatné výdělečné činnosti,
- 4) příjmy ze zaměstnání, včetně kompenzací z bývalých zaměstnání,
- 5) příjmy z kapitálového majetku a investování,
- 6) příjmy z pronájmu nemovitého majetku a určitého movitého majetku a příjmy z licenčních plateb,
- 7) ostatní příjmy (zisky ze soukromých transakcí, výživného, rent apod.).

Metoda pro výpočet zdanitelného příjmu je závislá na kategorii příjmu. V případě prvních dvou kategorií se zdanitelný příjem vypočítá jako rozdíl čisté hodnoty aktiva na konci roku a čisté hodnoty aktiva na konci roku předešlého, jde tedy o metodu porovnání čistých hodnot aktiv. Pro ostatní kategorie příjmů se uplatňuje metoda čistého příjmu, kdy se zdanitelný příjem vypočítá snížením hrubého příjmu o související výdaje.¹⁷³ Základ daně je pak součtem všech dílčích základů podle stanovených kategorií příjmů.

Dle mého názoru je takto stanovený základ daně u příjmů ze zaměstnání vhodnější a jasnější než český koncept superhrubé mzdy.

Ustanovení § 3 EStG obsahuje rozsáhlý výčet příjmů osvobozených od daně. Mezi příjmy osvobozené od daně patří dávky v rámci zdravotního a úrazového pojištění, dávky vyplacené z pojištění pro případ invalidity a stáří, různé sociální platby (mateřská, podpora v nezaměstnanosti, věcné dávky, příspěvky na péči o dítě apod.),

¹⁷² Einkommensteuergesetz, ve znění zveřejněném dne 8. října 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), § 2 odst. 1. In: Gesetze im Internet [online]. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz [cit. 21. 1. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.gesetze-im-internet.de/estg/>>.

¹⁷³ SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 335.

jednorázové platby v rámci zákonného důchodového pojištění, různé druhy stipendií, odškodnění podle zákona o vyrovnání, příjmy v hostitelské rodině pro začlenění zdravotně postižených nebo s rizikem postižení.

5.1.1 Příjmy ze závislé činnosti

Za zdanitelný příjem se považuje částka poskytnutá zaměstnanci jako jeho příjem v hotovosti anebo v naturáliích. Příplatek za práci přesčas podléhá zdanění s určitými výjimkami týkajícími se noční práce, práce v neděli a práce ve státní svátky. Pokud nedojde k překročení procentních limitů výše příplatku za práci přesčas k výši základní mzdy, které jsou stanoveny v § 3b EStG, nepodléhají příplatky za práci přesčas v noci, v neděli a ve státní svátky zdanění.¹⁷⁴

Podle § 9 EStG je možné od příjmů odečíst veškeré náklady na jejich pořízení, zachování a udržení. Náklady musí být odečteny v té kategorii příjmů, v níž vznikly. Mezi náklady na pořízení, zachování a udržení příjmů patří i náklady zaměstnance na cestování mezi jeho prací a domovem. Bez ohledu na způsob dopravy a na to, zda byly skutečné výdaje vynaloženy, lze odečíst 0,30 EUR za každý kilometr cesty jedním směrem, nejvýše však 4 500 EUR. Odpočet se potom vypočítá jako násobek počtu pracovních dní v roce, počtu kilometrů jedním směrem a 0,30 EUR.¹⁷⁵ Pokud je k dopravě používán osobní automobil, může být uplatněn odpočet vyšších skutečných nákladů.

Pokud dojde k přemístění zaměstnavatele do jiného města, může zaměstnanec za určitých podmínek uplatnit odpočet nákladů na stěhování z důvodů změny místa výkonu práce nebo náklady na stěhování za účelem snížení dojezdové vzdálenosti do práce o alespoň jednu hodinu, a to až do výše dosažených příjmů.

Odpočet nákladů pro domácí kancelář do výše 1 250 EUR může uplatnit poplatník, který vykonává práci z domova, pokud neexistuje jiné místo, odkud by vykonával své profesní aktivity. Od příjmů lze rovněž za určitých podmínek odečítat

¹⁷⁴ Např. příplatek za práci přesčas v noci nepodléhá zdanění, pokud nepřesáhne 50 % základní mzdy.

¹⁷⁵ Vereinigte Lohnsteuerhilfe e. V. [online]. *Wie wird die Pendlerpauschale berechnet*. [cit. 1. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.vlh.de/wissen-service/steuer-abc/wie-wird-die-pendlerpauschale-berechnet.html>>.

náklady vzniklé s vedením dvou domácností na území Německa. Skutečné náklady na vedení dvou domácností mohou být uznány do výše 1 000 EUR za měsíc. Odpočitatelné jsou i náklady na pracovní náčiní a pracovní oděv, pokud ho lze používat pouze v souvislosti s výkonem práce.

Lze konstatovat, že německá právní úprava uznává za daňově účinné i takové náklady na pořízení, zachování a udržení příjmů, které česká právní úprava vůbec nezná.

5.1.2 Příjmy z podnikání

Obecně se k vypočtení zdanitelného příjmu u příjmů ze zemědělství a lesnictví nebo u příjmů z obchodu a podnikání použije metoda porovnání čistých hodnot aktiv. Metoda čistého příjmu však může být použita u příjmů ze zemědělství a lesnictví nebo u příjmů z obchodu a podnikání, pokud roční zisk nepřesáhne 50 000 EUR, a zároveň obrat nepřesáhne 500 000 EUR.¹⁷⁶

Při použití obou metod lze od příjmů odečítat náklady vzniklé na jejich vytvoření a udržení. U příjmů ze samostatné výdělečné činnosti se obecně použije metoda čistého příjmu, daňový poplatník si ovšem může zvolit i metodu porovnání čistých hodnot aktiv.

5.1.3 Investiční příjmy

Příjmy z kapitálového majetku zahrnují příjmy z dividend a úroků, licenčních poplatků, příjmy z tichého společenství, příjmy z nemovitého majetku a příjmy z prodeje akcií a jiných finančních nástrojů, jako jsou opce, futures, swapy apod. U příjmů podle kategorie č. 5, tj. příjmů z kapitálového majetku a investování, je možno uplatnit roční odpočet až do výše 801 EUR, popř. dvojnásobek při společném zdanění manželů.

Co se týče propojení daně z příjmů fyzických osob s daní z příjmů právnických osob, uplatňoval se v Německu až do roku 2007 systém s částečným zahrnutím (PIN).

¹⁷⁶ SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 337.

Počínaje rokem 2008 se v Německu až na některé výjimky používá klasický systém (CL) připouštějící dvojí zdanění, jelikož zisky společnosti jsou zdaněny na úrovni společnosti a vyplacené dividendy jsou pak znovu zdaněny na úrovni akcionářů, bez možnosti započíst daň zaplacenou společností. V případě akcionářů, kteří jsou fyzickými osobami, jsou však tyto kapitálové příjmy zdaněny odděleně lineární srážkovou daní, čímž jsou negativní dopady dvojího zdanění zmírněny. V tomto případě tedy jde o aplikaci systému s částečným zahrnutím.

Konkrétně jde o příjmy ze soukromých kapitálových investic, kdy se aplikuje srážková daň ve výši 25 %, zvýšená o solidární příplatek na 26,38 %. Systém s částečným zahrnutím se týká rovněž kapitálových příjmů z podnikání fyzických osob, kdy jen 60 % vyplaceného zisku podléhá zdanění.

5.1.4 Odpočitatelné položky

Za odpočitatelné položky lze považovat zvláštní výdaje ve smyslu § 10 a § 10a EStG, o něž se snižuje zdanitelný příjem. Patří zde celá řada nákladů, které jsou daňově uznatelné.

Mezi osobní náklady, o které si mohou němečtí daňoví poplatníci snížit daňový základ, patří především příspěvky na pojištění a dary. Příspěvky poplatníka na certifikované soukromé penzijní pojištění jsou odpočitatelné až do výše 2 100 EUR ročně, pokud poplatník zároveň odvádí zákonné příspěvky do důchodového systému.

Dary na podporu daňově privilegovaných účelů mohou být odečteny od daňového základu do výše 20 % celkového příjmu.¹⁷⁷ Podnikatelé si alternativně mohou zvolit odpočet až 0,4 % celkového součtu jejich obratu a mezd. Dary a příspěvky do nadačního kapitálu nově zřízené nadace jsou odpočitatelné do výše 1 miliónu EUR, popř. 2 miliónů EUR u manželů, jejichž příjmy podléhají společnému zdanění manželů. Tento odpočet lze uplatnit jednou za 10 let, a to buď v roce uskutečnění daru, anebo v následujících devíti zdaňovacích obdobích. Dary politickým stranám jsou uznatelné

¹⁷⁷ Einkommensteuergesetz, ve znění zveřejněném dne 8. října 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), §§ 52 - 54. In: Gesetze im Internet [online]. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz [cit. 21. 1. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.gesetze-im-internet.de/estg/>>.

až do celkové výše 1 650 EUR a v případě společného zdanění manželů až do výše 3 300 EUR za kalendářní rok.

Mezi ostatní výdaje, které jsou odpočitatelné od daně, patří výživné pro rozvedeného manžela či odloučeného partnera, pokud tento manžel či partner souhlasí s postavením daňového subjektu ve vztahu k částce vyplaceného výživného. Výživné je možno odečíst až do výše 13 805 EUR ročně.

Za určitých podmínek je rovněž možno odečítat zaplacené církevní daně. Pokud daňový poplatník studuje, může si od daně odečíst náklady na své odborné vzdělání do výše 6 000 EUR. To se týká jak školného, tak různých nákladů na knihy, studijní materiály, vybavení apod.

Mimo zmíněných odpočitatelných položek mohou němečtí daňoví poplatníci uplatňovat i mimořádné náklady, pokud byly nevyhnutelné a převyšují náklady srovnatelné skupiny poplatníků se srovnatelným příjmem. Příkladem mohou být náklady vzniklé v důsledku nemoci. Pro některé typy nákladů, jako profesní vzdělávání dětí, náklady na domácí péči o seniory nebo nemocné, jsou stanoveny pevné odpočitatelné částky. Rodiče pečující o dítě mladší 14 let nebo o dítě mladší 25 let, které je fyzicky či mentálně postižené, si mohou odečíst dvě třetiny svých nákladů na péči o toto dítě, nejvýše však 4 000 EUR.

Každý poplatník německé daně z příjmů fyzických osob si může svůj daňový základ snížit o 8 130 EUR, popř. o dvojnásobek u společného zdanění manželů. Za každé na poplatníkovi závislé dítě lze uplatnit odpočet ve výši 2 184 EUR, a dále 1 320 EUR za péči o dítě a jeho vzdělání. U společného zdanění manželů jsou odpočty dvojnásobné. Podmínkou pro odpočty za dítě je, že příjem dítěte nesmí přesáhnout součet těchto odpočtů. Odpočty za dítě se uplatňují v proporční výši každý měsíc, za první a druhé dítě činí 184 EUR měsíčně, za třetí 190 EUR a za každé další dítě pak 215 EUR. Další zvýhodnění podle § 24b EStG se formou odpočtů až do výše 1 308 EUR vztahuje na rodiče-samoživitele, pokud s nimi v domácnosti žije alespoň jedno nezletilé dítě.

Německá právní úprava nabízí v porovnání s českou právní úpravou spoustu položek odpočitatelných od základu daně. Oproti České republice má však v Německu odpočet za poplatníka charakter položky snižující základ daně, nikoliv daňové slevy. Stejně platí i ohledně odpočtů za děti, které mají v České republice charakter daňové slevy.

5.1.5 Slevy na dani

Slevy na dani se týkají podnikajících fyzických osob, které mohou využít paušální slevy na dani z příjmů fyzických osob, což je důsledkem toho, že takovýto poplatníci nemusejí platit živnostenskou daň ze svého podnikatelského příjmu.

Podle ustanovení § 35a EStG mohou uplatnit specifické slevy na dani osoby zaměstnané v domácnosti. Sleva činí 20 % nákladů vynaložených daňovým poplatníkem na péči a podpůrné služby, nebo nákladů, které poplatníkovi vznikají v souvislosti s prací v domácnosti, maximálně však 4 000 EUR. Tato sleva na dani nemůže vést k navrácení peněz a týká se jen výdajů, které nejsou předmětem jiných odpočtů.

5.1.6 Sazba

Sazba německé daně z příjmů fyzických osob je proporcionální progresivně klouzavá, jelikož jsou přechody mezi jednotlivými pásmy poněkud plynulé a liší se v případě poplatníka – jednotlivce a v případně společného zdanění manželů. Pro odvození sazby je rozhodný roční příjem. Manželé si přitom mohou zvolit, zda chtějí zdanit své společné roční příjmy, anebo každý své příjmy zvlášť.

Vzorce pro výpočet samotného daňového odvodu ze zdanitelného příjmu jsou uvedeny v § 32a EStG, kde je stanoveno pět tarifních pásem s rozdílnými metodami výpočtu daňového odvodu. Pro výpočet je stěžejní tzv. základní osvobozená částka (Grundfreibetrag), od níž se odvozuje a vypočítává konstanta sloužící k stanovení daňového základu. Roční příjem nedosahující této hranice zároveň podléhá 0 % sazbě daně z příjmů. Základní osvobozená částka se v ročních, někdy i několikaročních intervalech mění; počínaje rokem 2014 činí 8 354 EUR.

Jednotlivá daňová pásma jsou uvedena v tabulce 5.1.

Tabulka 5.1 Sazba německé daně z příjmů fyzických osob

Roční zdanitelný příjem v eurech	Rozpětí daňové sazby
do 8 130 EUR	0 %
8 131 - 13 469 EUR	14 – 23,97 %
13 470 - 52 881 EUR	23,97 – 42 %
52 882 - 250 730 EUR	42 %
od 250 731 EUR	45 %

Zdroj: Einkommensteuergesetz, §32a; vlastní zpracování

V případě společného zdanění manželů jsou rozpětí daňových sazeb shodná, aplikují se ale vždy na dvojnásobek ročních zdanitelných příjmů, které jsou uvedeny v levém sloupci tabulky 5.1. Společné zdanění manželů proto přináší největší daňovou úsporu manželům, jejichž výše ročních příjmů se diametrálně liší. Lze konstatovat, že pro manžely, jejichž roční příjmy jsou v podobné či shodné výši, nemá společné zdanění manželů příliš velký význam.

V porovnání s Českou republikou se v Německu uplatňují vyšší daňové sazby, nicméně se aplikují na základ daně, který je součtem příjmů podle jednotlivých kategorií příjmů a není zvýšen o pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, jak je tomu v České republice. Tento fakt má za následek stírání na první pohled velkého rozdílu mezi možnou konečnou daňovou povinností poplatníka v České republice a v Německu.

Podle toho, zda je daňový poplatník svobodný, ženatý, ovdovělý, zda mu vznikl nárok na daňovou slevu na dani pro samoživitele, zda jeho manželu plyne příjem apod., jsou daňoví poplatníci rozděleni do šesti daňových tříd podle ustanovení § 38b EStG.¹⁷⁸ Daňová třída je pak rozhodná pro to, které a jak vysoké daňové úlevy může daňový poplatník uplatnit.

¹⁷⁸Einkommensteuergesetz, ve znění zveřejněném dne 8. října 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), §38b. In: Gesetze im Internet [online]. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz [cit. 21. 1. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.gesetze-im-internet.de/estg/>>.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, přičemž pro příjmy z obchodu a podnikání si poplatník může zvolit jako zdaňovací období hospodářský rok. Daňové přiznání podává každý poplatník sám, manželé si mohou zvolit, že jej podají společně. Daňové přiznání se podává do 31. května roku následujícího po daňovém roku, jehož se týká.

Domnívám se, že německý systém zdanění příjmů fyzických osob je nastaven velmi výhodně pro daňové poplatníky. Je tomu tak především proto, že je daňovým poplatníkům umožněno uplatňovat široké spektrum nákladů vynaložených na získání, udržení a zajištění příjmů, např. náklady zaměstnance na cestování mezi jeho prací a domovem, náklady na stěhování, na pracovní náčiní, pracovní oděv apod. Další daňovou výhodou jsou odpočitatelné položky, kdy je za určitých podmínek možno uplatňovat i mimořádné náklady.

Mám za to, že právní úprava německé daně z příjmů fyzických osob velmi dobře reflektuje nestálé životní situace i sociální postavení poplatníka a je tak lépe nastavena, nežli právní úprava česká.

5.2 Velká Británie

Daňový systém Velké Británie¹⁷⁹ čítá velký počet daní, jehož konečný výčet je značně složité sestavit. Mezi britské přímé daně patří především daň z příjmů fyzických osob (Income Tax), daň z příjmů právnických osob (Corporation Tax), daň z kapitálových výnosů (Capital Gains Tax), příspěvky do národního pojištění (National Insurance Contributions), dědická daň (Inheritance Tax), daň z příjmů z ropy (Petroleum Revenue Tax), daň z nemovitostí (Stamp Duty Land Tax) a daň z cenných papírů (Stamp Duty Reserve Tax).¹⁸⁰ Mezi nepřímé daně se ve Velké Británii řadí především daň z přidané hodnoty (Value Added Tax) a dále pak řada spotřebních a ekologických daní, např. daň z tabáku (Tobacco Products Duty), daně z alkoholu (Alcoholic Liquor Duties), daně z hazardu (Lottery Duty, Bingo Duty, Gaming Duty,

¹⁷⁹ Pro účely této práce je pod zkratkami „Velká Británie“ či „Spojené království“ myšleno Spojené království Velké Británie a Severního Irsku.

¹⁸⁰ HM Revenue & Customs [online]. *List of 'direct taxes'*. [cit. 20. 2. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/complaints-appeals/how-to-appeal/direct-tax.htm#1>>.

Pool Betting Duty, Amusement Machine Licence Duty), daň z kameniva (Aggregates Levy), daň ze změny klimatu (Climate Change Levy), daň ze skládky odpadů (Landfill Tax) atd.¹⁸¹

Co se týče pojistného, platí se ve Velké Británii tzv. National Insurance Contributions, tedy příspěvky do národního pojištění, které v sobě zahrnují jak pojistné na zdravotní, tak i na sociální pojištění a platí se bez ohledu na to, zda je poplatník v zaměstnaneckém poměru, či je osobou samostatně výdělečně činnou. Příspěvky do národního pojištění jsou závislé na výši příjmu poplatníka a jsou rovněž stanoveny v odlišné výši pro zaměstnance a pro osoby samostatně výdělečně činné.

Právní úprava daně z příjmů fyzických osob je ve Velké Británii roztržena do několika legislativních předpisů. Mezi nejdůležitější daňové zákony patří následující právní předpisy.¹⁸²

- **Income Tax Act 2007**, tj. zákon o daních z příjmů upravující daň z příjmů fyzických osob, známý též jako „ITA 2007“. Ve svém znění odkazuje na níže uvedené zákony.
- **Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005**, známý též jako „ITTOIA 2005“, upravující zdanění příjmů z obchodní a jiné činnosti.
- **Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003**, známý též jako „ITEPA 2003“, upravující zdanění mezd a důchodů.
- **Income and Corporation Taxes Act 1988**, známý též jako „ICTA 1988“, upravující komplexněji daň z příjmů fyzických i právnických osob.
- **Taxation of Chargeable Gains Act 1992**, známý též jako „TCGA 1992“, upravující zdanění nabytých zisků.

¹⁸¹ HM Revenue & Customs [online]. *List of 'indirect taxes'*. [cit. 20. 2. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/complaints-appeals/how-to-appeal/indirect-tax.htm>>.

¹⁸² The Official Home of Revised Enacted UK Legislation [online]. *Tax Acts*. [cit. 20. 2. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.legislation.gov.uk/all?title=income%20tax>>.

- **Trusts (Capital and Income) Act 2013**, známý též jako „TCIA 2013“, upravující zdanění příjmů trustů.
- **Capital Allowances Act 2001**, známý též jako „CAA 2001“, upravující úlevy na dani z příjmů fyzických a právnických osob ve formě kapitálových a investičních výdajů.
- **Finance Act 2013**, známý též jako „FA 2013“, což je aktuální znění finančního zákona, který je vydáván každý rok. Tímto zákonem jsou mimo jiné každoročně stanovovány sazby daně z příjmů fyzických osob.

Domnívám se, že rozdělení právní úpravy jedné daně – tj. daně z příjmů fyzických osob do osmi zákonů je velmi nepřehledné. V tomto ohledu považuji českou legislativní úpravu, kdy je právní úprava daně z příjmů fyzických osob obsažena komplexně v jednom zákoně, za mnohem jednodušší a efektivnější.

Pro účely výběru daní zahrnuje Spojené království území Anglie, Walesu, Skotska, šesti zemí na území severovýchodní části ostrova Irsko (tj. Severní Irsko) a kontinentální šelf Spojeného království. Daňová jurisdikce se naproti tomu neuplatňuje na Normanských ostrovech Jersey a Guernsey a na ostrově Man.

Daňovými poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou osoby s trvalým bydlištěm a místem obvyklého pobytu na území Spojeného království a nerezidenti zdaňují své příjmy plynoucí ze Spojeného království. Britský daňový zákon postrádá explicitní definici rezidenta a nerezidenta; tyto definice však jsou nahrazeny pokyny Finančního a celního úřadu Jejího Veličenstva (Her Majesty's Revenue and Customs, dále jen „HMRC“), což je neministerské oddělení britské vlády zodpovědné mimo jiné za výběr daní. Jedním z rozlišovacích kritérií pro posouzení rezidenta je pobyt na území Velké Británie déle než 183 dní v daňovém roce. Stejně tak daňové zákony neobsahují explicitní definici daňového poplatníka.

Zdanitelným příjmem rezidenta je jeho celosvětový příjem, přičemž na různé druhy příjmů se vztahují různá pravidla, což je rovněž důsledkem četného počtu

daňových zákonů. Pro výpočet zdanitelného příjmu poplatníka je nutno zkoumat jeho celkový příjem, což je součet příjmů ze všech zdrojů. Odpočty se uplatňují pro každý typ příjmů zvlášť, sleva na dani za poplatníka, pokud se aplikuje, se pak odečítá od součtu všech poplatníkových příjmů.

Ani ve Velké Británii není zaveden koncept superhrubé mzdy. Vzhledem k tomu, že se uplatňují 3 sazby daně odvislé od typu příjmu (viz dále), je konečná daňová povinnost součtem daňových povinností ze tří dílčích základů daně.

Mezi příjmy osvobozené od zdanění patří přídavky na živobytí pro zdravotně postižené, příspěvky na pečovatelskou službu, přídavky na děti, přídavky na poručníky, mateřská, výživné, nemocenská po dobu prvních 28 týdnů pracovní neschopnosti, příspěvky při těžké invaliditě, vdovský válečný důchod, příspěvky v nezaměstnanosti, pokud poplatník neuhradil na odvodech dostatečný obnos národního pojistného plnění. Seznam dávek sociálního zabezpečení, které jsou osvobozeny od daně, je uveden v části desáté ITEPA 2003.¹⁸³ Od daně je také osvobozen příjem z pronájmu vlastního domu či bytu do výše 4 250 GBP ročně a úrokové výnosy ze spořicíh účtů jednotlivců.

Mezi zdanitelné příjmy patří:¹⁸⁴

- příjmy ze závislé činnosti,
- příjmy ze samostatné výdělečné činnosti,
- většina důchodových příjmů (vyplacené státem, společnostmi a osobní důchody),
- úrok z většiny úspor,
- výnosy z akcií a dividend,
- příjmy z pronájmu,
- příjmy vyplacené trustem.

¹⁸³ HM Revenue & Customs [online]. *Social security benefits: list of non-taxable social security benefits*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/eimanual/EIM76100.htm>>.

¹⁸⁴ HM Revenue & Customs [online]. *Income Tax - the basics*. [cit. 20. 2. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/basics.htm>>.

5.2.1 Příjmy ze závislé činnosti

Příjmy ze závislé činnosti jsou upraveny v druhé části ITEPA 2003 a jsou to příjmy, které obdrží poplatník z titulu zaměstnání či funkce. Příjem ze závislé činnosti je definován v sekci sedmé ITEPA 2003 a skládá se z obecných a zvláštních příjmů ze zaměstnání.¹⁸⁵ Zvláštní či specifické příjmy jsou definovány zbytkovou klauzulí jako všechno, co není zákonem považováno za obecný příjem. Konkrétně pak jde hlavně o platby při rozvázání pracovního poměru, platby plynoucí z neschválených důchodových systémů, anebo příjmy z akcií včetně opcí.¹⁸⁶ Speciální daňová pravidla se týkají rovněž zdanění příjmů nerezidentů, pravidla pro jejich posuzování jsou obsažena v kapitolách 4 a 5 části druhé ITEPA 2003.¹⁸⁷

Pro daňové účely se za příjem považuje jakýkoliv plat, mzda či odměna, jakýkoliv jiný peněžní či peněžní hodnotou vyjádřitelný zisk obdržený zaměstnancem, nebo cokoliv jiného, co představuje výdělek ze zaměstnání. Britská definice příjmu je velmi široká a abstraktní, konkrétními příklady toho, co lze považovat za příjem, jsou bonusy, provize, příplatky za práci přesčas a jakékoliv mimořádné odměny.¹⁸⁸

Příjmy ze závislé činnosti zahrnují příjmy z plného, částečného i dočasného zaměstnání. Zdaněny jsou rovněž i některé benefity, které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci, jako např. služební automobil používaný i pro soukromé účely, půjčky s nízkými úrokovými sazbami, poskytnuté ubytování, zdravotní pojištění atd.¹⁸⁹ Naproti tomu existují zaměstnanecké benefity, které zdanění nepodléhají, např. stravování zajištěné pro všechny zaměstnance v závodní jídelně, teplé nápoje a voda poskytovaná v práci, mobilní telefon, parkování poblíž práce a péče o děti.

¹⁸⁵ HM Revenue & Customs [online]. *Employment Income: Introduction*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM00510.htm>>.

¹⁸⁶ HM Revenue & Customs [online]. *Employment income: specific employment income*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM00512.htm>>.

¹⁸⁷ HM Revenue & Customs [online]. *The scope of the charge to tax on general earnings: introduction*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM40001.htm>>.

¹⁸⁸ HM Revenue & Customs [online]. *Employment income: meaning of earnings: non-cash earnings: earnings for NIC purposes*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM00520.htm>>.

¹⁸⁹ HM Revenue & Customs [online]. *Tax and National Insurance on company benefits*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/working/bens-shares-tips/benefits.htm>>.

Pro účely stanovení daňového základu lze uplatnit odpočty z příjmů ze závislé činnosti. Pravidla pro uplatňování odpočtů jsou upravena v sekci 336 ITEPA 2003 a jde o celou řadu zásad, jak lze uplatňovat odpočty, přičemž některé odpočty mohou být uplatněny prakticky u všech typů příjmů ze závislé činnosti, jiné se ovšem vztahují jen k určitým typům zisků. Odpočet výdajů je přípustný pouze tehdy, pokud se jedná o výdaj, který by musel vynaložit každý zaměstnanec v obdobném zaměstnaneckém poměru, musí jít o výdaj nezbytný a prokazatelný, vynaložený v souvislosti s plněním zaměstnanecké povinnosti.¹⁹⁰ Mezi základní typy těchto odpočitatelných výdajů patří cestovní výdaje (mezi zaměstnáním a místem výkonu práce, které je v zámorí, cestovní výdaje zaměstnanců pracujících v zahraničí, cestovní výdaje cizinců pracujících ve Spojeném království, ubytování v zahraničí a pobytové náklady pro zámořské zaměstnání apod.), odpočty z příjmů námořníků, kapitálové příspěvky na stroje a strojní zařízení, závazky zaměstnanců a pojištění odpovědnosti za škodu, profesionální členské poplatky aj.¹⁹¹

Domnívám se, že rovněž britská právní úprava je co do počtu daňově účinných nákladů na pořízení, zachování a udržení příjmů k daňovým poplatníkům štedřejší než právní úprava česká. V porovnání s Německem však britská právní úprava natolik výhodná není.

Mezi další typ příjmů podléhajících zdanění za určitých podmínek patří důchody vyplacené státem, tj. vdovské důchody, starobní důchody a důchody vyplacené společnostmi. Důchody jsou zdaňovány prakticky stejným způsobem jako příjmy ze závislé činnosti, předmětem daně ovšem nejsou vždy. V případě, že součet příjmů poplatníka plynoucí např. z jeho pracovního poměru, soukromého důchodového pojištění a důchodu vyplaceného státem převyšuje limit možných daňových úlev na poplatníka, je tento rozdíl předmětem daně z příjmů.¹⁹²

¹⁹⁰ HM Revenue & Customs [online]. *The general rule for employees' expenses: key words and phrases* [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM31630.htm>>.

¹⁹¹ HM Revenue & Customs [online]. *Deductions from general earnings: where to find instructions*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM31611.htm>>.

¹⁹² HM Revenue & Customs [online]. *Tax on your State Pension*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/pensioners/pension-statepension.htm>>.

5.2.2 Příjmy z podnikání

V případě samozaměstnávání odvádí poplatník daň i národní pojištění sám na svou zodpovědnost. Poplatník musí být zároveň registrován u HMRC.¹⁹³ Mezi příjmy ze samozaměstnávání se řadí příjmy z živnosti či podnikání. Rovněž od příjmů ze samostatné výdělečné činnosti lze odečítat některé typy výdajů. Určité výdaje lze přitom uplatnit jak v současném zdaňovacím období, tak ve čtyřech předchozích zdaňovacích obdobích. Mezi uznatelné typy výdajů lze řadit výdaje související s podnikáním, konkrétně výdaje za účetnictví, reklamu, pojištění, nákup zboží, které slouží k dalšímu prodeji či k poskytnutí služby, výdaje za pronájem, poplatky, vodu, energii, pokud souvisejí s podnikáním, bankovní poplatky, úroky z podnikatelských úvěrů, výdaje za mzdy a odměny vyplacené zaměstnancům plus ostatní náklady na zaměstnance, výdaje na cestování, nedobytné pohledávky, poštovné, výdaje na kancelářské potřeby, telefon a internet, odborné časopisy, oděv s logem společnosti a bezpečností oděv.¹⁹⁴

5.2.3 Investiční příjmy

Investiční příjmy podléhající zdanění jsou upraveny v části čtvrté ITTOIA 2005, přičemž dani podléhají úroky z úspor na bankovních účtech a na účtech stavebních spořitelen, kromě individuálních spořicíh účtů, úroky z dluhopisů, výnosy z investic, příjmy ve formě dividend z akcií společností, tuzemských i zahraničních. Výdaje související s dosažením a udržením investičních příjmů je možno odečítat. Zdanitelnými příjmy z pronájmu jsou příjmy z pronájmu vlastního domu či bytu, které přesahují 4 250 GBP ročně, a příjmy ze všech ostatních pronájmů.

Vzhledem k tomu, že se ve Spojeném království uplatňuje daňový systém s částečnou imputací, jsou dividendy zdaňovány též na úrovni akcionáře, a jsou tedy předmětem daně z příjmů fyzických osob. Sazby daně z dividend jsou uvedeny v tabulce 5.3, viz dále.

¹⁹³ HM Revenue & Customs [online]. *Employed and self-employed tax and National Insurance*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/working/intro/employed-selfemployed.htm>>.

¹⁹⁴ HM Revenue & Customs [online]. *Tax allowances and reliefs if you're self-employed*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/relief-self-emp.htm>>.

5.2.4 Odpočitatelné položky

Britští daňoví poplatníci si mohou každý rok odečíst od svých celkových příjmů částku, která dani nepodléhá.¹⁹⁵ Jde de facto o obdobu nezdanitelné části základu daně.¹⁹⁶ Výše tohoto osobního odpočtu je závislá na datu narození daňového poplatníka a na výši jeho celkového ročního příjmu, který zahrnuje nejen příjem ze závislé činnosti, ale např. i důchody, úroky z úspor a jiné typy příjmů. Pro daňový rok 2014/2015 byly stanoveny 3 úrovně osobních odpočtů, viz následující tabulka 5.2.

Tabulka 5.2 Výše osobního daňového odpočtu ve Velké Británii pro daňový rok 2014/2015

Kritérium data narození daňového poplatníka	Výše maximálního celkového ročního příjmu	Výše odpočtu od základu daně
Narozen před 6. dubnem 1938	27 000 GBP	10 660 GBP
Narozen po 6. dubnu 1938 a před 5. dubnem 1948	27 000 GBP	10 500 GBP
Narozen po 5. dubnu 1948	100 000 GBP	10 000 GBP

Zdroj: HMRC: Personal Allowance; vlastní zpracování

Pokud celkový roční příjem poplatníka přesahuje maximální limit stanovený pro jeho kategorii a zároveň nedosahuje výše 100 000 GBP, bude odpočet snížen o polovinu částky, o kterou jeho celkový roční příjem přesahuje limit. V případě, že celkový roční příjem poplatníka přesahuje 100 000 GBP, bude výše jeho odpočtu snížena o polovinu částky, o níž limit 100 000 GBP přesahuje. Toto pravidlo se uplatní pro všechny daňové poplatníky mající celkový roční příjem vyšší než 100 000 GBP, a to bez ohledu na datum jejich narození.¹⁹⁷

Lze tedy konstatovat, že britská osobní odpočitatelná položka není závislá na typu příjmu, ale na datu narození daňového poplatníka a na výši jeho celkového příjmu. Jde tedy o značnou odlišnost oproti české právní úpravě. De facto se jedná o paušální

¹⁹⁵ Další specifické odpočty závislé na typu příjmů viz subkapitola 5.2.1 a 5.2.2.

¹⁹⁶ HM Revenue & Customs [online]. *Personal Allowance*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/personal-allow.htm>>.

¹⁹⁷ HM Revenue & Customs [online]. *Personal Allowance*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/personal-allow.htm>>.

odpočet v proměnlivé výši, který se bude dotýkat většiny daňových poplatníků, což je pro ně dle mého názoru velmi výhodné. Takovýto odpočet lze rovněž považovat za méně administrativně náročný, než by byl odpočet mnoha různých položek.

Za určitých podmínek může daňový poplatník převést svůj odpočet na svého manžela či partnera. Speciální daňové odpočty pak mohou uplatňovat nevidomí.

Dary jednotlivců britským charitám jsou předmětem zákonem stanovených daňových úlev, bez ohledu na jejich výši či na to, zda jsou pravidelné nebo jednorázové.

Příspěvky na penzijní připojištění jsou zaměstnancům strhávány ze mzdy před vypočtením daně. Jsou tak de facto odečítány od daňového základu. Daňové zvýhodnění pro plátce do osobního důchodového systému spočívá ve zvýšení zaplacené částky o 20 %.¹⁹⁸

5.2.5 Slevy na dani

Slevy na dani nejsou ve Spojeném království příliš rozšířeným institutem, což vyplývá i z úzkého okruhu daňových poplatníků, kteří mohou slevy na dani uplatňovat. Sleva na dani se týká pouze manželských párů či civilních partnerství, pokud je alespoň jeden z manželů či partnerů narozen před 6. dubnem 1935. V tom případě si může tento manžel či partner (popřípadě manžel či partner mající vyšší příjem) snížit svou daňovou povinnost o 10 % částky, která je stanovena pro aktuální zdaňovací období jako Married Couple's Allowance a je závislá na výši jeho příjmu. Pro zdaňovací období 2014/2015 činí maximální výše Married Couple's Allowance 8 165 GBP a minimální výše je 3 140 GBP. V závislosti na výši příjmu si poplatník může odečíst z daňové povinnosti 10 % z této částky, minimálně tedy 314 GBP a maximálně 816,50 GBP.¹⁹⁹

Od slev na dani je nutno odlišovat slevu na dítě (Child Tax Credit) a slevu pro pracující (Working Tax Credit), jelikož jde o formy plateb sociálního zabezpečení, nikoliv o slevy na dani ve smyslu, v jakém jsou upraveny v českém daňovém prostředí.

¹⁹⁸ HM Revenue & Customs [online]. *Tax relief on pension contributions*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/relief-pension.htm>>.

¹⁹⁹ HM Revenue & Customs [online]. *Married Couple's Allowance - includes civil partnerships*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/married-allow.htm>>.

Ve srovnání s českou právní úpravou je okruh britských slev na dani poněkud malý. Slevy na dani rovněž nepřísluší každému poplatníkovi, což lze hodnotit negativně. Na druhou stranu mohou být britské slevy na dani kompenzovány osobními odpočty od daňového základu, které se dotýkají širokého spektra daňových poplatníků, viz kapitola 5.2.4.

5.2.6 Sazba

Sazba daně z příjmů fyzických osob je ve Spojeném království stanovena jako proporcionalní progresivně klouzavá, její výše roste v závislosti na daňovém pásmu. Hraniční výše ročního příjmu pro účely daňových pásem jsou stanovovány zpravidla každoročně. Speciální daňové sazby se aplikují na příjmy z dividend a z ostatních příjmů, viz následující tabulka 5.3.

Tabulka 5.3 Sazba britské daně z příjmů fyzických osob podle druhu příjmů

Daňové pásmo v britských librách	Daňová sazba u příjmů z úspor	Daňová sazba u příjmů z dividend	Daňová sazba u ostatních příjmů
0 - 2 790 GBP ročně (počáteční míra pro úspory)	10 %	Neuplatňuje se	Není stanovena
0 - 32 010 GBP ročně (základní sazba)	20 %	10 %	20 %
32 011 - 150 000 GBP ročně (vyšší sazba)	40 %	32,5 %	40 %
Více než 150 000 GBP ročně (doplňková sazba)	45 %	37,5 %	45 %

Zdroj: HMRC: Income Tax rates 2013-14 by tax band and type of income; vlastní zpracování

Domnívám se, že britská sazba daně je poněkud vysoká, jelikož už i ty nejnižší příjmy podléhají 20 % sazbě daně z příjmů fyzických osob, což je více v porovnání s českou sazbou daně.

Ve Spojeném království se v současné době neuplatňuje společné zdanění manželů, byť se o jeho zavedení uvažuje. Každý manžel je tedy sám zodpovědný za podání daňového přiznání.

Zdaňovací období pro fyzické osoby počíná 6. dubnem a končí 5. dubna roku následujícího, u příjmů z podnikání je zdaňovacím obdobím účetní rok. Daňové přiznání podává každý daňový poplatník sám na svou zodpovědnost.

Dle mého názoru je britský systém zdanění příjmů jednotlivců velmi odlišný od systému českého. Rozdíly jsou na první pohled znatelné v množství zákonných předpisů, v nichž je samotná právní úprava obsažena. Rozdílná je dle mého názoru rovněž koncepce tří různých sazeb daně podle druhu příjmů, stejně jako akcent spíše na položky snižující základ daně, než na slevy na dani, přičemž v České republice je situace dle mého názoru právě opačná. Sazby britské daně z příjmů fyzických osob jsou sice ve srovnání s českými sazbami vysoké, nicméně se, stejně jako v Německu, aplikují na základ daně, který není nijak uměle zvyšován o sociální odvody.

5.3 Francie

Francouzská republika se skládá z tzv. metropolitní Francie (la France métropolitaine), což je evropská část Francie, a z tzv. zámořské Francie (la France d'outre-mer), která je tvořena departementy a teritoriemi mimo Evropu. Francouzská daňová jurisdikce se vztahuje na zámořské departementy Francouzskou Guyanu, Guadeloupe, Martinique a Réunion, přičemž je francouzské daňové právo přizpůsobeno hospodářským a sociálním podmínkám v těchto oblastech.

Daně tvořící francouzský daňový systém jsou upraveny komplexně v tzv. Všeobecném daňovém zákoníku (Code général des impôts) a lze je dělit na daně přímé a nepřímé, mnoho daní má určitý sociální charakter. Dle francouzského Generálního ředitelství pro veřejné finance (La Direction générale des Finances publiques) lze daně dělit do čtyř kategorií: daně z příjmů, daně majetkové, daně

výdajové a daně místní.²⁰⁰ Mezi daně z příjmů se řadí daň z příjmů fyzických osob (impôt sur le revenu), daň z příjmů právnických osob (impôt sur les sociétés), sociální daně (les impôts à finalité sociale) a daně ze mzdy (les taxes dues par les employeurs sur le montant global des salaires).

Sociálních daní je celkem sedm, nejdůležitějšími jsou obecný sociální příspěvek (contribution sociale généralisée) a příspěvek na úhradu sociálního dluhu (contribution pour le remboursement de la dette sociale).

Mezi majetkové daně se řadí daň z prodeje nemovitosti (ventes d'immeubles), registrační daně (droit d'enregistrement), dědická daň (droit de succession), darovací daň (droit de donation), kolkovné (les drops de timbre) a solidární daň z bohatství (impôt de solidarité sur la fortune). Právě daň z bohatství byla v posledních letech velmi živým tématem jak ve Francii, tak v zahraničí, byť tuto daň odvádí poměrně malá část obyvatelstva (cca 500 000 daňových poplatníků) a ani její výnos není příliš velký.²⁰¹

Nejdůležitější výdajovou daní je daň z přidané hodnoty (la taxe sur la valeur ajoutée). Výdajovými daněmi jsou dále daně spotřební a akcízy, např. daň z alkoholu (imposition des alcools), daň z tabáku (fiscalité des tabacs) apod.

Místní daně jsou daně přímé a řadí se mezi ně např. daň z bydlení (la taxe d'habitation), daň z pozemků (la taxe foncière), místní ekonomické příspěvky (la contribution économique territoriale) apod.

Pro účely daně z příjmů fyzických osob je za francouzského daňového rezidenta považován poplatník, který má na území Francie své bydliště, místo, kde se obvykle zdržuje, vykonává na území Francie práci či se tam nachází centrum jeho hospodářských aktivit. Za francouzského rezidenta se považují i francouzští občané žijící v Monaku, pokud nebyli monackými rezidenty po dobu delší než pět let od

²⁰⁰ Impots.gouv.fr: un site de la Direction générale des Finances publiques [online]. *La fiscalité française*. [cit. 9. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/pl/fichedescriptive_3391/fichedescriptive_3391.pdf>.

²⁰¹ French-Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *French Wealth Tax*. [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/wealth-tax/>>.

13. října 1962.²⁰² Podle obecného pravidla je za rezidenta považován ten daňový poplatník, který stráví na území Francie alespoň 183 dní v kalendářním roce.²⁰³

Veřejné obchodní společnosti a jiné formy osobních obchodních společností nepodléhají dani, nýbrž je zisk společností zdaněn na úrovni společníků. Druhou variantou je volba zdanění v režimu daně z příjmů právnických osob.

Ve francouzských daňových podmínkách je značně preferováno společné zdanění manželů. Manželé, kteří daní své příjmy zvlášť, jsou spíše výjimkou. Rovněž nesezdané páry mohou zdanit své příjmy společně, a to prostřednictvím uzavření partnerské smlouvy (tzv. „PACS“).

Všeobecný daňový zákoník (Code général des impôts, dále též „CGI“) neobsahuje definici zdanitelného příjmu. Zdanitelný příjem je de facto součtem všech čistých příjmů, které daňovému poplatníkovi plynou. Daň z příjmů fyzických osob se přitom vztahuje na roční příjem fiskální domácnosti v předchozím kalendářním roce. Podle článku 4 B CGI je za fiskální domácnost („foyer fiscal“) považována rodinná jednotka skládající se z jedné či více osob výdělečně činných, sezdaných či žijících v civilním partnerském vztahu, jejich dětí a všech na nich závislých osob.²⁰⁴

Daň se pak vypočítává z příjmů všech osob trvale žijících v takovéto domácnosti. Zdanitelné příjmy, které jsou stanoveny v článku 14 CGI a následujících, lze dělit do několika kategorií:²⁰⁵

- obchodní příjmy,
- profesní příjmy (příjmy z neobchodních aktivit),
- mzdy, platy, důchody a renty,
- příjmy ze zemědělství,

²⁰² SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 295.

²⁰³ French Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *Resident in France or Non-Resident*. [cit. 21. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/liability-income-tax/residency-status/>>.

²⁰⁴ Code général des impôts, version consolidée au 1 avril 2014. Čl. 4 B. In: Legifrance.gouv.fr [online]. *La service public de la diffusion du droit*. [cit. 21. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>>.

²⁰⁵ Code général des impôts, version consolidée au 1 avril 2014. Čl. 14. In: Legifrance.gouv.fr [online]. *La service public de la diffusion du droit*. [cit. 21. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>>.

- příjmy z nemovitého majetku,
- investiční příjmy,
- kapitálové příjmy.

Celkový příjem se vypočte jako součet všech příjmů z uvedených kategorií, přičemž pro každou kategorii platí specifická pravidla pro úpravu příjmů před jejich zahrnutím do celkového příjmu (např. odpočty vynaložených nákladů apod.). Součet všech čistých příjmů všech osob žijících ve společné fiskální domácnosti podle kategorií je základem pro stanovení hrubého agregovaného příjmu. Po odečtení odpočitatelných položek od hrubého agregovaného příjmu se dospěje k čistému agregovanému příjmu, z něhož se vypočte daň, která může být následně snížena o slevy na dani.

Výpočet základu francouzské daně z příjmů fyzických osob je dle mého názoru velmi zajímavý svou specifícností a odlišností od daňových systémů jiných států. Jde de facto o posun konceptu společného zdanění manželů ještě do další roviny, kdy se společně dani příjmy všech členů celé fiskální domácnosti. Přínosem tohoto systému je minimálně úleva v administrativní náročnosti, jelikož počet daňových přiznání podávaných společně celými rodinami musí být značně nižší, než kdyby je podával každý daňový poplatník zvlášť.

Mezi příjmy osvobozené od daně se řadí příplatky za práci přesčas, určité typy odstupného pro nadbytečnost, kompenzace při odchodu do důchodu a některé typy kapitálových příjmů. Od daně je osvobozen rovněž příjem studentů, kteří nedosáhli 25 let věku, pokud tento příjem není vyšší než trojnásobek zákonem stanovené minimální mzdy, a také příjem, který nepřesáhne výše 8 610 EUR ročně (v případě osob starších 65 let výše 9 410 EUR).

5.3.1 Příjmy ze závislé činnosti

Příjem ze závislé činnosti je součet mezd, platů, náhrad, odměn, důchodů, rent, odměn vrcholových manažerů, pracovněprávních příspěvků a zvýhodnění v naturáliích. Součet příjmů poplatníka je snížen o příspěvky na sociální zabezpečení, které za něj odvádí zaměstnavatel. Poplatník může uplatnit základní odpočet, svůj zdanitelný příjem

si může snížit o výdaje vynaložené na pořízení příjmů, anebo uplatnit paušální odpočet 10 % příjmů, nejméně 421 EUR a maximálně 12 000 EUR.²⁰⁶ Tento paušální odpočet však počínaje rokem 2013 nemohou využít majoritní akcionáři a společníci společností s ručením omezeným.

Uplatňování paušálního odpočtu výdajů vynaložených na pořízení příjmů od příjmů ze závislé činnosti pokládám za značné posílení daňového poplatníka. Zároveň jde o další významnou odlišnost od právní úpravy české, německé i britské daně z příjmů fyzických osob. Konkrétně při srovnání s českou právní úpravou, která zaměstnancům neumožňuje uplatňovat ani daňově účinné výdaje pro snížení základu daně, je francouzská právní úprava velmi výhodná, jelikož zaměstnancům umožňuje nejen snižovat základ daně o výdaje vynaložené na pořízení příjmů, ale dovoluje jim také uplatnit paušální odpočet.

Alternativně je rovněž možné do výše schválených limitů zvolit odpočet skutečných nákladů, včetně nákladů na cestu do práce, jídlo, nářadí a pracovní oblečení.²⁰⁷ Mezi zaměstnanecké benefity podléhající zdanění se řadí především služební automobil, ubytování a strava poskytovaná zdarma.

5.3.2 Příjmy z podnikání

Do příjmové kategorie příjmů z podnikání spadají zisky z průmyslových, obchodních a řemeslných činností a z určitých transakcí s nemovitostmi.

Pravidla pro stanovení základu daně u příjmů z podnikání jsou téměř identické s pravidly pro stanovení daňového základu daně korporátní. Zvláštností francouzské korporátní daně je specifické pravidlo teritoriality, které se ve Francii uplatňuje jako v jediné zemi Evropské unie. Důsledkem tohoto pravidla je, že pouze zisky vytvořené korporacemi na území Francie podléhají francouzské korporátní dani. Jde o značnou odlišnost oproti vymezení okruhu příjmů, které podléhají korporátním daním jiných členských států. V ostatních členských státech totiž národní korporátní dani podléhají

²⁰⁶ SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 296.

²⁰⁷ French-Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *French Income Tax Allowances* [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/allowances/>>.

celosvětové příjmy rezidentních společností daného státu. Pravidlo teritoriality se nicméně neaplikuje na zisky podléhající dani z příjmů fyzických osob.²⁰⁸

Pro účely stanovení základu daně lze od příjmů z podnikání odečítat výdaje vynaložené na jejich získání a udržení. Jak již bylo zmíněno výše, zisk vytvořený osobními společnostmi se daní jako příjem z podnikání a podléhá dani z příjmů fyzických osob, nicméně společníkům je rovněž dáno na výběr, aby si zvolili režim zdanění zisků společností daní korporátní.

Příjmy plynoucí vykonavatelům volných povolání (např. notářům, vynálezci, obchodníkům na burze), kteří nemají obchodní status, spadají stejně jako příjmy, které nelze zařadit do žádné jiné kategorie, do kategorie profesních příjmů.

5.3.3 Investiční příjmy

Do kategorie investičních příjmů spadají příjmy z cenných papírů s proměnlivým i pevným výnosem. Jde především o dividendy, úroky a licenční poplatky. Při zdanění dividend se ve Francii uplatňuje daňový systém s částečným zahrnutím. Obecně podléhá zisk francouzských i zahraničních společností nejprve korporátní dani, rozdělené dividendy následně podléhají progresivnímu zdanění daní z příjmů fyzických osob. Společnosti sídlící na území Francie, jiného členského státu EU nebo na území státu, s nímž má Francie uzavřenu daňovou smlouvu s doložkou o správné pomoci při boji proti daňovým podvodům, daní zisk srážkovou 21 % daní (tzv. „prélèvement forfaitaire libérateur“), čímž se vyhýbají progresivnímu zdanění.²⁰⁹ Vyplacené dividendy jsou tedy jistým způsobem zvýhodněny, což je promítnutím daňového systému s částečným zahrnutím.

Ve srovnání se zdaněním dividend v České republice není francouzská sazba srážkové daně příliš výhodná, ale naopak ve srovnání s Velkou Británií, kde jsou vyplacené dividendy zdaňovány progresivními sazbami daně z příjmů fyzických osob,

²⁰⁸ Impots.gouv.fr: un site de la Direction générale des Finances publiques [online]. *La fiscalité française*. [cit. 9. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/pl/fichedescriptive_3391/fichedescriptive_3391.pdf>.

²⁰⁹ Impots.gouv.fr: un site de la Direction générale des Finances publiques [online]. *La fiscalité française*. [cit. 9. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/pl/fichedescriptive_3391/fichedescriptive_3391.pdf>.

lze aplikaci 21 % srážkové daně vnímat jako určité zvýhodnění. Francouzský systém je však celkově výhodnější pro daňové poplatníky nežli systém český, jelikož jde o systém s částečným zahrnutím, kdy nedochází k dvojímu zdanění dividend v takové míře, jako u systému klasického, který se uplatňuje v České republice.

5.3.4 Odpočitatelné položky

Kromě odpočtů, které lze uplatnit v každé kategorii příjmů, lze odečíst určité položky i od agregovaného příjmu celé fiskální domácnosti. Tyto odpočitatelné položky se dělí podle toho, zda se vztahují k rodinné situaci poplatníka, či zda plynou ze zákona všem poplatníkům bez ohledu na jejich rodinnou situaci. Za určitých podmínek lze od agregovaného příjmu odečíst uskutečněné přímé investice ve vybraných francouzských zámořských departmentech. Odpočtem vážícím se k rodinné situaci je možnost odečíst alimenty zaplacené bývalému manželovi nebo soudem stanovenou peněžitou podporu vyplacenou dětem poplatníka. Pokud si dítě založí svou vlastní rodinu a bude nadále zdaňovat své příjmy se svými rodiči, může být z agregovaného příjmu takto rozšířené rodiny odečteno 5 698 EUR za každou závislou osobu, která se tímto způsobem přičlenila do fiskální domácnosti. Invalidé či daňoví poplatníci starší 65 let si mohou od příjmu odečíst 2 312 EUR, pokud jejich agregovaný příjem není vyšší než 14 510 EUR.

Pojistné na důchodové pojištění je možno odečíst buď do výše 10 % zdanitelného příjmu předešlého zdaňovacího období, maximálně však do výše osminásobku stropu pro roční sociální zabezpečení, anebo do výše 10 % stropu pro roční sociální zabezpečení.

Za velmi účelnou odpočitatelnou položku, kterou česká právní úprava nezná, lze dle mého názoru považovat odpočet zaplacených alimentů jak bývalému manželovi, tak především dítěti. Domnívám se, že výraznou odpočitatelnou položkou je i poměrně vysoký odpočet pro invalidy a důchodce.

5.3.5 Slevy na dani

Slevy na dani se odečítají od daně vypočtené z agregovaného příjmu fiskální domácnosti. Významnou slevou na dani je tzv. zaměstnanecký bonus, který může

uplatnit každý pracující člen fiskální domácnosti, pokud agregovaný příjem této domácnosti nepřesáhne 16 251 EUR ročně.

Významnou slevou na dani jsou náklady na péči o dítě, což je příspěvek do maximální výše 2 300 EUR za dítě ve věku do 7 let k pokrytí nákladů na každodenní péči o něj mimo domov, např. v mateřské školce. Daňoví poplatníci využívající pomoc jiné osoby v domácnosti mohou uplatnit slevu ve formě odpočtu 50 % výše platu, který této vypomáhající osobě vyplácejí, maximálně 6 000 EUR ročně, popř. 10 000 EUR pokud jde o handicapované poplatníky.²¹⁰

Daňovou slevou jsou rovněž dary určitým veřejným i soukromým neziskovým organizacím se sídlem v EU nebo politickým stranám na zákonem stanovené účely. Tyto dary lze odečíst od daně až do výše 66 %, nesmí však přesahovat 20 % zdanitelného příjmu. Sleva na dani až do výše 75 % se vztahuje i na dary organizacím, které poskytují péči lidem v utrpení. Mezi další slevy na dani patří např. sleva na dani pro udržitelný rozvoj a sleva na dani na pomoc osobě.²¹¹

Celkový součet všech odpočtů a daňových slev nesmí pro celou fiskální domácnost překročit limit 10 000 EUR za zdaňovací období.²¹²

Především oproti britské právní úpravě lze ve francouzské právní úpravě nalézt spoustu slev na dani z příjmů fyzických osob. Francouzské slevy na dani jsou koncipovány velmi sociálně a mohou dle mého názoru být inspirací pro české slevy na dani ve smyslu de lege ferenda.

5.3.6 Sazba

Pro určení sazby daně z příjmů fyzických osob se vychází z čistého agregovaného příjmu domácnosti, který musí být pro účely výpočtu daňové povinnosti rozpočten na podíly, a to v závislosti na počtu osob žijících ve fiskální domácnosti.

²¹⁰ SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 300.

²¹¹ French-Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *French Income Tax Credits* [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/tax-credits/>>.

²¹² SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 299.

Závislými osobami jsou děti, osoby postižené a jiné osoby bez příjmu, které žijí v domácnosti.

Tabulka 5.4 Vybrané koeficienty pro účely stanovení sazby francouzské daně z příjmů fyzických osob

Počet závislých osob ve fiskální domácnosti	Manželé / civilní partnerství	Osoby ovdovělé	Osoby žijící samy / rozvedení
0	2	1	1
1	2.5	2.5	2.0
2	3	3	2.5
3	4	4	3.5

Zdroj: Composition of your household;²¹³ vlastní zpracování

Z tabulky 5.4 vyplývá, že podílový koeficient pro domácnost, v níž žijí např. rodiče se dvěma dětmi, je 3. Čistý agregovaný příjem fiskální domácnosti se proto musí podělit třemi, přičemž výsledkem je tzv. „podílový roční příjem“, který je rozhodný pro určení sazby daně, které jsou uvedeny v následující tabulce 5.5.

Tabulka 5.5 Sazba francouzské daně z příjmů fyzických osob

Podílový roční příjem	Daňová sazba
Do 5 963 EUR	0 %
5 963 – 11 896 EUR	5,5 %
11 896 – 26 420 EUR	14 %
26 420 – 70 830 EUR	30 %
70 830 – 150 000 EUR	41 %
Nad 150 000 EUR	45 %

Zdroj: French Income Tax Rates;²¹⁴ vlastní zpracování

²¹³ French-Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *Calculating Your French Income Tax Liability*. [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/>>.

²¹⁴ French-Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *French Income Tax Rates*. [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/>>.

Pro stanovení výpočtu konečné daně, kterou musí fiskální domácnost odvést, je nutno daň vypočtenou z podílového ročního příjmu vynásobit počtem podílů, které má daná fiskální domácnost. V případě domácnosti, v níž žijí rodiče se dvěma dětmi, by se tedy vypočtená daň musela vynásobit třemi. Výsledkem je pak hrubá agregovaná daň, tedy daňová povinnost celé fiskální domácnosti.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, daňové přiznání se podává každoročně, každý daňový poplatník je povinen jej podat sám, ovšem za celou fiskální domácnost.

Domnívám se, že nastavení francouzského systému přidělování daňových sazeb podle výše podílů je velmi přínosné pro daňové poplatníky. Sazba francouzské daně je sice progresivní, nicméně se dle mého názoru zvyšuje plynule. Francouzský systém zdanění příjmů jednotlivců je stejně jako systém německý velmi orientován na sociální postavení daňového poplatníka, jelikož mu umožňuje mnohé daňové výhody a úlevy.

Pro daňové poplatníky je podle mne velmi výhodné především zdanění příjmů celé fiskální domácnosti ve spojení s výpočtem podílů podle závislých osob. Tento systém totiž dle mého názoru respektuje nestálé životní situace daňových poplatníků a zároveň není natolik administrativně náročný.

5.4 Rakousko

V rakouském daňovém systému existuje pouze národní daň z příjmů fyzických osob, žádné místní daně se na příjmy jednotlivců nevztahují. V Rakousku od roku 2008 neexistuje ani dědická a darovací daň.

Mezi rakouské přímé daně patří vedle daně z příjmů fyzických osob (Einkommensteuer) daň z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuer), daň z kapitálových výnosů (Kapitalertragsteuer), komunální daň (Kommunalsteuer), daň z převodu nemovitosti (Grunderwerbsteuer) a pozemková daň (Grundsteuer). Mezi nepřímě daně se řadí především daň z přidané hodnoty (Umsatzsteuer), daň z motorových vozidel (Kraftfahrzeugsteuer), daň z elektřiny (Stromsteuer), daň z tabáku (Tabaksteuer), daň z piva (Biersteuer), daň z alkoholu (Alkoholsteuer) a daň z minerálních olejů (Mineralölsteuer).

Rakouská daň z příjmů fyzických osob je upravena zákonem BGBl. Nr. 400/1988, Einkommensteuergesetz (dále také „EStG“), který byl naposledy novelizován zákonem BGBl. I Nr. 13/2014. Einkommensteuergesetz se skládá z deseti částí, dvou příloh, a čítá 135 paragrafů.

Za rakouského rezidenta je považována osoba, která má své místo bydliště či místo, kde se obvykle zdržuje, na území Rakouska. Za místo obvyklého zdržování je považováno území Rakouska, pokud se na něm daňový poplatník zdržuje déle než 6 měsíců.²¹⁵ Manželé i osoby žijící v partnerství zdaňují své příjmy zvlášť, stejně tak zdaňují své příjmy zvlášť i jejich děti.

Za zdanitelný příjem se považuje celosvětový příjem poplatníka. Výčet kategorií příjmů uvedený v § 2 odst. 3 EStG je taxativní, příjmy nespádající do žádné z uvedených kategorií nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob. Kategorií je sedm a jsou následující:²¹⁶

- 1) příjmy ze zemědělství a lesnictví,
- 2) příjmy ze samostatné výdělečné činnosti,
- 3) příjmy z podnikání,
- 4) příjmy ze závislé činnosti,
- 5) příjmy z kapitálového majetku,
- 6) příjmy z pronájmu a leasingu,
- 7) ostatní příjmy ve smyslu § 29 EStG (např. kapitálové výnosy ze soukromého majetku, určité anuity, příjmy za příležitostné služby apod.).

Mezi příjmy vyloučené ze zdanění patří některé typy transferových plateb, příjmy od fondů nebo veřejných fondů na podporu umění, vědy a výzkumu, a stipendia či peněžní podpory pro studenty.

Za zdanitelný příjem se u kategorií příjmů č. 1 – 3 považuje rozdíl mezi hodnotou aktiv na konci finančního roku a hodnotou aktiv na konci roku

²¹⁵ SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 79.

²¹⁶ Einkommensteuergesetz BGBl. Nr. 400/1988, § 2 odst. 3. In: JUSLINE Österreich [online]. Bundesministerium für Justiz [cit. 21. 1. 2014]. Dostupné z WWW: <https://www.jusline.at/Einkommensteuergesetz_%28EStG%29.html>.

předcházejícího. Pro příjmy z podnikání se dále vychází z výkazu zisku a ztráty. Naproti tomu se zdanitelný příjem u kategorií č. 4 – 7 vypočítává podle metody čistého příjmu. Celkový zdanitelný příjem je pak součtem všech čistých příjmů podle kategorií poníženy o ztráty, mimořádné výdaje a určité odpočty a výhody.²¹⁷

Výpočet zdanitelného příjmu v Rakousku se dle mého mínění velice podobá výpočtu v Německu. Je nutné poznamenat, že ani v Rakousku se v současné době pro výpočet daňového základu neuplatňuje koncept superhrubé mzdy. Rovněž rozdělení příjmů do jednotlivých kategorií je nápadně podobné rozdělení německému.

5.4.1 Příjmy ze závislé činnosti

Příjmy ze zaměstnání zahrnují všechna plnění, peněžní i naturální, která plynou zaměstnanci v souvislosti s pracovním poměrem.

Pro období let 2013 až 2016 byla v Rakousku zavedena solidární daň vztahující se na mimořádné jednorázové platy (konkrétně na 13. a 14. platy) a na mimořádné odměny. Solidární daň má progresivní sazbu a aplikuje se na příjmy vyšší než 24 380 EUR hrubého měsíčně. Sazba solidární daně je následující.

Tabulka 5.6 Sazba rakouské solidární daně

Výše měsíčního příjmu	Sazba solidární daně
Prvních 620 EUR	0 %
Dalších 24 380 EUR	6 %
Dalších 25 000 EUR	27 %
Dalších 33 333 EUR	35,75 %
Přesahující 83 333 EUR	50 %

Zdroj: Rakouský Einkommensteuergesetz, §67; vlastní zpracování

Rakouská solidární daň vykazuje jistou podobnost k českému solidárnímu zvýšení sazby daně z příjmů fyzických osob především rokem jejího zavedení. Oproti českému solidárnímu zvýšení se však rakouská solidární daň týká pouze mimořádných

²¹⁷ SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 79

příjmů, nikoliv příjmů běžných, a nejde pouze o zvýšení daně, nýbrž o nastavení odlišných progresivních sazeb.

Jako příjmy ze závislé činnosti se zdaňují i zaměstnanecké benefity, jako např. zaměstnavatelem poskytnutý služební automobil. Naopak zdanění nepodléhají sportovní aktivity, pracovní oděv, penzijní příspěvky a školení poskytovaná zaměstnavatelem. Mezi příjmy ze závislé činnosti se podle § 25 odst. 1 EStG řadí také přijatá plnění ze zákonného nemocenského a úrazového pojištění.

5.4.2 Příjmy z podnikání

Příjmy z podnikání ve smyslu § 23 EStG jsou příjmy z činnosti vykonávané za účelem dosažení zisku, která představuje účast na ekonomickém trhu, s výjimkou zemědělství a lesnictví, a dále příjmy z podílu na zisku společností, ve kterých jsou akcionáři de facto spolupracovníky podnikatelů, tj. v komanditních společnostech.²¹⁸ Dále se mezi příjmy z podnikání řadí i některé kapitálové zisky, konkrétně zisky z prodeje podniku či podílu na něm ve smyslu § 24 EStG.

Příjmy z podnikání lze snížit o výdaje vynaložené na jejich získání, udržení a zajištění. Tyto výdaje mohou být odečteny buď ve své reálné výši, anebo paušálně. Od obchodních či profesních příjmů lze odečíst paušál ve výši 12 % hrubého příjmu, v případě příjmů z vědy či vzdělávacích činností pak ve výši 6 % hrubého příjmu, maximálně z částky 220 000 EUR.

Ve srovnání s českými výdajovými paušály jsou rakouské paušály velmi nízké, zvýhodnění podnikatelů proto není natolik markantní jako v České republice.

Podnikající fyzické osoby mohou využít daňový benefit, tzv. Gewinnfreibetrag podle §10 EStG. Poplatníci mohou uplatnit tuto slevu bez ohledu na to, zda byl jejich zisk reinvestován, pokud jejich zisk nepřesáhne 30 000 EUR ročně. V takovém případě činí sleva na dani 13 % z ročního zisku. Při zisku nad 30 000 EUR závisí výše slevy na dani na objemu investovaných prostředků, maximálně činí 13 % ze zisku a 58 000 EUR

²¹⁸ Einkommensteuergesetz BGBl. Nr. 400/1988, § 23. In: JUSLINE Österreich [online]. Bundesministerium für Justiz [cit. 21. 1. 2014]. Dostupné z WWW: <https://www.jusline.at/Einkommensteuergesetz_%28EStG%29.html>.

celkově. Sleva na dani činí 13 % z prvních 175 000 EUR ročního zisku; 7 % z části zisku ve výši mezi 175 000 EUR a 350 000 EUR a 4,5 % z části zisku ve výši mezi 350 000 EUR a 580 000 EUR.²¹⁹ Tento daňový benefit se vedle zisků z podnikání vztahuje i na příjmy z lesnictví a zemědělství a na příjmy z nezávislých povolání.

5.4.3 Investiční příjmy

Do kategorie investičních příjmů patří všechny příjmy, které nespádají pod některou z prvních čtyř kategorií příjmů podle § 2 odst. 3 EStG.²²⁰ Patří mezi ně podíly na zisku, výnosy z akcií nebo podílů ze společnosti s ručením omezeným, odměny a náhrady z investic v obchodních a průmyslových družstvech, úroky apod.

V Rakousku se uplatňuje klasický systém zdanění dividend. Dividendy, jež jsou poplatníkovi vyplaceny rezidentní společnostmi, se zdaňují buď jako investiční příjem, nebo jako příjem z podnikání a vztahuje se na ně 25 % srážková daň.

5.4.4 Odpočitatelné položky

Podle druhu příjmů, k němuž se vztahují, se odpočitatelné položky odečítají vždy v příslušné kategorii příjmů.

Některé skupiny daňových poplatníků, např. umělci, muzikanti, televizní reportéři, novináři či prodejci si mohou místo odpočtu nákladů zvolit pro snížení svého zdanitelného příjmu odpočet paušálních částek, které se pohybují mezi 5 - 7,5 %, maximálně však 2 190 – 3 942 EUR v závislosti na typu zaměstnání.

U příjmů, kde se zdanitelný příjem vypočítává podle metody čistého příjmu, tj. u příjmů spadajících do kategorií č. 4 – 7, lze uplatnit paušální odpočet výdajů ve výši 132 EUR; pokud jsou výdaje vyšší, mohou být odečteny ve své skutečné výši.²²¹

²¹⁹ Einkommensteuergesetz BGBI. Nr. 400/1988, § 10. In: JUSLINE Österreich [online]. Bundesministerium für Justiz [cit. 21. 1. 2014]. Dostupné z WWW: <https://www.jusline.at/Einkommensteuergesetz_%28EStG%29.html>.

²²⁰ SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 80.

²²¹ SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 82.

V závislosti na dojezdové vzdálenosti mohou odpočty ve výši 696 až 2 016 EUR uplatnit poplatníci, kteří dojíždějí do práce více než 20 kilometrů. Tento odpočet je vyšší pro poplatníky, kteří nemají k dispozici veřejnou dopravu, nebo pro ně cesta do práce veřejnou dopravou není efektivní a rozumná. V takovém případě si v závislosti na dojezdové vzdálenosti mohou od daně odečíst 372 až 3 672 EUR, pokud do práce dojíždějí více než 2 kilometry.

Roční odpočet za dítě činí 220 EUR. Dary charitativním organizacím mohou být odečteny až do výše 10 % příjmů předešlého roku. Jako specifické výdaje lze od daně z příjmů fyzických osob odečíst úrokové platby a životní pojištění, a to do výše 730 EUR. Tato částka je ve výši 1 460 EUR pro poplatníky, kteří uplatňují daňovou slevu na domácnost nebo daňovou slevu pro rodiče-samoživitele. Pro poplatníky mající alespoň tři děti se výše slevy zvyšuje o 365 EUR.

Pokud zaměstnavatel přispívá zaměstnanci na penzijní připojištění, tyto příspěvky nepodléhají zdanění. Povinné zaměstnancovy příspěvky do penzijních fondů jsou plně odpočitatelné od základu daně.

V případě, že by výdaje na léčení či studium byly nepřiměřeně vysoké a neúnosné pro poplatníka, mohou být i tyto za určitých podmínek odečteny od daňového základu, výše odpočtu se odvíjí od výše příjmu poplatníka.

Pokud poplatníkovi vznikají náklady na profesní přípravu dítěte, která se koná mimo místo trvalého bydliště, může si od daně odečíst fixní částku 110 EUR měsíčně. Mezi další odpočty patří náklady na péči o dítě, které nedosáhlo 10 let věku, pokud jde o platby určitým soukromým či státním institucím nebo osobám poskytujícím pedagogické služby, a to ve výši 2 300 EUR ročně.²²²

Právní úprava rakouských odpočitatelných položek je velmi podobná německé právní úpravě. Především je daňovým poplatníkům stejně jako v Německu umožněno odečítat si od daňového základu náklady na cestování za prací. Podstatným odpočtem jsou také výdaje na léčení a náklady na studium dítěte.

²²² SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 82.

5.4.5 Slevy na dani

Rakouský daňový systém čítá mnoho slev, jež mohou daňoví poplatníci uplatnit. Při některých situacích, jako např. při dojíždění do práce, lze slevy na dani uplatnit vedle odpočtů ze základu daně. Přehled daňových slev je znázorněn v tabulce 5.7.

Tabulka 5.7 Přehled rakouských slev na dani z příjmů fyzických osob

Typ daňové slevy	Výše daňové slevy
Zaměstnanecká sleva	54 EUR ročně
Sleva na jízdné	291 EUR ročně
Sleva na důchodce	až 400 EUR ročně
Zvýšená sleva na důchodce	764 EUR ročně
Rodiny s jedním živitelem/samoživitelé	
- s jedním dítětem	494 EUR ročně
- se dvěma dětmi	669 EUR ročně
- každé další dítě	dalších 220 EUR ročně
Výživné	29,20 - 58,40 EUR měsíčně za každé vyživované dítě
Sleva na dítě	58,40 EUR měsíčně za každé dítě
Sleva na třetí a další dítě	20 EUR měsíčně

Zdroj: Bundesministerium für Finanzen;²²³ vlastní zpracování

Slevu na dani na domácnosti mají rodiny s jedním živitelem a alespoň jedním dítětem, pokud roční příjem druhého partnera nedosáhne 6 000 EUR.²²⁴ Od 1. ledna 2011 nemohou slevu na domácnost uplatnit bezdětní daňoví poplatníci.

Zvýšená sleva na dítě se týká poplatníků, kteří pobírají přídatky na děti. V tomto případě činí výše daňové slevy na dítě 700,80 EUR za každé dítě.

²²³ Bundesministerium für Finanzen [online]. *Der Steuertarif*. [cit. 21. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<https://www.bmf.gv.at/steuern/arbeitnehmer-pensionisten/steuertarif.html>>.

²²⁴ Einkommensteuergesetz BGBl. Nr. 400/1988, § 33 odst. 4. In: JUSLINE Österreich [online]. Bundesministerium für Justiz [cit. 21. 1. 2014]. Dostupné z WWW: <https://www.jusline.at/Einkommenssteuergesetz_%28EStG%29.html>.

Co se týče rakouské slevy na důchodce, tato sleva činí 400 EUR při ročním příjmu až do výše 17 000 EUR, u příjmů v rozmezí 17 000 – 25 000 EUR ročně pak sleva na dani na důchodce plynule klesá a u příjmů nad 25 000 EUR ročně se již neuplatňuje. Zvýšenou slevu na důchodce ve výši 764 EUR mohou využít daňoví poplatníci pobírající starobní důchod, jejichž příjmy nepřesahují 19 930 EUR ročně, žijí alespoň po dobu šesti měsíců v kalendářním roce v manželství či v registrovaném partnerství a příjem jejich manžela či partnera nepřesáhl částku 2 200 EUR ročně.²²⁵ Také zvýšená sleva na důchodce se u příjmů v rozmezí 19 930 - 25 000 EUR ročně plynule snižuje a u příjmů nad 25 000 EUR ročně se už neuplatňuje.

Domnívám se, že rakouská právní úprava daňových slev by měla být inspirací pro českou právní úpravu. Za velmi pozitivní považuji především slevu na dani v podobě zaplaceného výživného, slevu na jízdné, slevu na dítě a slevu na důchodce, která může být i zvýšená.

5.4.6 Sazba

Zdanitelný příjem je součet příjmů ze všech kategorií příjmů podle § 2 odst. 3 EStG. Vzorec pro výpočet konečné daňové povinnosti je uveden v § 33 odst. 1 EStG, podle tohoto vzorce dochází ve druhém a třetím daňovém pásmu k plynulému navyšování daně současně s nárůstem celkového ročního příjmu. Roční příjmy nedosahující částky 11 000 EUR dani nepodléhají. Rozpětí rakouských sazeb je 0 - 50 %.

Tabulka 5.8 Sazba rakouské daně z příjmů fyzických osob

Roční příjem v eurech	Daňová sazba
do 11 000 EUR	0 %
11 000 – 25 000 EUR	36,5 %
25000 - 60 000 EUR	43,214286 %
Nad 60 000 EUR	50 %

Zdroj: Rakouský Einkommensteuergesetz, §33 odst.1; vlastní zpracování

²²⁵ Bundesministerium für Finanzen [online]. *Steuerabsetzbeträge*. [cit. 23. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<https://www.bmf.gv.at/steuern/arbeitnehmer-pensionisten/steuertarif-absetzbetraege/steuerabsetzbetraege.html#Pensionistenabsetzbetrag>>.

V Rakousku se v současné době neuplatňuje společné zdanění manželů. Speciální sazby solidární daně z jednorázových odměn jsou uvedeny v tabulce 5.6.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, daňoví poplatníci, kteří jsou zapsáni v obchodním rejstříku, a plyne jim příjem z podnikání, mohou využívat jiného zdaňovacího období. Daňové přiznání se podává do 30. dubna roku následujícího po roce, jehož se daňové přiznání týká, popř. do 30. června, pokud je podáno elektronicky.

Byť je rakouská sazba daně z příjmů fyzických osob se srovnání s českou sazbou podstatně vyšší, rakouský systém zdanění považují za efektivně nastavený především kvůli množství úlev, které daňovým poplatníkům nabízí.

6 Návrhy a doporučení pro právní úpravu daně z příjmů fyzických osob v České republice de lege ferenda

Na základě analýzy zdanění provedené v předchozích kapitolách budou v této kapitole srovnány poznatky o zdanění fyzických osob v České republice, Německu, Velké Británii, Francii a Rakousku a budou navržena opatření, která by mohla být zavedena do českého zákona o daních z příjmů za účelem optimalizace postavení daňového poplatníka de lege ferenda. Návrhy a doporučení zároveň budou koncipována tak, aby jejich případná realizace neměla příliš velké dopady na příjmy veřejných rozpočtů.

Srovnání bude provedeno pouze u některých aspektů daně z příjmů fyzických osob, a to u těch aspektů, které jsou důležité pro postavení daňového poplatníka. Konkrétně půjde o vymezení daňového základu u příjmů ze závislé činnosti, počet a výši odpočitatelných položek od základu daně, postavení osoby samostatně výdělečně činné, systém zdanění dividend, koncepci daňových slev a nakonec srovnání sazby daně z příjmů fyzických osob.

Co se týče vymezení daňového rezidenta, ve všech zkoumaných zemích je velmi podobné. Za rezidenta Německa a Rakouska je shodně považován poplatník, který má své místo bydliště či místo, kde se obvykle zdržuje, na území daného státu alespoň po dobu 6 měsíců. V České republice a ve Francii je tato lhůta shodně stanovena na 183 dní. Pravidla pro posuzování rezidenta ve Velké Británii jsou poněkud složitější, nicméně podstatným rozhodným kritériem je takéž pobyt na území státu v délce alespoň 183 dní. Lze tedy konstatovat, že vymezení rezidentů je s malými odchylkami ve všech státech stejné.

6.1 Základ daně z příjmů ze závislé činnosti

Na základě srovnání metody výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti ve srovnávaných státech lze dospět k závěru, že v žádném ze srovnávaných států nedochází při výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti k jeho zvýšení o platby

povinného pojistného, jako je tomu v České republice podle ustanovení § 6 odst. 12 ZDP.

Naproti tomu všechny srovnávané právní úpravy umožňují za různých podmínek uplatňovat v případě příjmů ze závislé činnosti různé typy výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Francouzská právní úprava daně z příjmů fyzických osob přitom za určitých podmínek připouští rovněž uplatnění výdajů paušálem.

Významný daňově účinný výdaj se uplatňuje v Německu, kde si může každý poplatník daně z příjmů ze závislé činnosti, bez ohledu na způsob jeho dopravy do práce, odečítat od základu daně paušálně náklady na cestování do práce ve výši 0,30 EUR za každý kilometr vzdálenosti. Platí zde roční limit 4 500 EUR. Při dopravě vlastním osobním automobilem mohou přitom být za určitých podmínek odečteny vyšší skutečné náklady.

Zvýhodnění pro daňové poplatníky dojíždějící do práce je upraveno rovněž v Rakousku. Poplatníci dojíždějící za prací více než 20 kilometrů si mohou ročně odečíst až 2 016 EUR. Pokud nemají k dispozici nebo nemohou využívat městskou hromadnou dopravu a vzdálenost do práce je větší než 2 kilometry, mohou si rakouští poplatníci ročně odečíst až 3 672 EUR. Také ve Francii jsou výdaje na dopravu do práce považovány za daňově uznatelný výdaj.

Mezi další zajímavé daňově účinné výdaje, které lze za určitých podmínek uplatňovat např. v Německu, patří výdaje na stěhování z důvodů změny místa výkonu práce, výdaje na vybavení domácí kanceláře, anebo výdaje na pracovní náčiní a pracovní oděv, které je rovněž možno uplatňovat i ve Francii.

V rámci srovnávaných zemí je česká konstrukce výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti jedinou, v níž se uplatňuje koncept superhrubé mzdy. Jelikož se domnívám, že koncept superhrubé mzdy není pro stanovení základu daně optimálním řešením, mimo jiné protože v kombinaci s 15 % sazbou daně z příjmů fyzických osob vede k zavádějícímu dojmu, že daňová povinnost českých daňových poplatníků je

ve srovnání s jinými státy nízká, a přitom jde de facto jen o umělé navyšování daňového základu, mám za to, že by tento koncept měl být de lege ferenda zrušen.

Česká legislativa uplatňování výdajů na cestování za prací vůbec neupravuje. Shodně s německou, rakouskou a francouzskou právní úpravou lze přitom konstatovat, že považování cestovních výdajů za náklady nutné pro zajištění příjmů ze závislé činnosti má své opodstatnění a jeho zavedení by bylo příznivé pro české daňové poplatníky.

Dále se domnívám, že by českým daňovým poplatníkům mělo být umožněno i snižování daňového základu o výdaje na pracovní náčiní a pracovní oděv, pokud jsou využívány v souvislosti s výkonem práce.

Dle mého názoru by de lege ferenda mělo v oblasti zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dojít k těmto změnám:

- zrušení konceptu superhrubé mzdy a jeho nahrazení systémem, který do výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti nezahrnuje platby povinného pojistného,*
- zavedení možnosti pro účely stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti uplatňovat výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, konkrétně alespoň výdaje na cestování zaměstnance do práce a výdaje na pracovní náčiní a pracovní oděv.*

6.2 Odpočitatelné položky od základu daně

Výrazné rozdíly v konstrukci české, německé, britské, francouzské a rakouské daně z příjmů fyzických osob lze nalézt v počtu a výši položek, o které lze snižovat daňový základ.

Okruh odpočtů, který česká právní úprava nabízí daňovým poplatníkům a který čítá pouze odpočet darů, některých typů úroků, příspěvku na penzijní připojištění, členských příspěvků zaplacených odborovým organizacím a úhrady za zkoušky

ověřující výsledky dalšího vzdělávání, lze v porovnání s širší odpočtů, které nabízejí právní úpravy ostatních srovnávaných států, považovat za velmi úzký.

Co se týká možnosti odečíst od základu daně určité typy darů či obdobných bezúplatných plnění, nabízí německá a francouzská úprava příznivější podmínky než úprava česká. V Německu lze dary stejně jako ve Francii odečíst až do výše 20 % základu daně, což je o 5 % více, než je možné v České republice. Ve Francii má zvýhodňování zaplacených darů charakter daňové slevy, a tato sleva činí až 75 % v případě darů poskytnutých organizacím pečujícím o lidi v utrpení. Ve Francii je však stanoven limit 10 000 EUR pro všechny daňové výhody jedné fiskální domácnosti za zdaňovací období. Méně příznivá než česká úprava je z porovnávaných států jen úprava rakouská, která připouští odpočet darů pouze do výše 10 % příjmů předešlého roku.

Česká právní úprava umožňovala pro odpočet hodnoty bezúplatného plnění až do 31. prosince 2013 rovněž limit 10 % ze základu daně v úhrnu. Zvýšení na 15 % s účinností od 1. ledna 2014 lze hodnotit pozitivně a pro budoucí legislativní změny lze doporučit zvážení zvýšení tohoto limitu na 20 % po vzoru Německa a Francie.

Možnost snižování základu daně o zaplacené pojistné na penzijní pojištění je dána ve všech srovnávaných státech. Ve Velké Británii se od základu daně odpočítávají příspěvky na důchodové pojištění v plné výši, pojistné na životní pojištění však odpočitatelné není. Ve Francii je možno odečíst pojistné na důchodové pojištění až do výše 10 % příjmu předešlého roku. Limit pro odpočet soukromého penzijního pojištění je 2 100 EUR v Německu a 730 EUR pro životní pojištění v Rakousku, přičemž se tento limit zvyšuje pro poplatníky-samoživitele. Povinné příspěvky do penzijních fondů jsou v Rakousku plně odpočitatelné. Ve srovnání s Českou republikou jsou tedy limity pro odečítání pojistného na penzijní pojištění značně vyšší.

Zahraniční právní úpravy daně z příjmů fyzických osob nabízejí daňovým poplatníkům mnohem více odpočitatelných položek, než právní úprava české daně z příjmů fyzických osob. Kupříkladu britská právní úprava zavedla v rámci odpočitatelných položek jistou formu paušálu, který se týká každého poplatníka a liší se v závislosti na výši jeho příjmu a datu jeho narození. Tato odpočitatelná částka může

činit 10 000 - 10 660 GBP ročně.²²⁶ Mezi podstatné odpočty ve Francii lze řadit odpočet alimentů zaplacených bývalému manželovi nebo dětem poplatníka.

Čeští daňoví poplatníci si oproti německým a rakouským poplatníkům rovněž nemohou od daně z příjmů odečítat náklady na profesní vzdělávání dítěte, náklady na domácí péči o seniory nebo nemocné, náklady na péči o fyzicky či mentálně postižené dítě, náklady vzniklé v důsledku nemoci, náklady na léčení či studium apod.

Právní úprava české daně z příjmů fyzických osob vzhledem k historickým okolnostem vychází z právní úpravy rakouské a německé. Lze zhodnotit, že oproti české právní úpravě obsahuje rakouská a německá úprava spoustu institutů, jež jsou výhodné pro daňové poplatníky. Položky odpočitatelné od základu daně jsou toho jasným důkazem. Rovněž ve srovnání s právní úpravou Velké Británie a Francie jsou české odpočitatelné položky de lege lata v poměrně nízké výši a jejich počet je velmi malý.

De lege ferenda by bylo vhodné do zákona o daních z příjmů zavést instituty posilující a zvýhodňující postavení daňového poplatníka. Konkrétně by dle mého názoru bylo vhodné:

- *zvýšit limit pro odpočet darů na 20 %,*
- *zvýšit limit pro odpočet zaplaceného pojistného na penzijní pojištění,*
- *umožnit odpočty mající sociální charakter, např. odpočet nákladů na péči o postižené děti, seniory či nemocné, nákladů na léčení při dlouhodobé nemoci.*

6.3 Daňové postavení osoby samostatně činné

Lze konstatovat, že v České republice je postavení osob samostatně činných z daňového pohledu mnohem výhodnější, než je postavení zaměstnanců. Je tomu tak mimo jiné díky možnosti osob samostatně činných snižovat daňový základ o daňově účinné výdaje a popř. uplatňovat výdajové paušály. Poplatníci provozující zemědělskou výrobu či řemeslné podnikání mohou uplatnit paušál ve výši 80 % a ostatní živnostníci ve výši 60 %, přičemž ani u jednoho z těchto výdajových paušálů není stanoven limit

²²⁶ Viz tabulka 5.2 na str. 76.

jejich maximální výše. V případě tzv. svobodných povolání si mohou poplatníci odečíst až 40 % výdajů, maximálně 800 000 Kč a u příjmů z pronájmu 30 %, maximálně 600 000 Kč.

Ve Velké Británii jsou pro osoby samostatně výdělečně činné stanoveny uznatelné typy výdajů, které jsou daňově účinné. Paušální výdaje se ve Velké Británii neuplatňují. Rovněž ve Francii a v Německu lze od příjmů ze samostatné výdělečné činnosti odečítat výdaje vynaložené na jejich získání a udržení, paušály však francouzská ani německá daňová úprava neupravuje.

Naproti tomu výdaje v Rakousku mohou být odečteny jak ve své reálné výši, tak paušálně. U obchodních či profesních příjmů činí paušál 12 % a u příjmů z vědy nebo vzdělávacích činností 6 % celkového hrubého příjmu. Paušální limit je pro obě skupiny příjmů stanoven jako procento z částky 220 000 EUR. U obchodních či profesních příjmů může tedy při uplatnění paušálu být odečtena částka maximálně 26 400 EUR a u příjmů z vědy a vzdělávání 13 200 EUR. Rakouské paušály jsou tedy nižší než paušály české, přičemž ne všechny české paušály jsou oproti těm rakouským limitovány jejich maximální možnou výší.

Z porovnání vyplývá, že většina daňových úprav používání výdajových paušálů vůbec neupravuje. Jediným ze srovnávaných států, v němž se výdajové paušály pro osoby samostatně činné uplatňují, je Rakousko. Ve srovnání s rakouskou úpravou jsou české paušály mnohem vyšší, např. v České republice mohou zemědělci uplatnit 80 % paušál bez horního limitu, naproti tomu v Rakousku jen 12 %, a maximálně 26 400 EUR.

Vzhledem k analýze a komparaci provedené v předchozích kapitolách této rigorózní práce je nutno zvážit, zda by de lege ferenda nebylo vhodné snížit stávající výdajové paušály a stanovit u všech horní limit, jelikož v současné době je stanoven pouze u dvou z nich, a to u těch nejnižších. Limity u 40 % a 30 % paušálu jsou navíc zavedeny velmi čerstvě, do zákona o daních z příjmů je vnesla až novela č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů s účinností od 1. ledna 2014.

Z výše uvedené analýzy totiž vyplývá, že ve srovnání s ostatními státy jsou čeští daňoví poplatníci, kterým plynou příjmy ze závislé činnosti, značně znevýhodněni. Především je tomu tak díky nemožnosti uplatňovat daňově účinné výdaje a neexistenci některých daňových odpočtů či daňových slev, které jsou v jiných zemích upraveny. Lze tedy konstatovat, že v České republice jsou neúměrně znevýhodněni zaměstnanci, a naproti tomu daňová situace podnikatelů je příznivá. Je proto na zvážení, zda by se tyto rozdíly neměly do budoucna stírat.

De lege ferenda je proto nutno doporučit snížit výdajové paušály pro poplatníky, jimž plynou příjmy ze samostatné činnosti, anebo alespoň stanovit jejich maximální limity.

6.4 Zdanění dividend

Dvojitý zdanění dividend je aktuální otázkou. Pro posouzení zdanění dividend nestačí pouhé srovnání daňových sazeb, jímž vyplacené dividendy na úrovni daňového poplatníka daně z příjmů fyzických osob podléhají, nýbrž především posouzení do jaké míry jsou v jednotlivých státech dividendy podrobovány dvojitmu zdanění.

V České republice dochází stejně jako v Německu a v Rakousku k dvojitmu zdanění dividend. Systém s dvojitým ekonomickým zdaněním v plné výši, tj. klasický systém zdanění dividend, je rovněž převládajícím systémem mezi všemi státy Evropské unie.

Také ve Velké Británii není dvojitý zdanění vyloučeno, ačkoli dividendy podléhají nižším, a tím preferenčním daňovým sazbám. Z porovnávaných států lze za nejvýhodnější systém pro daňové poplatníky považovat francouzský systém. Za určitých podmínek se totiž společnosti se sídlem na území Francie, jiného členského státu EU, nebo státu, jenž má s Francií uzavřenu daňovou smlouvu s doložkou o správní pomoci při boji proti daňovým podvodům, mohou vyhnout zdanění rozděleného zisku progresivními sazbami daně z příjmů fyzických osob.

Za pozitivní změnu lze považovat uvažované odstranění dvojitého ekonomického zdanění zisku při výplatě dividend, které bylo zamýšleno koncem roku 2013.

De lege ferenda by dle mého názoru mělo být ze zákona o daních z příjmů odstraněno dvojí ekonomické zdanění dividend, jelikož zdanění dividend podruhé na úrovni poplatníka, jemuž je dividenda vyplacena, je nutno považovat za jev negativní a nepříznivý pro daňové poplatníky. Odstraněním dvojího zdanění dividend by Česká republika získala výhodu, jelikož by se české podnikatelské prostředí stalo atraktivnějším ve srovnání s mnohými státy Evropské unie, které dividendy dvojitě zdanění podrobují.

Optimálním řešením se jeví úplné vyjmutí vyplacených dividend z předmětu daně z příjmů fyzických osob, anebo alespoň zavedení slevy na dani ve výši daně sražené při výplatě dividend.

6.5 Daňové slevy

Mezi stěžejní daňové slevy na české dani z příjmů fyzických osob patří sleva na poplatníka, na manžela či manželku, sleva na dítě, základní a rozšířená sleva na invaliditu, sleva na držitele průkazu ZTP/P a sleva na studenta.

Daňové zvýhodnění na poplatníka nemá ve všech srovnávaných státech charakter slevy na dani, nýbrž i odpočitatelné položky. Byť je daňová účinnost slev na dani vyšší než účinnost odpočitatelných položek, budou v této subkapitole z důvodu vzájemné porovnatelnosti v některých případech porovnávány daňové slevy s odpočitatelnými položkami.

Odpočet na poplatníka z německé daně z příjmů fyzických osob činí 8 130 EUR ročně. Ve Velké Británii je větší důraz než na slevy na dani kladen na odpočitatelné položky, které nejsou stanoveny ve stejné výši pro všechny poplatníky, ale liší se v závislosti na věku poplatníka a na výši jeho příjmu, viz kap. 5.2.4. Odpočty se pohybují mezi 10 000 - 10 660 GBP ročně. Ve Francii ani v Rakousku právní daňová úprava nepřipouští slevy na dani pro každého poplatníka.

Lze zhodnotit, že česká daňová sleva na poplatníka má větší plošný dopad, jelikož se týká každého daňového poplatníka. Česká právní úprava je tedy výhodnější oproti právním úpravám Velké Británie, Francie a Rakouska. Výše daňové slevy na

poplatníka je však poměrně nízká ve srovnání s Německem. Česká daňová sleva na poplatníka ve výši 24 840 Kč je nižší než výše průměrné hrubé mzdy v České republice, která činí 26 637 Kč.²²⁷ Naproti tomu německý odpočet na poplatníka činí 8 130 EUR ročně, což je několikanásobně krát více, než činí německá průměrná hrubá mzda, která se pohybuje okolo 2 500 EUR měsíčně.²²⁸ Navíc českou slevu na dani na poplatníka nemohou od 1. ledna 2013 pobírat poplatníci, kteří pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu, čímž dle mého názoru dochází k jejich diskriminaci.

Z porovnání české a rakouské právní úpravy je zjevné, že oproti českým daňovým poplatníkům, kteří pobírají starobní důchod, jsou rakouští daňoví poplatníci ve značně výhodnější situaci. Zatímco čeští pracující důchodci nemohou v současné době uplatňovat daňovou slevu, rakouská sleva na důchodce činí 400 EUR, popřípadě 764 EUR, pokud je příjem manžela či partnera velmi nízký (nedosahuje částky 2 200 EUR ročně). Zároveň je pro roční příjem stanoven maximální limit ve výši 25 000 EUR, při jehož dosažení již pracujícímu důchodci daňová sleva nepřísluší.

Rovněž je nutno poznamenat, v Rakousku jsou pracující důchodci díky slevě na daně pro důchodce de facto zvýhodnění oproti ostatním daňovým poplatníkům, kteří nepobírají důchod a nemohou tak tuto slevu na dani uplatňovat. Postavení pracujících důchodců je tak vzhledem k úpravě daňových slev výhodnější, než je postavení ostatních daňových poplatníků, přičemž situace v České republice je přesně opačná.

Domnívám se, že by českým pracujícím důchodcům měla být možnost uplatňovat slevu na dani obnovena, a to i v případě, že by po vzoru Rakouska byla stanovena maximální výše příjmů, při jejichž dosažení by se již sleva na dani uplatnit nedala.

Česká právní úprava umožňuje slevu na dítě ve výši 13 404 Kč. Odpočet na dítě v Německu činí ročně 2 208 EUR za první a druhé dítě, 2 280 EUR za třetí dítě a 2 580 EUR za každé další dítě. Ve Francii činí příspěvek na dítě maximálně

²²⁷ Český statistický úřad [online]. *Průměrné mzdy - 4. čtvrtletí 2013*. [cit. 5. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/cpmz031114.docx>>.

²²⁸ Durchschnittseinkommen [online]. *Durchschnittseinkommen in Deutschland* [cit. 18. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://durchschnittseinkommen.net/durchschnittseinkommen-in-deutschland/>>.

2 300 EUR, jelikož je umožněno daň z příjmů fyzických osob snižovat o náklady na péči o dítě ve věku do 7 let. Ve Velké Británii neexistuje sleva na dítě jako taková, nýbrž má charakter příspěvku ze sociálního zabezpečení. V Rakousku činí sleva na dítě 700,80 EUR ročně za první a druhé dítě, za třetí a další dítě pak 240 EUR. Zvýšené slevy na dítě jsou v Německu a v Rakousku zavedeny pro samoživitele a pro rodiny s jedním živitelem.

Z výše uvedeného plyne, že taktéž sleva na dítě není v České republice v porovnání s jinými státy nastavena příliš výhodně. Výše slevy na dítě se v porovnání s Rakouskem jeví jako dostatečná, vzhledem k výši rakouské průměrné hrubé měsíční mzdy, která činí 2 476 EUR.²²⁹ Česká sleva na dítě je velmi nízká v porovnání s Německem, ale je nutno poznamenat, že v Německu má zvýhodnění na dítě charakter odpočtu od daňového základu, nikoliv slevy na dani, která má pro daňové poplatníky příznivější dopady.

Zajímavým poznatkem u výše slev na dítě v jednotlivých státech je i to, že v Německu se sleva na dítě s každým dalším dítětem zvyšuje, v Rakousku se naopak snižuje, a ve Francii a Velké Británii je stejně jako v České republice její výše neměnná bez ohledu na pořadí narození dítěte. Lze mít za to, že rostoucí charakter slevy na dítě má spíše sociální podtext, jelikož zvýhodňuje rodiny s více dětmi. Naproti tomu snižující se výše slevy na dani může být podporou pro větší spektrum daňových poplatníků, jelikož lze předpokládat, že existuje více rodin s jedním či dvěma dětmi, než rodin se třemi a více dětmi.

Domnívám se, že v českém daňovém prostředí by bylo vhodnější spíše nastavení daňových slev na dítě po vzoru Rakouska, tj. nabídnout vyšší slevu na první a druhé dítě a nižší slevu na třetí a další dítě. Tato daňová úprava by byla pro mnoho daňových poplatníků výhodnější, než je úprava stávající.

Inspirací pro českou právní úpravu daně z příjmů fyzických osob by mohla být úprava možnosti uplatňovat zaplacené výživné na dítě anebo i na manžela, a to buď jako daňový odpočet, jak je tomu v Německu a ve Francii, nebo jako daňovou slevu po

²²⁹ Statistik Austria [online]. *Bruttojahreseinkommen der unselbständig Erwerbstätigen 1997 bis 2012*. [cit. 15. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <http://www.statistik.at/web_de/statistiken/soziales/personen_einkommen/jaehrliche_personen_einkommen/020054.html>.

vzoru právní úpravy v Rakousku. Kupříkladu rakouská výše slevy na výživné pro dítě může dosáhnout stejné výše, jako daňová sleva na dítě. V tomto ohledu má stejné daňové podmínky poplatník žijící s dítětem ve společně hospodařící domácnosti, který z tohoto titulu uplatňuje slevu na dani, a poplatník, který s dítětem ve společně hospodařící domácnosti nežije, ale platí mu výživné, a uplatňuje proto slevu na výživné. Zároveň by se zavedením slevy na výživné mohlo dosáhnout snížení počtu povinných osob, které výživné na své děti neplatí.

Z porovnání daňových slev vyplývá, že okruh českých daňových slev de lege lata je poněkud úzký. Za pozitivní lze hodnotit slevu na daňového poplatníka, která se týká každého daňového poplatníka, nikoli jen některých. Ve srovnání s Německem lze ovšem konstatovat, že i výše této slevy je poměrně nízká.

Celkově lze zhodnotit, že česká právní úprava daňových slev velmi málo reflektuje sociální postavení daňových poplatníků, jelikož kromě daňové slevy na invaliditu a na držitele průkazu ZTP/P neumožňuje zvýhodnění např. handicapovaných poplatníků využívajících výpomoci v domácnosti.

Domnívám se, že by de lege ferenda bylo vhodné učinit v oblasti slev na dani z příjmů fyzických osob následující změny:

- *umožnit využívat slevy na poplatníka i osobám pobírajícím starobní důchod,*
- *zvýšit daňovou slevu na první a druhé dítě, a snížit, popřípadě zachovat ve stávající výši slevu na dani pro třetí a další dítě,*
- *zavést slevu na dani v podobě zaplaceného výživného na dítě.*

6.6 Sazba daně z příjmů fyzických osob

Ze srovnání konstrukce daňových sazeb je zřejmé, že jediná sazba české daně z příjmů fyzických osob je sazbou lineární, naproti tomu daňové sazby v Německu, Francii, Velké Británii i v Rakousku jsou progresivní.

Počet daňových sazeb a jejich minimální a maximální výše jsou uvedeny v následující tabulce 6.1.

Tabulka 6.1 Srovnání sazeb daně z příjmů fyzických osob

Údaje o sazbě DPFO	ČR	Německo	Velká Británie	Francie	Rakousko
Počet daň. sazeb	1	5	4	6	4
Nejnižší daň. sazba	15 %	0 %	20 %	0 %	0 %
Příjem podléhající nejnižší daň. sazbě	-	8 130 EUR	32 010 GBP	5 963 EUR	11 000 EUR
Nejvyšší daň. sazba	-	45 %	45 %	45 %	50 %
Příjem podléhající nejvyšší daň. sazbě	-	250 731 EUR	150 000 GBP	150 000 EUR	60 000 EUR

Zdroj: European Tax Handbook 2013; vlastní zpracování

Z tabulky 6.1 vyplývá, že v Německu, Francii a Rakousku jsou stanoveny hranice minimálních ročních příjmů, které zdanění nepodléhají. Naproti tomu ve Velké Británii podléhají i ty nejnižší příjmy 20 % zdanění. Hraniční výše příjmů, na které už se aplikuje zvýšená sazba, je stanovena poměrně vysoko, ve výši 32 010 GBP.

Silnou stránkou německé a taktéž rakouské daňové sazby je jejich plynulé zvyšování ve druhém a třetím daňovém pásmu současně se zdanitelným příjmem, čímž nedochází ke skokovému zvýšení daně při zvýšení příjmů, viz kapitoly 5.1.6 a 5.4.6.

V rámci srovnávaných států lze za stát s nejvyššími sazbami daně z příjmů fyzických osob považovat Rakousko. V Rakousku je částka, která již podléhá zdanění nejnižší daňovou sazbou, v porovnání s Německem a Francií nejvyšší (11 000 EUR), a zároveň je hranice příjmů, na které se aplikuje nejvyšší daňová sazba, v porovnání nejnižší (60 000 EUR). Rovněž daňová sazba v posledním daňovém pásmu ve výši 50 % je v Rakousku v porovnání se všemi státy nejvyšší. Naproti tomu německá nejvyšší sazba ve výši 45 % se dotýká až poměrně vysokých příjmů převyšujících částku 250 731 EUR.

Sazby britské daně z příjmů fyzických osob lze rovněž považovat za poměrně vysoké, především vzhledem k neexistenci minimální částky ročních příjmů, které by

zdanění nepodléhaly. Tímto je britská sazba podobná sazbě české, která se taktéž dotýká i těch nejnižších příjmů.

Svým způsobem unikátním systémem zdanění příjmů fyzických osob je systém francouzský. Oproti státům umožňujícím společné zdanění manželů je daňový systém ve Francii posunut do jiné roviny, jelikož se daň z příjmů fyzických osob vztahuje na celkový roční příjem fiskální domácnosti, do níž jsou zahrnuty i příjmy jiných osob, nežli jen manželů. Pro výpočet francouzské sazby daně z příjmů fyzických osob je nutno zohlednit tzv. podíly, které jsou dány v závislosti na počtu osob tvořících společně jednu fiskální domácnost. Do tohoto systému je tak de facto inkorporováno zvýhodnění rodin s dětmi, samoživitelů či osob ovdovělých, jelikož čistý agregovaný příjem fiskální domácnosti, který je rozhodný pro zařazení do daňového pásma, je dán jako podíl celkového ročního příjmu a počtu podílů, které na fiskální domácnost připadají. Podíly jsou přitom nastaveny tak, že zvýhodňují rodiny s dětmi, osoby ovdovělé, rozvedené, či žijící samy.

Lze tedy konstatovat, že francouzský systém výpočtu rozhodného příjmu pro účely zařazení do příslušného daňového pásma reflektuje sociální postavení daňových poplatníků a reálně snižuje negativní dopady progresivního zdanění jejich příjmů.

Negativní dopady vysokých progresivních sazeb daně z příjmů fyzických osob zmírňuje rovněž institut společného zdanění manželů. Výhodný je především pro manžely, jejichž příjmy se podstatně liší, nebo pro případy, kdy jeden z manželů nemá vůbec žádné zdanitelné příjmy. Díky společnému zdanění se sníží celkový příjem manželů, což má za následek zařazení do daňového pásma s nižší daňovou sazbou a tímto dosažení nižší daňové povinnosti. Tento institut se v současné době uplatňuje v Německu a ve Francii formou zdanění příjmů fiskální domácnosti.

Společné zdanění manželů se uplatňovalo rovněž v České republice, a to mezi lety 2005 a 2007, bylo zakotveno v ustanovení § 13a ZDP. Jelikož společné zdanění manželů nemá smysl při existenci lineární sazby daně z příjmů fyzických osob, bylo počínaje rokem 2008 zrušeno.

Pro účely určení návrhů pro právní úpravu daňové sazby české daně z příjmů fyzických osob *de lege ferenda* je nutné zohlednit celkové nastavení systému zdanění příjmů fyzických osob. Česká daňová sazba je v rámci srovnávaných států jako jediná legislativně upravena jako sazba lineární, jejíž výše zůstává neměnná bez ohledu na výši zdanitelného příjmu.

Na první pohled by se dalo konstatovat, že nastavení české daňové sazby je v porovnání s ostatními státy pro daňové poplatníky nejméně výhodnější. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že sazba české daně z příjmů fyzických osob se aplikuje na základ daně zvýšený o platby povinného pojistného. Daň je tedy stanovena jako poměrně nízká, ve výši 15 %, ale odvádí se ze zvýšeného základu. Konečná daňová povinnost je tedy v souladu s konceptem superhrubé mzdy značně vyšší. I přesto však z logického porovnání lineární sazby se sazbami progresivními vyplývá, že česká sazba daně z příjmů fyzických osob znevýhodňuje poplatníky s nízkými příjmy, a naopak zvýhodňuje poplatníky s příjmy vysokými.

Z předchozích kapitol je zřejmé, že česká právní úprava daně z příjmů fyzických osob de lege lata obsahuje velmi málo institutů zvýhodňujících postavení daňového poplatníka, anebo pokud již nějaké výhody obsahuje, jsou tyto výhody v porovnání s ostatními státy v poměrně malé výši. Je zřejmé, že daňové výhody poskytnuté státem daňovému poplatníkovi by měly být něčím kompenzovány, což je rovněž znatelné z právních úprav Německa, Velké Británie, Francie a Rakouska. Jeví se proto vhodné, že v případě, kdy by česká právní úprava zavedla instituty zvýhodňující daňové poplatníky, které byly navrženy v předchozích kapitolách této rigorózní práce, by byla zrušena lineární sazba daně z příjmů fyzických osob společně se zrušením konceptu superhrubé mzdy. Namísto toho by se zavedla progresivně klouzavá sazba daně z příjmů fyzických osob, přičemž by přechody mezi jednotlivými daňovými pásmy byly velmi plynulé. Jisté známky daňové progresivity lze v české právní úpravě pozorovat v solidárním zvýšení daně o 7 % podle § 16a ZDP.

Nastavením progresivních sazeb daně z příjmů fyzických osob by se Česká republika co do legislativní úpravy daně z příjmů fyzických osob přiblížila státům západní Evropy, jelikož lineární sazba daně se mezi státy západní Evropy nevyskytuje. Z údajů OECD totiž vyplývá, že lineární sazba daně z příjmů fyzických osob se v rámci

členů OECD kromě České republiky uplatňuje také v Maďarsku a Estonsku.²³⁰ V rámci Evropské unie lze lineární sazbu daně z příjmů fyzických osob nalézt také v Bulharsku, Lotyšsku, Litvě, Rumunsku a na Slovensku.²³¹ V rámci Evropské unie lze tedy rovněž zhodnotit, že lineární sazba daně z příjmů fyzických osob je charakteristická pro nové členské státy EU.

Pro zmírnění dopadů progresivních sazeb daně by dále připadalo v úvahu znovuzavedení společného zdanění manželů.

Za předpokladu zavedení změn popsanych ve výše uvedených kapitolách by navazující změnou sazby daně z příjmů fyzických osob de lege ferenda mělo být:

- *zavedení progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob za současného zrušení konceptu superhrubé mzdy,*
- *zavedení společného zdanění manželů.*

6.7 Další návrhy a doporučení

Za podstatný aspekt právní úpravy jakékoliv daně je její přehlednost a srozumitelnost pro daňového poplatníka. V porovnání s ostatními státy lze český zákon o daních z příjmů ohodnotit jako středně nepřehledný až nepřehledný.

Pobodnou strukturu, jako český zákon o daních z příjmů, mají i německý a rakouský Einkommensteuergesetz, které ovšem vždy upravují pouze daň z příjmů fyzických osob, přičemž daň z příjmů právnických osob je upravena samostatným zákonem (tzv. Körperschaftsteuergesetz – zákon o dani z příjmů právnických osob). Rakouský zákon o dani z příjmů fyzických osob je ovšem dle mého názoru přehlednější než německý zákon o dani z příjmů fyzických osob.

Naprosto rozdílná je právní úprava ve Francii, kde jsou všechny daně komplexně upraveny jedním kodexem - Code général des impôts. Za nejvíce nepřehlednou právní

²³⁰ OECD [online]. *Personal income tax rates and thresholds for central governments*. [cit. 12. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>>.

²³¹ European Commission : Taxation and customs union [online]. *Country Chapters*. [cit. 12. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_6047_en.htm>.

úpravu daně z příjmů fyzických osob lze považovat úpravu britskou, která je roztržštěna v několika zákonech a komplexnější informace lze mnohdy snáze než ve vlastní právní úpravě nalézt v pokynech HMRC.

Domnívám se, že český zákon o daních z příjmů je značně nepřehledný. Důvodem této nepřehlednosti jsou pravděpodobně jeho velmi časté novelizace (od počátku své účinnosti, tj. 1. ledna 1993, byl zákon o daních z příjmů 160 x novelizován). Novelizace způsobily velmi dlouhý rozsah paragrafů, jejich číslování i dvěma řadami písmen (např. § 38f, §38fa), velký počet odstavců a písmen v jednotlivých paragrafech atd.

V případě dalších podstatných změn v právní úpravě daní z příjmů by proto dle mého názoru byla spíše než novelizace vhodná komplexní rekodifikace tohoto zákona.

Závěr

Cílem předkládané rigorózní práce bylo analyzovat právní úpravu daně z příjmů fyzických osob v České republice a po jejím srovnání s právními úpravami některých států Evropské unie navrhnout možné změny, které by de lege ferenda mohly být do zákona o daních z příjmů zapracovány s cílem posílit postavení daňového poplatníka. V rigorózní práci byly použity zejména metody analýzy, syntézy a srovnání.

Pro účely srovnání jsem si vybrala právní úpravy daně z příjmů fyzických osob v Německu, Velké Británii, Francii a Rakousku, a to především vzhledem k tomu, že se domnívám, že inspirací pro českou právní úpravu by měla být právě právní úprava vyspělých států západní Evropy. Rovněž je nutno poznamenat, že právě z právní úpravy daně z příjmů v Rakousku a v Německu vycházel zákonodárce při přípravě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dalším důvodem pro výběr uvedených právních úprav bylo to, že pro účely analýzy jednotlivých systémů zdanění považuji za vhodné vycházet nejen z odborné literatury, ale také ze samotných zákonů, v nichž je příslušná právní úprava obsažena, což mi má znalost cizích jazyků právě v případě zvolených států umožňovala.

Předložená rigorózní práce se kromě úvodu a závěru skládá z šesti kapitol. První kapitola byla v souladu se svým názvem zaměřena na daňovou teorii, která je podstatným teoretickým východiskem pro celou rigorózní práci. V první kapitole jsou definovány mimo jiné základní konstrukční prvky daně, dělení daní a jejich funkce.

Vzhledem k tématu rigorózní práce je druhá kapitola zaměřena na společnou právní úpravu přímých daní v Evropské unii, úpravu pramenů evropského práva a harmonizaci v oblasti přímých daní, kterou lze považovat za velmi kontroverzní téma napříč členskými státy Evropské unie. Dále jsou v této kapitole rozebrány rozhodné judikáty Soudního dvora Evropské unie, které se vztahují k problematice přímých důchodových daní.

Ve třetí kapitole jsou analyzována právní východiska zdanění příjmů fyzických osob v České republice. Vedle podstatné legislativní úpravy je v této kapitole rovněž

rozebrána judikatura Ústavního soudu České republiky, která se k zákonu o daních z příjmů vztahuje.

Samotný právní rozbor daně z příjmů fyzických osob je obsažen v kapitole čtvrté. Jsou zde uvedeny všechny podstatné konstrukční prvky daně z příjmů fyzických osob, přičemž jsou reflektovány i možné budoucí legislativní změny a jejich dopady.

Pátá kapitola je zaměřena na analýzu zdanění příjmů fyzických osob v Německu, Velké Británii, Francii a Rakousku. Každá subkapitola týkající se právní úpravy daného státu je dále členěna z důvodu možného srovnání jednotlivých aspektů daně z příjmů fyzických osob mezi státy navzájem. U každé právní úpravy jednotlivého státu byl kladen důraz na zařazení daně z příjmů fyzických osob v daňové soustavě daného státu, vymezení legislativní úpravy daně z příjmů fyzických osob, definici rezidenta, kategorizaci zdanitelných příjmů, analýzu jednotlivých typů příjmů, především příjmů ze závislé činnosti, ze samostatné výdělečné činnosti a investičních příjmů, odpočitatelné položky, slevy na dani a sazbu daně.

V šesté kapitole jsou poznatky z předchozích kapitol srovnány a jsou vyvozeny závěry, návrhy a doporučení pro právní úpravu daně z příjmů fyzických osob v České republice ve smyslu de lege ferenda.

Na základě provedené analýzy a srovnání jsem ve své rigorózní práci došla k závěru, že v porovnání s jinými státy je česká daň z příjmů fyzických osob nastavena velmi nepříznivě pro daňové poplatníky a naopak velmi příznivě pro stát. Především je tomu tak proto, že českým daňovým poplatníkům není umožněno uplatňovat některé daňově účinné výdaje a položky a snižovat si tak základ daně, důsledkem čehož je následné snížení samotné daňové povinnosti. Nemožnost poplatníka snižovat svou daňovou povinnost je zřejmým zvýhodněním státu, kterému takto plynou vyšší výnosy z daně z příjmů fyzických osob.

Co se týče vymezení daňového základu, ze srovnání vyplynulo, že česká právní úprava jako jediná upravuje navýšení základu daně z příjmů ze závislé činnosti o částku, kterou je za zaměstnance povinen platit zaměstnavatel, tj. o platby povinného pojistného (pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti

a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění). Domnívám se, že koncept superhrubé mzdy není efektivní a že by měl být de lege ferenda zrušen, čímž by se česká právní úprava přiblížila daňovým právním úpravám vyspělých evropských států.

Česká právní úprava daňového základu u příjmů ze závislé činnosti je v rámci srovnávaných států rovněž jediná, která při výpočtu daňového základu nepřipouští žádné daňově účinné výdaje. Dle mého názoru by vhodnou inspirací pro českou právní úpravu mohla být právní úprava německá, rakouská a francouzská, které zaměstnancům umožňují od nabytých příjmů odečítat např. výdaje vynaložené v souvislosti s cestováním do práce, výdaje na pracovní náčiní, pracovní oděv a mnoho dalších položek.

Ze srovnání vyplynulo, že právní úpravy především Německa, Rakouska a Francie nabízejí daňovým poplatníkům mnohem širší spektrum položek, o něž lze snižovat základ daně, nebo slev na dani. Mezi návrhy na legislativní změny de lege ferenda bylo navrženo zvýšení limitů pro odpočet bezúplatných plnění na 20 % a zvýšení limitů pro odpočet zaplaceného pojistného na penzijní pojištění. Rovněž tyto odpočty jsou totiž v České republice v porovnání s jinými státy velmi nízké.

Co se týče spektra odpočitatelných položek, de lege ferenda by dále bylo vhodné zavést i nové odpočty, které dosavadní právní úprava nezná. Konkrétně jde o odpočet např. nákladů na péči o postižené děti, seniory či nemocné a nákladů na léčení při dlouhodobé nemoci.

Významným institutem pro snížení samotné daňové povinnosti jsou slevy na dani. Mezi rozšířené slevy na dani téměř ve všech srovnávaných státech patří např. sleva na dani na dítě. Ze srovnání vyplynulo, že česká sleva na dani na dítě je poměrně nízká.

Právní úpravy daně z příjmů fyzických osob především v Německu a ve Francii se v současné době vyznačují silnými prorodinnými opatřeními. Je tomu tak zřejmě proto, že se západní vyspělé země čím dál tím více začínají potýkat s fenoménem stárnutí obyvatelstva, jehož zmírněním je právě podpora rodin s dětmi i prostřednictvím daňových opatření. Vzhledem k tomu, že se s podobnými

demografickými problémy v současnosti potýká i Česká republika, bylo by dle mého názoru vhodné co nejdříve zavést do zákona o daních z příjmů ustanovení posilující postavení rodin s dětmi, především zvýšení slev na dani na dítě. Domnívám se, že by de lege ferenda bylo vhodné zvýšit slevu na dani na dítě alespoň pro první a druhé dítě.

K zvýhodnění pracujících důchodců by podle mne přispělo obnovení možnosti využívat slevy na poplatníka i osobám pobírajícím starobní důchod.

Dle mého názoru užitečnou slevou na dani, kterou by bylo účelné do zákona o daních z příjmů zavést, je sleva na dani v podobě zaplaceného výživného na dítě, která se uplatňuje v Rakousku. V daňově méně účinné podobě, tj. v podobě odpočtu od daňového základu, se možnost uplatňovat zaplacené výživné na dítě nebo na manžela využívá také v Německu a ve Francii. Zavedením této daňové slevy, popřípadě odpočitatelné položky, by se mohlo docílit snížení případů, kdy rodič neplatí výživné pro své dítě, což je v současné době velmi aktuální společenský problém. Daňový poplatník by mohl být pozitivně motivován k zaplacení výživného, pokud by mu bylo umožněno zaplacenou částku následně odečíst od základu daně nebo od konečné daňové povinnosti.

Co se týče zdanění dividend či jiných forem účasti na zisku, které jsou daňovému poplatníkovi vyplaceny korporací, zastávám názor, že by tyto položky již neměly znovu podléhat zdanění na úrovni daňového poplatníka, který je fyzickou osobou. Byť je český systém zdanění dividend nastaven obdobně jako ve většině členských států Evropské unie, domnívám se, že dvojí zdanění stejného zisku je jevem negativním, který by měl být ze zákona o daních z příjmů de lege ferenda odstraněn, anebo alespoň zmírněn.

Další návrh de lege ferenda si klade za cíl odstranit anebo alespoň zmírnit disproporce mezi daňovými poplatníky zdaňujícími své příjmy ze závislé činnosti a poplatníky zdaňujícími příjmy ze samostatné činnosti. V současné době zákon nepřipouští daňově účinné výdaje při zdanění příjmů ze závislé činnosti. Naproti tomu mohou poplatníci, kteří zdaňují své příjmy ze samostatné činnosti, uplatňovat výdajové paušály, které mohou dosáhnout 30 – 80 % jejich zdanitelných příjmů v závislosti na typu samostatné činnosti. Paušály z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního

hospodářství a z živnostenského podnikání přitom nejsou limitovány jejich nejvyšší možnou částkou.

Ze srovnávaných států lze nalézt výdajové paušály pouze v Rakousku, přičemž jejich výše je mnohem nižší než v České republice a vždy jsou limitovány maximální přípustnou částkou.

Domnívám se, že by bylo *de lege ferenda* vhodné snížit výdajové paušály poplatníkům, kterým plynou příjmy ze samostatné činnosti, anebo alespoň stanovit maximální limity těchto paušálů. Tímto opatřením by došlo k zabránění snižování výnosu z daně z příjmů fyzických osob, ke kterému by změny *de lege ferenda* navržené v této rigorózní práci (konkrétně změny týkající se odpočitatelných položek, slev na dani a odstranění dvojího zdanění dividend), pravděpodobně vedly.

Co se týče daňové sazby, uplatňují se ve většině států západní Evropy, včetně všech států srovnávaných v rámci této rigorózní práce, progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob. Naopak lineární sazba daně z příjmů fyzických osob je v současné době charakteristická jen pro některé země postkomunistického bloku, včetně České republiky.

Domnívám se, že vhodnějším daňovým systémem než je ten, který se v současné době uplatňuje v České republice, je daňový systém, ve kterém jsou daňovému poplatníkovi poskytnuta četná daňová zvýhodnění, což je následně kompenzováno progresivními sazbami daně z příjmů fyzických osob. Jde *de facto* o systém, který se uplatňuje v plné míře v Německu, Rakousku a Francii, a částečně i ve Velké Británii.

V souladu s touto úvahou zastávám názor, že by v případě zavedení navrhovaných změn mělo rovněž dojít ke změně charakteru sazby daně z příjmů fyzických osob. Konkrétně by šlo o zavedení daňové progrese, ovšem pouze za současného zrušení zvyšování základu daně u příjmů ze závislé činnosti o pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, tj. za předpokladu zrušení konceptu superhrubé mzdy. V tomto případě by se jevilo vhodné zavést i společné zdanění manželů, a to z důvodu zmírnění negativních dopadů progresivního zdanění.

Aby nedocházelo k příliš vysokému daňovému zatížení poplatníků daně z příjmů fyzických osob, jevílo by se rovněž vhodné snížit sociální odvody. Česká republika je totiž ve srovnání s ostatními evropskými státy zemí s nejvyšším podílem sociálních příspěvků na celkových daňových příjmech.

Při porovnání příjmů z přímých a nepřímých daní napříč členskými státy Evropské unie lze dospět k závěru, že pro státy západní Evropy je charakteristický vyšší příjem do veřejných rozpočtů z daní přímých, nežli z daní nepřímých. Ve východních státech Evropské unie je situace opačná. Byť je v České republice výnos z daní přímých poměrně nízký, celkové daňové zatížení je markantně zvyšováno o výnosy ze sociálních odvodů, které jsou velmi vysoké. Do budoucna by proto bylo vhodné přistoupit ke snížení sociálních odvodů, přičemž by celkové daňové výnosy státu mohly být kompenzovány navrhovanou změnou de lege ferenda v podobě zavedení progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob.

Z důvodů zpřehlednění daňového systému, především zákona o daních z příjmů, by bylo dle mého názoru do budoucna vhodné přistoupit ke komplexní rekonstrukci zákona o daních z příjmů, nežli k jeho další novelizaci. V důsledku mnoha uskutečněných novelizací je zákon o daních z příjmů do jisté míry nepřehledný a pro daňové poplatníky bezpochyby málo srozumitelný.

Domnívám se, že změny de lege ferenda navržené v této rigorózní práci by mohly vést k posílení postavení daňového poplatníka, především pak daňového poplatníka, který je v postavení zaměstnance. Je nutno poznamenat, že daně jsou v českém prostředí silným politickým instrumentem a debaty o jejich výši a nastavení budou proto asi vždy velmi aktuálním tématem jak pro laickou, tak pro odbornou veřejnost.

Summary

The aim of the rigorosum thesis is to compare the personal income taxation in the Czech Republic and in some European Union states, and subsequently to propose amendments and recommendations to the legal regulation of personal income tax in the Czech Republic. To fulfill the goal of the thesis, the methods of analysis, synthesis, and comparison have been used.

The rigorosum thesis is alongside the introduction and conclusion composed of six chapters. The first chapter represents the theoretical base of the thesis. It is focused on the tax law, tax system, tax definitions, basic construction elements of taxes, classification of taxes, and tax functions.

With regards to the focus of the thesis, the second chapter deals with the direct taxation in the European Union. In this chapter, sources of the European law, harmonization of direct taxes, and international double taxation avoidance agreements are outlined. The last subchapter examines the relevant case law of the Court of Justice of the European Union.

The sources of the Czech tax law are together with the Czech tax system and the relevant case law of the Constitutional Court of the Czech Republic analyzed in the third chapter, which is focused on legal resources of the taxation of individuals in the Czech Republic.

The legal analysis of the personal income tax is contained in the fourth chapter, where all the essential construction elements of the personal income tax are described. The legal regulations of the personal income tax in Germany, United Kingdom, France, and Austria are analyzed in the fifth chapter.

In the sixth chapter, the basic construction elements (e.g. definition of the tax resident, categorization of the taxable income, categorization of various types of income sources, tax allowances, and tax rates) of the German, British, French, Austrian, and Czech personal income tax are compared. The amendments to the Czech legal regulation of personal income tax *de lege ferenda* are proposed in the sixth chapter, too.

The comparison of the personal income tax regulation in Germany, United Kingdom, France, Austria, and Czech Republic has resulted in conclusion that the Czech legal regulation de lege lata is in comparison to the other states very unfavorable for the taxpayer. Therefore, the recommendations de lege ferenda that should strengthen and improve the position of the Czech taxpayer have been made.

Zusammenfassung

Das Ziel der Rigorose Arbeit ist der Einkommensteuer Vergleich von Privatpersonen in der Tschechischen Republik und in einigen ausgesuchten EU-Staaten. Anschließend werden Änderungen in der gesetzlichen Einkommensteuer der Tschechischen Republik empfohlen. Um das Ziel der Rigorose Arbeit zu erreichen, wurden Methoden der Analyse, Synthese und des Vergleiches verwendet.

Bei dieser Rigorose Arbeit gibt es neben der Einleitung und dem Abschluss sechs Kapitel. Das erste Kapitel stellt das theoretische Fundament der Arbeit dar. Es wird sich im speziellen auf das Steuerrecht, Steuersystem, Steuerdefinitionen, Konstruktionselemente der Steuern, Klassifizierung von Steuern und Steuerfunktionen konzentriert.

Mit Hinblick auf den Schwerpunkt der Rigorose Arbeit, befasst sich das zweite Kapitel mit der direkten Besteuerung in der Europäischen Union. In diesem Kapitel werden die Quellen des Gemeinschaftsrechts der Europäischen Union, die Harmonisierung der direkten Steuern und das internationale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgehandelt. Das letzte Unterkapitel untersucht die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union.

Die Quellen des tschechischen Steuerrechts werden gemeinsam mit dem tschechischen Steuersystem und der einschlägigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichts der Tschechischen Republik im dritten Kapitel genannt. In diesem Kapitel wurde sich auf die rechtlichen Mittel der Besteuerung von natürlichen Personen in der Tschechischen Republik konzentriert und dahingehen wurde es analysiert.

Die rechtliche Frage bezüglich der persönlichen Einkommensteuer wird im vierten Kapitel analysiert. Im Wesentlichen werden die verschiedenen Konstruktionselemente der Einkommensteuer beschrieben. Die rechtliche Regelung der Einkommensteuer in Deutschland, Großbritannien, Frankreich und Österreich wird im fünften Kapitel analysiert.

Im sechsten Kapitel werden die Grundkonstruktionselemente (z. B. Definition des steuerlichen Wohnsitzes, Kategorisierung des zu versteuernden Einkommens, Kategorisierung der verschiedenen Arten von Einkommensquellen, Steuerfreibeträge und Steuersätze) der deutschen, britischen, französischen, österreichischen und tschechischen Einkommensteuer verglichen. Änderungen der gesetzlichen Regelung der Einkommensteuer in der Tschechische Republik *de lege ferenda* werden auch in diesem Kapitel vorgeschlagen.

Der Vergleich der persönlichen Einkommensteuerregelung in Deutschland, Großbritannien, Frankreich, Österreich und der Tschechischen Republik, führt dazu, dass im Abschluss ein Resümee gezogen wird. Dieses zeigt auf, dass die gesetzliche Regelung der Tschechischen Republik *de lege lata* sehr ungünstig für den Steuerzahler ist. Deswegen wird die Stärkung und die Verbesserung der Position des tschechischen Steuerzahlers *de lege ferenda* empfohlen.

Seznam zkratek

BRD	Bundesrepublik Deutschland, Spolková republika Německo
CAA	Capital Allowances Act 2001
CGI	Code général des impôts, francouzský Všeobecný daňový zákoník
ČR	Česká republika
DDR	Deutsche Demokratische Republik, Německá demokratická republika
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
EHS	Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství
EK	Evropská komise
EStG	Einkommensteuergesetz, německý / rakouský zákon o daních z příjmů fyzických osob
EU	Evropská unie
EUR	Měnová jednotka euro
FA	Finance Act 2013
GBP	Měnová jednotka britská libra
GG	Grundgesetz, Ústava Spolkové republiky Německo
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs, Finanční a celní úřad Jejého Veličenstva
ICTA	Income and Corporation Taxes Act 1988
ITA	Income Tax Act 2007
ITEPA	Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003

ITTOIA	Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development, Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PACS	Pacte civil de solidarité, francouzský občanský pakt solidarity
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SES	Smlouva o založení Evropského společenství
SESAE	Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii
SEU	Smlouva o Evropské unii
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
SRN	Spolková republika Německo
TCGA	Taxation of Chargeable Gains Act 1992
TCIA	Trusts (Capital and Income) Act 2013
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam použité literatury

- [1] BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
- [2] BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 347 s. ISBN 80-7357-030-0.
- [3] DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2012: přehledy, daňové a účetní tabulky*. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing a.s., 2012. 216 s. ISBN 987-80-247-4274-8.
- [4] DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů 2013: přehledy, daňové a účetní tabulky*. 8. vyd. Praha: GRADA Publishing a.s., 2013. 228 s. ISBN 987-80-247-4641-8.
- [5] FIALA, Zdeněk; SOVOVÁ, Olga. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 202 s. ISBN 978-80-7380-223-3.
- [6] GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. 1. vyd. Ostrava: KEY Publishing s. r. o., 2008. 177 s. ISBN 978-80-97071-77-9.
- [7] GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde, 2009. 335 s. ISBN 987-80-7201-745-4.
- [8] GUTIÉRREZ, Carlos P. et al. *Global Corporate Tax Handbook 2010*. Amsterdam: IBFD, 2010. 1108 s. ISBN: 978-90-8722-077-8.
- [9] HABERSTOCK, Lothar; BREITHECKER Volker. *Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*. 14. vyd. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2008. 388 s. ISBN 978-3-503-10695-0.
- [10] HELMINEN, Marjaana. *EU Tax Law - Direct taxation*. Amsterdam: IBFD, 2009. 406 s. ISBN 978-90-8722-058-7.
- [11] HENDRYCH, Dušan et al. *Správní právo : Obecná část*. 7. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 837 s. ISBN 978-80-7400-049-2.

- [12] JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- [13] KLABUSAYOVÁ Hana. *Komparace právní úpravy korporátní daně ve vybraných zemích* : Diplomová práce. Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, 2011. 64 s.
- [14] KOTLÁN, Igor. *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání s vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege ferenda*. Praha: Studie národohospodářského ústavu Josefa Hlávky 5/2010. 107 s. ISBN 978-80-86729-58-9.
- [15] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizovaný vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-674-8.
- [16] LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. 271 s. ISBN 987-80-7357-320-1.
- [17] LAMB, Margaret; LYMER, Andrew; FREEDMAN, Judith; JAMES, Simon. *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research*. Oxford University Press 2005. 316 s. ISBN 978-0-19-924293-1.
- [18] LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3rd edition. Wien: Linde Verlag Ges.m.b.H., 2013. 269 s. ISBN: 987-1-907444-68-5.
- [19] MACHÁČEK, Ivan. *Daň z příjmů fyzických osob 2010 : praktická pomůcka k daňové optimalizaci*. Praha: C. H. Beck, 2010. 273 s. ISBN 978-80-7400-188-8.
- [20] MACHOVÁ, Zuzana; KAŠTAN, Milan; JANÍČKOVÁ Lenka, KOTLÁN, Igor. *Tax Burden in OECD Countries : WTI Application*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2011. 146 s. ISBN 978-80-248-2537-3.
- [21] MARKOVÁ, Hana; BOHÁČ, Radim. *Rozpočtové právo*. Praha: C. H. Beck, 2007. 248 s. ISBN 978-80-7179-551-3.

- [22] MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: Úvod do právní argumentace*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. 276 s. ISBN 978-80-7400-382-0.
- [23] MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Petra; RADVAN, Michal. *Základy finančního práva*. 4. vyd. Praha: AFRMEX PUBLISHING s. r. o., 2010. 107 s. ISBN 987-80-86795-91-1.
- [24] NIEHUS, Ulrich; WILKE Helmuth. *Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften*. 1. vyd. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2007. 365 s. ISBN 978-3-7910-2224-6.
- [25] OUTLÁ, Veronika et al. *Právo Evropské unie*. 2. upr. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008. 525 s. ISBN 978-80-7380-084-0.
- [26] PAVLÍČEK, Václav, et al. *Ústavní právo a státověda II. Díl : Ústavní právo České republiky Část 1*. 2. vyd. Praha: Linde, 2008. 797 s. ISBN: 978-80-7201-694-5.
- [27] PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance : úvod do problematiky*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2005. 527 s. ISBN 80-7357-049-1.
- [28] PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2012. 1079 s. ISBN 978-80-7263-742-3.
- [29] PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2013*. 13. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013. 1056 s. ISBN 978-80-7263-784-3.
- [30] PELECH, Petr. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti v roce 2013*. 21. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013. 423 s. IBN 978-80-7263-798-0.
- [31] SCHELLEKENS, Marnix. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. 988 s. ISBN 978-90-8722-193-5.
- [32] ŠIROKÝ, Jan et al. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [33] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Linde, 2010. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

- [34] TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter. *European Tax Law*. 5th edition. Alphen aan den rij: Kluwer Law International, 2008. 862 s. ISBN 9789041127402.
- [35] TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter. *European Tax Law*. 6th edition. Alphen aan den rij: Kluwer Law International, 2012. 634 s. ISBN 978-90-411-3877-4.
- [36] TICHÝ, Luboš; ARNOLD, Rainer; SVOBODA, Pavel; ZEMÁNEK, Jiří; KRÁL, Richard. *Evropské právo*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck. 2006. 928 s. ISBN 80-7179-430-9.
- [37] VAN BOEIJEN OSTASZEWSKA, Ola. *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam: IBFD, 2011. 930 s. ISBN 978-90-8722-093-8.
- [38] VAN BOEIJEN OSTASZEWSKA, Ola; SCHELLEKENS Marnix. *European Tax Handbook 2012*. Amsterdam: IBFD, 2012. 974 s. ISBN 978-90-8722-134-8.
- [39] VANČUROVÁ, Alena; KLAZAR, Stanislav. *Daňový systém ČR (cvičebnice) : 1. Díl, Daň a její konstrukce, daňový systém, správa daní, daň z příjmů právnických osob*. Praha: 1. VOX, a. s. 2012. 84s. ISBN 978-80-87480-08-3.
- [40] VANČUROVÁ, Alena; KLAZAR, Stanislav. *Daňový systém ČR (cvičebnice) : 2. Díl, Daň z příjmů fyzických osob a pojistné sociálního pojištění*. Praha: 1. VOX, a. s. 2012. 95s. ISBN 978-80-87480-09-0.
- [41] WILKE, Kay-Michael. *Lehrbuch Internationales Steuerrecht*. 9. vyd. Herne: Neue Wirtschafts-Briefe, 2009. 354 s. ISBN 978-3-482-75519-4.

Seznam použitých internetových zdrojů

- [42] Bundesministerium der Finanzen. [online]. *Steuern von A bis Z, Ausgabe 2013*. [cit. 15. 12. 2013]. Dostupné z WWW: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2012-06-16-steuern-von-a-z.pdf?__blob=publicationFile&v=14>.
- [43] Bundesministerium für Finanzen [online]. *Der Steuertarif*. [cit. 21. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<https://www.bmf.gv.at/steuern/arbeitnehmer-pensionisten/steuertarif.html>>.
- [44] Bundesministerium für Finanzen [online]. *Steuerabsetzbeträge*. [cit. 23. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<https://www.bmf.gv.at/steuern/arbeitnehmer-pensionisten/suertarif-absetzbetraege/steuerabsetzbetraege.html#Pensionistenabsetzbetrag>>.
- [45] Český statistický úřad [online]. *Průměrné mzdy - 4. čtvrtletí 2013*. [cit. 5. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/cpmz031114.doc>>.
- [46] Durchschnittseinkommen [online]. *Durchschnittseinkommen in Deutschland*. [cit. 18. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://durchschnittseinkommen.net/durchschnittseinkommen-in-deutschland/>>.
- [47] European Commission : Taxation and customs union [online]. *Country Chapter*. [cit. 12. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/general_info/economic_analysis/tax_structures/article_6047_en.htm>.
- [48] Evropská komise. [online]. *Daně : Vaše Evropa : Podniky*. [cit. 30. 6. 2013]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_cs.htm>.
- [49] French-Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *Calculating Your French Income Tax Liability*. [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/>>.

- [50] French-Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *French Income Tax Allowances*. [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/allowance/s/>>.
- [51] French Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *French Income Tax Credits* [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/tax-credits/>>.
- [52] French-Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *French Income Tax Rates*. [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/>>.
- [53] French-Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *French Wealth Tax*. [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/wealth-tax/>>.
- [54] French Property.com: Real Estate, Real Living, Real France [online]. *Resident in France or Non-Resident*. [cit. 21. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/liability-income-tax/residency-status/>>.
- [55] HM Revenue & Customs [online]. *Deductions from general earnings: where to find instructions*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM31611.htm>>.
- [56] HM Revenue & Customs [online]. *Employed and self-employed tax and National Insurance*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/working/intro/employed-selfemployed.htm>>.
- [57] HM Revenue & Customs [online]. *Employment Income: Introduction*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM00510.htm>>.

- [58] HM Revenue & Customs [online]. *Employment income: meaning of earnings: non-cash earnings: earnings for NIC purposes*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM00520.htm>>.
- [59] HM Revenue & Customs [online]. *Employment income: specific employment income*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM00512.htm>>.
- [60] HM Revenue & Customs [online]. *Income Tax - the basics*. [cit. 20. 2. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/basics.htm>>.
- [61] HM Revenue & Customs [online]. *List of 'direct taxes'*. [cit. 20. 2. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/complaints-appeals/how-to-appeal/direct-tax.htm#1>>.
- [62] HM Revenue & Customs [online]. *List of 'indirect taxes'*. [cit. 20. 2. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/complaints-appeals/how-to-appeal/indirect-tax.htm>>.
- [63] HM Revenue & Customs [online]. *Married Couple's Allowance - includes civil partnerships*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/married-allow.htm>>.
- [64] HM Revenue & Customs [online]. *Personal Allowance*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/personal-allow.htm>>.
- [65] HM Revenue & Customs [online]. *Social security benefits: list of non taxable social security benefits*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/eimanual/EIM76100.htm>>.
- [66] HM Revenue & Customs [online]. *Tax allowances and reliefs if you're self employed*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/relief-self-emp.htm>>.

- [67] HM Revenue & Customs [online]. *Tax and National Insurance on company benefits*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/working/bens-s-hares-tips/benefits.htm>>.
- [68] HM Revenue & Customs [online]. *Tax on your State Pension*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/pensioners/pension-statepension.htm>>.
- [69] HM Revenue & Customs [online]. *Tax relief on pension contributions*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/relief-pension.htm>>.
- [70] HM Revenue & Customs [online]. *The general rule for employees' expenses: key words and phrases*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM31630.htm>>.
- [71] HM Revenue & Customs [online]. *The scope of the charge to tax on general earnings: introduction*. [cit. 8. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.hmrc.gov.uk/MANUALS/eimanual/EIM40001.htm>>.
- [72] Impots.gouv.fr: un site de la Direction générale des Finances publiques [online]. *La fiscalité française*. [cit. 9. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_3391/fichedescriptive_3391.pdf>.
- [73] Ministerstvo financí České republiky. [online]. *Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění 2013*. [cit. 15. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>>.
- [74] OECD [online]. *Personal income tax rates and thresholds for central governments*. [cit. 12. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>>.
- [75] OECD [online]. *Overall statutory tax rate on dividend income*. [cit. 12. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/26/51/33717596.xls>>.

- [76] OECD [online]. *The OECD classification of taxes*. [cit. 10. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/RS2013-OECD-classification-of-taxes.pdf>>.
- [77] Statistik Austria [online]. *Bruttojahreseinkommen der unselbständig Erwerbstätigen 1997 bis 2012*. [cit. 15. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <http://www.statistik.at/web_de/statistiken/soziales/personen_einkommen/jaehrliche_personen_einkommen/020054.html>.
- [78] Taxation. [online]. *European Commission*. [cit. 18. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/03_taxation.pdf>.
- [79] The Official Home of Revised Enacted UK Legislation [online]. *Tax Acts*. [cit. 20. 2. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.legislation.gov.uk/all?title=income%20tax>>.
- [80] Vereinigte Lohnsteuerhilfe e. V. [online]. *Wie wird die Pendlerpauschale berechnet*. [cit. 1. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.vlh.de/wissen-service/steuer-abc/wie-wird-die-pendlerpauschale-berechnet.html>>.
- [81] Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky [online]. *OSVČ – průměrná mzda*. [cit. 11. 3. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://www.vzp.cz/platci/informace/povinnosti-platcu-metodika/osvc/osvc-prumerna-mzda>>.

Seznam použitých právních předpisů

- [82] Arbitrážní úmluva 90/436/EHS o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků.
- [83] Capital Allowances Act 2001.
- [84] Code général des impôts.
- [85] Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988.
- [86] Einkommensteuergesetz ze dne 16. října 1934, ve znění zveřejněném dne 8. října 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), naposledy pozměněném článkem 11 zákona ze dne 18. prosince 2013 (BGBl. I S. 4318).
- [87] Finance Act 2013.
- [88] Income and Corporation Taxes Act 1988.
- [89] Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003.
- [90] Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005.
- [91] Income Tax Act 2007.
- [92] Směrnice Rady 2003/48 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb.
- [93] Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských stát.
- [94] Směrnice Rady 2009/133/ES o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy.
- [95] Směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS.

- [96] Směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.
- [97] Smlouva o Evropské unii.
- [98] Smlouva o fungování Evropské unie.
- [99] Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství.
- [100] Smlouva o založení Evropského společenství.
- [101] Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii.
- [102] Taxation of Chargeable Gains Act 1992.
- [103] Trusts (Capital and Income) Act 2013.
- [104] Ústavní zákon č. 1/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 347/1997 Sb., 300/2000 Sb., 448/2001 Sb., 395/2001 Sb., 515/2002 Sb., 319/2009 Sb., 71/2012 Sb. a 98/2013 Sb., Ústava České republiky.
- [105] Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práv a svobod.
- [106] Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.
- [107] Zákon č. 182/1993, o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.
- [108] Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů.
- [109] Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- [110] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- [111] Zákon č. 458/2011, Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

[112] Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (důvodová zpráva).

[113] Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

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

[115] Zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (důvodová zpráva).

[116] zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

[117] zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb. o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam použité judikatury

[118] Nález Ústavního soudu ČR ze dne 1. 12. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 17/99. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10.2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

[119] Nález Ústavního soudu ČR ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

[120] Nález Ústavního soudu ČR ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

[121] Nález Ústavního soudu ČR ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

[122] Nález Ústavního soudu ČR ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

[123] Nález Ústavního soudu ČR ze dne 25. října 2006 sp. zn. II. ÚS 686/05. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

[124] Nález Ústavního soudu ČR ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

[125] Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005. In: Rozšířené vyhledávání rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR [online]. Nejvyšší soud ČR [cit. 1. 9. 2013]. Dostupné z WWW: <http://www.nsoud.cz/JudikaturaNS_new/ns_web.nsf/WebSpreadSearch>.

[126] Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 12. června 2003. Arnoud Gerritse proti Finanzamt Neukölln-Nord. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Finanzgericht Berlin - Německo. Věc C-234/01. In: InfoCuria - Judikatura Soudního dvora [online]. Soudní dvůr Evropské unie. [cit. 15. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf>>.

[127] Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 27. června 1996. P. H. Asscher proti Staatssecretaris van Financiën. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Hoge Raad - Nizozemsko. Věc C-107/94. In: InfoCuria - Judikatura Soudního dvora [online]. Soudní dvůr Evropské unie. [cit. 15. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf>>.

[128] Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. února 1995. Finanzamt Köln Altstadt proti Rolandu Schumackerovi. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Bundesfinanzhof - Německo. Věc C-279/93. In: InfoCuria - Judikatura Soudního dvora [online]. Soudní dvůr Evropské unie. [cit. 15. 4. 2014]. Dostupné z WWW: <<http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf>>.

[129] Usnesení Ústavního soudu ČR ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS. 8/04. In: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu [online]. Ústavní soud ČR [cit. 1. 10. 2013]. Dostupné z WWW: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

Seznam obrázků

Obrázek 2.1 Přehled metod k zamezení dvojího zdanění	25
Obrázek 4.1 Přehled předmětu daně z příjmů fyzických osob v ČR	44
Graf 5.1 Struktura daňových příjmů podle hlavních typů daní v roce 2014: procentní vyjádření celkového daňového zatížení	59

Seznam tabulek

Tabulka 4.1 Vývoj sazby české daně z příjmů fyzických osob v letech 1993 - 2014	57
Tabulka 5.1 Sazba německé daně z příjmů fyzických osob	68
Tabulka 5.2 Výše osobního daňového odpočtu ve Velké Británii pro daňový rok 2014/2015	76
Tabulka 5.3 Sazba britské daně z příjmů fyzických osob podle druhu příjmů.....	78
Tabulka 5.4 Vybrané koeficienty pro účely stanovení sazby francouzské daně z příjmů fyzických osob	87
Tabulka 5.5 Sazba francouzské daně z příjmů fyzických osob	87
Tabulka 5.6 Sazba rakouské solidární daně.....	90
Tabulka 5.7 Přehled rakouských slev na dani z příjmů fyzických osob.....	94
Tabulka 5.8 Sazba rakouské daně z příjmů fyzických osob	95
Tabulka 6.1 Srovnání sazeb daně z příjmů fyzických osob.....	108

Abstrakt

Rigorózní práce byla zpracována na téma „Daň z příjmů fyzických osob v České republice a v některých státech Evropské unie.“ Cílem práce bylo analyzovat právní úpravu zdanění příjmů fyzických osob v České republice de lege lata, porovnat ji s právními úpravami zdanění příjmů fyzických osob v některých státech Evropské unie a na základě srovnání navrhnout doporučení a návrhy pro právní úpravu daně z příjmů fyzických osob v České republice de lege ferenda.

Rigorózní práce se vedle úvodu a závěru skládá z šesti kapitol. Teoretická východiska rigorózní práce jsou obsažena v první kapitole, která je zaměřena na daňovou teorii. V druhé kapitole je obsažena právní úprava přímých daní v Evropské unii. Právní východiska zdanění fyzických osob v České republice jsou obsažena v třetí kapitole a samotná česká právní úprava je analyzována ve čtvrté kapitole. Pro účely srovnání byly vybrány právní úpravy daně z příjmů fyzických osob v Německu, Velké Británii, Francii a Rakousku. Jednotlivým zahraničním právním úpravám je věnována pozornost v kapitole páté. V šesté kapitole jsou poznatky z předchozích kapitol shrnuty a srovnány a jsou navrženy možné změny pro právní úpravu daně z příjmů fyzických osob v České republice de lege ferenda.

Abstract

The topic of the rigorosum thesis is “Personal income tax in the Czech Republic and in some European Union states.” The aim of the thesis was to analyze the legal regulation of individual taxation in the Czech Republic, compare it to the individual taxation in some European Union states, and to suggest recommendations and proposals to the legal regulation of the personal income tax in the Czech Republic *de lege ferenda*.

The rigorosum thesis is alongside the introduction and conclusion composed of six chapters. The theoretical framework of the rigorosum thesis is defined in the first chapter, which is focused on the tax theory. In the second chapter, the legal regulation of direct taxes in the European Union is included. Legal basis of the individual taxation in the Czech Republic is outlined in the third chapter, and the Czech legislation is analyzed in the fourth chapter. For the purpose of the thesis, legal regulations of individual taxation in Germany, United Kingdom, France, and Austria have been chosen. The foreign legal regulations are analyzed in the fifth chapter. In the sixth chapter, results of the previous chapters are summarized and compared, and possible changes and recommendations to the legal regulation of the individual taxation in the Czech Republic *de lege ferenda* are suggested.

Klíčová slova

daň z příjmů fyzických osob, přímé daně, Evropská unie

Key words

personal income tax, direct taxes, European Union