

Návrh úpravy základu daně ze závislé činnosti

Diplomová práce

Vedoucí práce:

doc. Ing. Petr David, Ph.D.

Bc. Zdena Opatřilová

Brno 2016

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Petru Davidovi Ph.D. za odborné vedení práce, za podporu a trpělivost při jejím vytváření. Zároveň bych také chtěla poděkovat mé rodině, která mě po celou dobu psaní diplomové práce a studia na Mendelově univerzitě podporovala.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Návrh úpravy základu daně ze závislé činnosti** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 23. května 2016

Abstract

Opatřilová, Z. A proposal of adjusting tax base from employment income. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2016.

The thesis deals with adjustment of tax base from employment income. Initially, there is specified overview of requirements on construction of tax base, which are derived from tax theory. The first part of the own work of is focused on construction of tax base from employment income in OECD countries. Identified methods of determination of tax base are then appraised from perspective of tax principles. Afterwards, an analysis is made regarding taxation of monitored types of income in Czech Republic and proposals on a reform of this tax are identified. The second part of the own work is focused on survey of effective taxation of employees in Czech Republic in accordance with current adjustment of taxation and in accordance with proposed reforms. Then, a comparison of effective taxation considering contemplated reform proposals is made.

Keywords

Tax from employment income, tax base, tax principles, taxation of employment income in OECD countries, effective tax rate from employment in Czech Republic.

Abstrakt

Opatřilová, Z. Návrh úpravy základu daně ze závislé činnosti. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Diplomová práce se zabývá úpravou základu daně ze závislé činnosti. V práci je nejprve uveden přehled požadavků na konstrukci základu daně, které vychází z daňové teorie. Vlastní práce je v první části zaměřena na konstrukci základu daně u příjmů ze závislé činnosti v zemích OECD. Identifikované způsoby stanovení základu daně jsou následně hodnoceny z pohledu daňových principů. Dále je provedena analýza zdanění zkoumaného druhu příjmů v České republice a jsou identifikovány návrhy na reformu této daně. Druhá část vlastní práce je zaměřena na průzkum efektivního zdanění zaměstnanců v České republice dle současné úpravy zdanění a dle navrhovaných reforem. Následně je provedena komparace efektivního zdanění zaměstnanců vzhledem k uvažovaným reformním návrhům.

Klíčová slova

Daň z příjmů ze závislé činnosti, základ daně, daňové principy, zdanění závislé činnosti v zemích OECD, efektivní sazba daně ze závislé činnosti v České republice.

Obsah

1	Úvod	9
2	Cíl práce	10
3	Osobní důchodová daň	11
3.1	Konstrukční prvky osobní důchodové daně	12
3.1.1	Stanovení základu daně	13
3.1.2	Úprava základu daně	14
4	Teoretické požadavky na vymezení základu daně	15
4.1	Požadavky na dobrou důchodovou daň	15
4.1.1	Princip efektivnosti	17
4.1.2	Princip spravedlnosti.....	21
4.1.3	Princip jednoduchosti	25
4.2	Teoretické vymezení zdanitelného důchodu	26
4.2.1	Uplatnění výdajů souvisejících s prací.....	30
4.3	Využití odpočtů od základu daně	32
5	Metodika	34
5.1	Identifikace způsobů stanovení základu daně	34
5.2	Výpočet daňového zatížení poplatníků daně ze závislé činnosti.....	36
6	Zdanění závislé činnosti v zemích OECD	40
6.1	Základ daně u příjmů ze závislé činnosti v zemích OECD.....	42
6.1.1	Země používající základ daně snížený o skutečné výdaje.....	46
6.1.2	Země používající základ daně snížený o standartní odpočet.....	47
6.1.3	Země používající základ daně roven hrubým příjmům.....	51
6.1.4	Země používající základ daně tvořený superhrubou mzdou	53
6.2	Srovnání způsobů stanovení základu daně s teoretickými požadavky	54
7	Zdanění závislé činnosti v České republice	59
7.1	Základ daně u příjmů závislé činnosti v České republice	60

7.1.1	Příjmy ze závislé činnosti	60
7.1.2	Konstrukce základu daně	62
7.1.3	Nezdanitelné části základu daně	64
7.2	Superhrubá mzda	65
7.2.1	Aplikace konceptu superhrubé mzdy	67
7.3	Srovnání stanovení základu daně s teoretickými požadavky	69
7.4	Návrhy reforem na zrušení konceptu superhrubé mzdy	71
7.4.1	Návrh 1	71
7.4.2	Návrh 2	72
7.4.3	Srovnání návrhů na reformu daně ze závislé činnosti s teoretickými požadavky	73
8	Daňové zatížení závislé činnosti	76
8.1	Efektivní zdanění zaměstnanců	76
8.1.1	Současné daňové zatížení	76
8.1.2	Daňové zatížení – Návrh 1	79
8.1.3	Daňové zatížení – Návrh 2	80
8.2	Srovnání daňového zatížení	82
8.2.1	Poplatníka A	82
8.2.2	Poplatník B	85
8.2.3	Poplatník C	87
9	Diskuze	91
10	Doporučení	95
11	Závěr	99
12	Literatura	103
13	Seznam obrázků	110
14	Seznam tabulek	111
A	Výpočet ETR – Současnost	113
B	Výpočet ETR – Návrh 1	114
C	Výpočet ETR – Návrh 2	115

1 Úvod

Daň uvalená na příjmy ze závislé činnosti má v rámci daňového systému velmi důležité postavení. Význam této daně je spojen nejen s výší příjmů, které přináší do veřejných rozpočtů, ale také s velkým množstvím daňových poplatníků, kterých se týká. Dle údajů Českého statistického úřadu (2016a) bylo na území České republiky na konci roku 2015 více než čtyři miliony lidí v pracovním poměru. Konstrukce této daně a její případné změny dopadají tedy na velkou část tuzemské populace. Uvedený dopad se vztahuje především na snížení disponibilního příjmu zaměstnanců, který působí na možnost využít tyto prostředky ke spotřebě. Daň ze závislé činnosti má také vliv na ekonomické rozhodování subjektů. V této souvislosti se především hovoří o jejím účinku na ochotu pracovat. Tato daň je jedním z hlavních faktorů, které determinují daňové zatížení práce a výrazně tak ovlivňuje nabídku daného výrobního faktoru. Daň z příjmů ze závislé činnosti má tedy dopad na ekonomickou výkonnost země.

Velikost uvalené daně je předmětem častých diskuzí. Do popředí se však dostávají úvahy především o tom, jak má být nastaven daňový sazebník a vliv ostatních konstrukčních prvků je zohledňován méně často. Daň je však stanovena jako součin základu daně a sazby daně. Daňové zatížení je tedy významně ovlivněno způsobem konstrukce základu daně. To se odráží nejen v příjmech, které do základu daně vstupují, ale také v položkách, o které je možné základ daně snížit nebo naopak navýšit.

Při vymezení zdanitelného důchodu a jeho úpravě na základ daně je nutné, aby tvůrci daňové politiky zohledňovali řadu požadavků. Jedná se o požadavky, které by měly správně daně splňovat a jejich obsah vychází z daňové teorie. Mezi ekonomickou veřejností však nepanuje jednoznačný názor na to, jak by „dobrá daň“ měla vypadat. V odborné literatuře je tak možné nalézt velké množství požadavků, které se však mohou vzájemně vylučovat. Úkolem tvůrců hospodářské politiky je nalézt řešení, které představuje vhodnou kombinaci vlastností zohledňující hlavní daňové principy.

Provádění změn v konstrukci daně ze závislé činnosti je obtížné nejen vzhledem k velkému množství doporučení, které vychází z daňové teorie, ale také k již zmíněnému významnému postavení této daně v rámci daňové soustavy. Příímý dopad daně na disponibilní příjem zaměstnanců má za důsledek, že jakékoliv úpravy jsou poplatníky velmi silně vnímány. To má významný vliv na politické preference voličů. Vládní strany mohou z obav o ztrátu voličské podpory odkládat nepopulární, i když velmi důležitá rozhodnutí. Tato situace je patrná i v České republice, kde je téma úpravy základu daně ze závislé činnosti v popředí diskuzí již od reformy veřejných financí v roce 2008. Politické strany se shodují na nutnosti provést reformu a přináší i své návrhy. Změna základu daně u příjmů ze závislé činnosti sebou však přináší povinnost učinit i další úpravy ve zdanění příjmů fyzických osob. Neochota k provádění zásadních změn v daňovém systému proto vede k tomu, že v současné době realizace konkrétních opatření neprobíhá.

2 Cíl práce

Diplomová práce se zabývá úpravou zdanění příjmů ze zaměstnání. Konkrétně se práce zaměřuje na stanovení základu daně u tohoto druhu příjmů. Cílem diplomové práce je na základě analýzy daňových systémů v zemích OECD navrhnout úpravu stanovení základu daně u příjmů ze závislé činnosti v České republice. Identifikované způsoby stanovení základu daně v zemích OECD budou konfrontovány s teoretickými požadavky, které se vztahují k této oblasti.

K naplnění cíle diplomové práce je tedy nutné se seznámit s teoretickými požadavky, které by měly daňové systémy splňovat. V práci budou hledány hlavní teoretické požadavky, které se vztahují k určení základu daně u zkoumaného druhu příjmů. Zjištěné požadavky budou využity k hodnocení způsobů stanovení základu daně u příjmů ze závislé činnosti.

K dosažení cíle diplomové práce je potřebné splnit několik dílčích cílů. Nejdříve bude provedena analýza zdanění závislé činnosti v zemích OECD, která se bude týkat stanovení základu daně. Dílčím cílem této části diplomové práce je identifikovat rozdílné přístupy k transformaci zdanitelných příjmů ze zaměstnání na základ daně a zjistit tak, jaké jsou používané způsoby stanovení základu daně.

Na identifikaci způsobů stanovení základu daně v zemích OECD bude navazovat hlubší analýza zdanění závislé činnosti v České republice, opět se zaměřením na konstrukci základu daně. Součástí analýzy zdanění závislé činnosti bude i identifikace politických návrhů na reformu daně z příjmu fyzických osob, které byly v posledních letech předloženy.

Posledním dílčím cílem diplomové práce je zjištění současného daňového zatížení plátců daně ze závislé činnosti. V práci bude vypočtena výše daňové povinnosti zaměstnanců u daně z příjmu fyzických osob dle v současnosti platné legislativy. Pro srovnání změn daňového zatížení zaměstnanců bude proveden výpočet daňové povinnosti poplatníků dle navrhovaných reforem.

Pro dosažení cíle diplomové práce je nutné odpovědět na následující výzkumné otázky:

- 1. Odpovídají identifikované způsoby stanovení základu daně u příjmů ze závislé činnosti teoretickým požadavkům na určení základu daně u tohoto druhu příjmů?**
- 2. Odpovídá základ daně u příjmů ze závislé činnosti v České republice teoretickým požadavkům?**
- 3. Odpovídají identifikované návrhy na reformu daně z příjmu fyzických osob v České republice teoretickým požadavkům?**
- 4. Změnilo by se daňové zatížení zaměstnanců v České republice v případě realizace navrhovaných daňových reforem?**

3 Osobní důchodová daň

Z obecného hlediska je daň možné vymezit v právním a ekonomickém slova smyslu. Z právního hlediska je jako daň považována platba, která je tak označena. Z pohledu ekonomického je daň povinná platba do veřejného sektoru, která dle Maaytová a kol. (2015) splňuje následující charakteristiky: zákonnost, nenávratnost, neúčelovost, neekvivalentnost. Široký (2008) vymezuje daň jako nenávratný transfer finančních prostředků od soukromého sektoru do sektoru veřejného. Daň odčerpává část důchodu ekonomických subjektů. V některých případech při definování daňových plateb dochází k odchýlení od uvedených charakteristik, hlavně u vlastností účelovosti a ekvivalence. Dle Boháče (2013) se to týká především pojistného na veřejné pojištění. Z právního pohledu není pojistné chápáno jako daň. Z ekonomického hlediska ale tyto platby je možné považovat za daňové. Veřejné pojištění se vymezuje jako účelová platba, protože jeho výnos by měl být použit na úhradu předem určených výdajů. Pojistné na veřejné zdravotní pojištění je platbou neekvivalentní. Určitá ekvivalence je v případě důchodového a nemocenského pojištění. V této souvislosti lze hovořit o podmíněné ekvivalenci, protože poplatník veřejného pojistného může, ale nemusí, v budoucnu dostat za své platby protiplnění.

Daň, která je uvalena na příjmy ze závislé činnosti, je v rámci daňové teorie řazena do osobní důchodové daně. V České republice je označena jako daň z příjmu fyzických osob. Důchodová daň je uvalena na důchody poplatníků, jako je mzda, renta, zisk či úrok. Předmětem důchodové daně jsou důchody v peněžní i naturální podobě. Kolář a kol. (2005) uvádí, že právě této dani je přisuzována největší míra komplexnosti a spravedlnosti. Kubátová (2015) zdůrazňuje důležité postavení osobní důchodové daně v rámci daňového systému a přisuzuje jí vlastnosti, které ji odlišují od ostatních daní. Uvádí, že právě tato daň je poplatníky pocíťována nejzřetelněji. Dle Širokého (2008) je to způsobeno tím, že ji poplatníci vidí na své výplatní pásce nebo v daňovém přiznání a také její progresivitou. Jackson a Brown (2003) uvádějí, že osobní důchodová daň má vliv na ekonomické rozhodování jednotlivců, a to na ochotu pracovat, spořit či na velikost spotřeby obyvatelstva. Dále ovlivňuje distribuci důchodů ve společnosti.

Specifickým požadavkem na osobní důchodovou daň je především plnění cílů v oblasti sociální politiky. Blechová (2013) uvádí, že se do její konstrukce začleňují různé požadavky na sociální úlevy pro poplatníky dle jejich rodinné situace a výše příjmů. Prostřednictvím daně z příjmu je možná redistribuce důchodů od poplatníků, kteří dosahují vyšších příjmů směrem k poplatníkům s nižšími příjmy. Janoušková (2011) označuje tuto daň, jako nejlepší nástroj k přerozdělování důchodů, ke kterému dochází na příjmové straně veřejných rozpočtů. Redistribuce je zajištěna pomocí progresivity daně. Kromě redistribuce má daň z příjmu fyzických osob splňovat i další funkce. Hamerníková a Maaytová (2010) zdůrazňují, že má být dostatečně výnosná a plnit tedy funkci fiskální. Dále má sloužit k ovlivnění

chování poplatníků žádoucím směrem, například při podpoře dárcovství občanů, spoření na stáří nebo pořízení vlastního bydlení.

Klasifikaci osobní důchodové daně je možné nalézt například u Vančurové (2013), která uvádí, že tato daň patří do daní přímých. To znamená, že je nesena subjektem, na jehož důchod je uložena. Neočekává se, že dojde k přesunu daně. Dále je tuto daň možné označit jako osobní. Při konstrukci daně a stanovení výše daňové povinnosti se bere v potaz poplatníkovy platební schopnost a jeho sociální postavení. Daň je možné dále klasifikovat dle předmětu daně. Předmětem osobní důchodové daně je toková veličina, která se stanovuje za předem známé období. Tato daň zdaňuje přírůstky příjmů za zdaňovací období. Další členění daní vychází ze způsobu stanovení základu daně. Základ daně může být vyjádřený v měrných nebo peněžních jednotkách. V případě osobní důchodové daně je základ vyjádřen v peněžních jednotkách, a proto se jedná o daň ad valorem.

3.1 Konstrukční prvky osobní důchodové daně

K zjištění daňové povinnosti poplatníka je nutné učinit několik kroků. Daňová povinnost je stanovena pomocí konstrukčních prvků daně. Tyto prvky mají vliv na výsledné vlastnosti osobní důchodové daně, které budou uvedeny v následující kapitole. Úpravu příjmů fyzických osob lze dle Kubátové (2015) shrnout do následujícího postupu.

1. Součtem všech zdanitelných důchodů (ze všech zdrojů) se získá základ daně. Od zdanitelného důchodu je nutné odečíst příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozeny.
2. Základ daně se sníží o daňové úlevy ve formě odčitatelných položek.
3. Takto upravený základ daně se násobí sazbou daně. Výsledkem je daň.
4. Daň může být následně snížena o slevy na dani. Po odečtení slev se získá výsledná daňová povinnost, kterou musí poplatník uhradit.

Daň se vztahuje pouze na příjmy, které jsou předmětem daně. Vančurová (2013) uvádí, že daňová legislativa taxativně definuje příjmy, které zdanění příjmu fyzických osob nepodléhají a nevstupují tedy do základu daně. Ze zdanění mohou být vyjmuty zcela a nejsou považovány za předmět daně nebo jsou od daně osvobozeny. Příjmy, které jsou vyňaty z předmětu daně ze závislé činnosti, jsou posuzovány jako náhrada za výdaje, které zaměstnanci vznikly v souvislosti s výkonem práce. Tato náhrada je poskytována často v peněžní formě. Osvobození se týká především tzv. zaměstnaneckých benefitů. Jedná se hlavně o nepeněžní plnění, které vynaložil zaměstnavatel v souvislosti se sociálními nebo kulturními potřebami zaměstnanců. Vynětí z předmětu daně je přímo navázáno na pracovní výkon, zatímco osvobození příjmu je se zaměstnáním spojeno pouze v obecné rovině.

Daň vypočtená na základě výše uvedeného postupu je odváděna za příslušné zdaňovací období a je placena na základě podaného daňového přiznání nebo je sražena u zdroje. V případě zdanění příjmů ze závislé činnosti je za odvod daně

zodpovědný zaměstnavatel. Kubátová (2015) uvádí, že tento systém je anglicky nazýván PAYE: „pay as you earn“. Každý měsíc je zaměstnanci stržena záloha na dani. Na konci zdaňovacího období se vyřeší případné nedoplatky či přeplatky. Výběr daně srážkou je administrativně méně náročný a zamezuje daňovým únikům. Vančurová (2013) uvádí, že odvod daně prostřednictvím zaměstnavatele je jedním z důvodů, proč jsou příjmy ze závislé činnosti více daňově zatíženy ve srovnání s ostatními příjmy. Zaměstnanec tímto způsobem ztrácí možnost optimalizovat svůj základ daně, jako je tomu například u příjmů ze samostatné činnosti. Druhým faktorem je, že v případě příjmů ze závislé činnosti je omezená možnost uplatnění výdajů. Zaměstnanci často nemohou při stanovení základu daně odečíst výdaje související s výkonem závislé činnosti.

Diplomová práce je zaměřena na transformaci zdanitelných příjmů na základ daně. V další části práce proto bude věnována pozornost především vymezení základu daně a možnostem jeho úpravy. Ostatní konstrukční prvky osobní důchodové daně nebudou dále rozebírány.

3.1.1 Stanovení základu daně

Nejdůležitější částí výpočtu daňové povinnosti je stanovení základu daně. Boněk (2001) uvádí, že obecně se pod pojmem základ daně rozumí předmět daně, který je vyjádřený v měrných jednotkách a je upraven dle zákonných podmínek. Předmět daně je vymezen jako skutečnost, na kterou se daň váže a je tedy podrobena zdanění. Základ daně konkretizuje předmět daně tak, aby z něj pomocí sazby daně bylo možné vypočítat daň. Obdobně jej vymezuje Šulcová-Seidlová (2014) a dodává, že základ daně je určen konkrétní hospodářskou skutečností. V případě osobní důchodové daně to je výše příjmů poplatníka. Základ daně je u osobní důchodové daně uvedený v peněžních jednotkách, které vyjadřují tok zvýšení příjmů za zdaňovací období.

Předmětem osobní důchodové daně je zdanitelný důchod, který poplatník získal během zdaňovacího období. Kubátová (2015) chápe důchod jako přírůstek schopnosti uspokojovat potřeby za určité období. Komplexní pojetí zdanitelného důchodu dle ní zahrnuje:

- peněžní důchody,
- nepeněžní důchody (naturální, získané například směnnou),
- imputované důchody (imputované renta, samozásobitelství, volný čas jako ekvivalent důchodu),
- nerealizované důchody (kapitálové výnosy).

Samotné vymezení základu daně je velmi složité a obsahuje několik kroků. Jak je uvedeno v postupu konstrukce daňové povinnosti, je nezbytné přesně stanovit předmět daně a příjmy osvobozené, které se do základu daně nezahrnují. Vančurová (2013) uvádí, že mezi špatně zdaňované důchody patří nepeněžní důchody, imputované důchody a také nerealizované důchody. Obtíže nastávají především

v jejich měřitelnosti a ocenění. Z tohoto důvodu podléhají důchodové dani především příjmy v peněžní podobě a zdanění ostatních důchodů se uskutečňuje jen v omezené míře. V dalším kroku je nutné zohlednit výdaje, které poplatníci vynaložili na dosažení zdanitelných příjmů. Pro určení základu daně je nutné definovat, o které výdaje se jedná. Protože poplatníci získávají různé druhy příjmů, dochází k jejich rozdělení dle společných pravidel úpravy a následně k určení, které výdaje lze u jednotlivých kategorií uplatnit. Jak již bylo uvedeno, v případě příjmů ze závislé činnosti jsou stanoveny, přísnější pravidla na uplatnění výdajů, než je tomu kupříkladu u příjmů z podnikání.

3.1.2 Úprava základu daně

Základ daně je možné následně snížit o odečitatelné položky, které se také nazývají nezdanitelné části základu daně. Touto formou se poplatníkům poskytují úlevy, které snižují jejich daňovou povinnost. Kubátová (2015) uvádí, že je možné využít rozlišení odpočtů na standartní a nestandardní.

Standartní odpočty zohledňují životní poměry poplatníka. Dle Blechové (2013) jsou charakterizovány tím, že nezávisí na skutečných výdajích a jsou dostupné všem poplatníkům, kteří splňují danou podmínku. Jsou určeny pro definované skupiny poplatníků nebo pro vymezené situace. Velikost odpočtu představuje důchod, který je zdaněn nulovou sazbou. Jako příklad standartních odpočtů uvádí Kubátová (2015) základní úlevu pro poplatníka, úlevu na manželku, která nemá vlastní příjmy, úlevu na vyživované děti či odečitatelné příspěvky placené na sociální zabezpečení. V některých zemích je uplatňována úleva na příjmy ze zaměstnání. Ta má zohledňovat výdaje, které zaměstnancům vznikají při výkonu práce. Standartní odpočty mohou být, jak uvádí Vančurová (2013), stanoveny pevnou částkou nebo procentním podílem ze základu daně. Jejich zahrnutí do konstrukce daně má progresivní účinky především u lineární sazby daně. V případě progresivního daňového sazebníku realizují větší úsporu poplatníci s vyššími důchody.

Nestandardní odpočty jsou dle Kubátové (2015) využívány k ovlivnění chování poplatníků žádoucím směrem, ale také k zohlednění platební schopnosti poplatníka. Jsou vázány na skutečné výdaje a lze je tedy uplatnit po doložení jejich výše. Často je výše možného odpočtu limitována. Příkladem mohou být odpočty úroků z vybraných druhů úvěrů (například při pořízení bydlení), pojistné placené na důchod, úlevy na studium, úlevy na lékařské výdaje nebo odpočet dopravních nákladů do zaměstnání.

4 Teoretické požadavky na vymezení základu daně

Výběr daně z příjmu ze závislé činnosti spočívá v první řadě ve volbě základu daně. Základ daně má významný vliv na velikost daňové povinnosti poplatníka. Daňová teorie proto řeší otázku, jakým způsobem mají být jednotlivé kroky vedoucí k jeho zjištění konstruovány. Následující kapitola se zaměřuje na teoretické požadavky, které by měla osobní důchodová daň uložená na příjmy ze závislé činnosti splňovat.

4.1 Požadavky na dobrou důchodovou daň

Konstrukce základu daně by měla být v souladu s požadavky na dobrý daňový systém. Tyto požadavky jsou obsaženy v rámci daňových principů. V daňové teorii je možné nalézt velké množství požadavků kladených na dobré daně a jednotliví autoři se liší v jejich počtu a také ve významu, který uvedeným principům přisuzují.

Formulací daňových principů se zabýval již v osmnáctém století Smith (2001), autor tzv. daňových kanonů. V těchto kánonech jsou shrnuty vlastnosti dobrých daní do čtyř oblastí a lze je označit za aktuální i v současné době. Kánony obsahují zásadu spravedlnosti, přesnosti, pohodlnosti placení a požadavek nízkých nákladů na výběr daně. Poslední požadavek lze označit jako zásadu efektivnosti a autor tím zdůrazňuje, aby daně neodrazovaly od určitých činností a druhů povolání. Z těchto zásad vyplývá, že daně mají poplatníka zatěžovat co nejméně, a to nejen výší odvedené daně, ale také způsobem výběru. Zásadou spravedlnosti vyžaduje, aby poplatník přispíval na výdaje státu úměrně vzhledem k důchodu, který pod jeho ochranou požívá.

Reformulaci daňových principů provedli Musgrave a Musgrave (1994). Vymezují sedm daňových zásad, které mohou sloužit jako kritéria kvality daňového systému. Tyto principy požadují:

- dostatečný výnos daní,
- rovnoměrné a spravedlivé rozdělení daňového břemene,
- posouzení skutečného dopadu uvalení daní,
- minimalizaci dopadu daní na fungování tržního mechanismu,
- využití daňového systému v rámci hospodářské politiky,
- srozumitelnost a jednotnost daňového systému,
- minimalizaci nákladů spojených s daňovou soustavou.

Mezi české autory věnující se daňové teorii patří Široký (2008), který uvádí čtyři daňové principy: princip efektivnosti, legislativní jednoznačnosti, pružnosti a spravedlnosti. Kubátová (2015) považuje za hlavní daňové principy především princip

prospěchu a princip berní způsobilosti (platební schopnosti). Dále dodává třetí princip v podobě nedistorzních daní. Daně nemají způsobovat distorze v cenách statků a výrobních faktorů, které mohou způsobit neefektivní alokaci. Na základě uvedených daňových principů formuluje daňové zásady, které by měly daňové systémy a jednotlivé daně splňovat. Jedná se o zásadu efektivnosti, pozitivního vlivu na ekonomické chování subjektů, spravedlnosti, správného působení na makroekonomické agregáty a poslední zásadou je požadavek právní perfektnosti a politické průhlednosti.

Výše uvedené požadavky se zaměřují na daně obecně. Vlastnosti, které jsou kladeny přímo na osobní důchodovou daň, vyjmenovává Vančurová (2013) a jsou v souladu s obecnými daňovými principy.

- Zajištění dostatečného a stabilního daňového výnosu – v teorii je často zmiňován Lafferův bod, který spojuje průměrnou daňovou sazbu s nejvyšším výnosem. V praxi však tento koncept použít nelze.
- Flexibilita – požadavek souvisí s dostatečným daňovým výnosem, který by se měl přizpůsobovat aktuální potřebě veřejných financí.
- Jednoduchost – osobní důchodová daň má splňovat řadu požadavků, které však činí systém velmi komplikovaný a některé požadavky se mohou vzájemně vylučovat. Je kladen důraz na jasnou, přehlednou a průhlednou konstrukci daně. Je důležité, aby si poplatník dokázal odhadnout výši své daňové povinnosti. Často si ji musí i sám spočítat.
- Efektivnost – uložení daně na důchody poplatníků má být spojeno s co nejnižšími administrativními náklady a podporovat ekonomickou aktivitu.
- Neutralita – daň nemá deformovat tržní prostředí a vytvářet odlišná pravidla pro zdanění různých činností.
- Spravedlnost – způsob konstrukce daně umožňuje její použitelnost v sociální politice. Je možné využít adresnost důchodové daně a ovlivnit tak vnímání spravedlnosti a s tím související akceptovatelnost daně.
- Ovlivnění chování ekonomických subjektů – stimulace k požadovanému chování prostřednictvím možnosti legálního snížení daňové povinnosti.
- Transparentní konstrukce daně – poplatníci mají být schopni ji porozumět. Zároveň však musí být právně perfektní a dávat jednoznačný návod ke stanovení daně. Dosažení obou požadavků působí proti sobě.
- Predikce daně – tento požadavek je snižován častými legislativními změnami.

Jak z výše uvedeného vyplývá, existuje velké množství požadavků, které by měla daň splňovat. Některé požadavky se vzájemně doplňují, v některých případech však snaha docílit daného principu znesnadňuje plnění dalšího. Z konstrukce osobní důchodové daně vyplývají vlastnosti, které mají vliv na plnění výše uvedených principů. Kubátová (2015) uvádí, že v případě osobní důchodové daně není problém se zdrojem pro úhradu daně. Při vzniku předmětu daně zároveň vzniká

i zdroj platby. To je možné vidět především u příjmů ze závislé činnosti, protože podléhají srážkám záloh u zaměstnavatele. Poplatník nemusí podávat daňové přiznání a svůj příjem obdrží v čisté podobě. Osobní důchodovou daň je dále možné využít jako nástroj hospodářské politiky státu, protože se jedná o dobrý makroekonomický stabilizátor. Tato vlastnost je dána pružnými výnosy daně, protože inkaso daně je vázáno na hospodářský cyklus. Souvisí to především s progresivním zdaněním. Dalším požadavkem je povědomí o skutečném dopadu daně. Osobní důchodová daň, jak bylo uvedeno, je řazena mezi daně přímé, a proto se předpokládá, že daňová povinnost je efektivně i statutárně nesena stejnými subjekty. Vítek (2008) však uvádí, že v některých případech může být daň přesunuta na jiné subjekty a efektivní a statutární dopad je odlišný. K přesunu daně na zaměstnavatele a následně do cen výrobků může docházet v situaci vysoké poptávky na pracovním trhu. Zaměstnavatelé mohou kompenzovat jakékoliv zvýšení daní zvýšením hrubých mezd zaměstnanců, které se pak promítne v cenách výrobků.

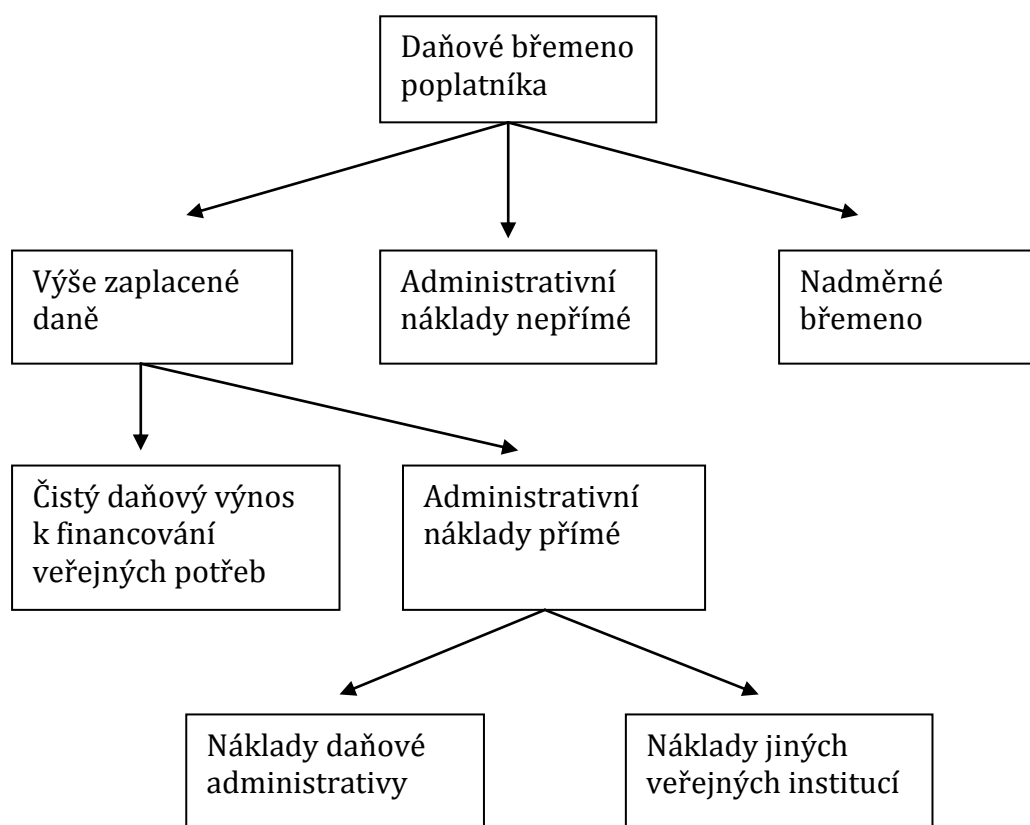
Opakovaně zmiňovanými kritérii jsou principy spravedlnosti a efektivnosti. Tyto požadavky se dostávají do popředí při hodnocení jednotlivých daní. Ze vztahu mezi nimi však vyplývá, že jsou ve vzájemném rozporu. Široký (2008) uvádí, že chce-li tvůrce hospodářské politiky dosáhnout co největší spravedlnosti daňového systému, povede to pravděpodobně k poklesu efektivnosti. Bude například vyvíjen tlak na růst nákladů spojených s administrativou daně. Dalším často zmiňovaným požadavkem byl princip jednoduchosti. Tento princip může být v rozporu s požadavkem spravedlnosti, kdy ve snaze zdanit veškeré důchody poplatníka může vzniknout složitá struktura daně. Naopak princip jednoduchosti napomáhá plnění požadavku efektivnosti, který je dále podporován požadavkem neutrality. Efektivnost však může být narušena využitím osobní důchodové daně k ovlivnění chování ekonomických subjektů.

4.1.1 Princip efektivnosti

Princip efektivnosti řeší, jak zdanění ovlivňuje chování ekonomických subjektů. Ideální daní z pohledu efektivnosti je daň, která nezpůsobuje žádné distorze. Kubátová (2015) uvádí, že za nejméně distorzní daň je považována daň z hlavy, kterou musí zaplatit každý poplatník. Všechny ostatní daně lze tedy považovat za neefektivní. Tento princip je proto chápán jako snaha o docílení co nejnižších neefektivností způsobených daněmi. Jedná se o omezení negativního působení na chování jednotlivců. V případě osobní důchodové daně jde o vliv na množství nabízené a poptávané práce a také na působení daně na různé druhy činností. Dle Janouškové (2011) je kritika této daně spojena především s tím, že je uvalena na výsledky ekonomické činnosti jednotlivců. Poplatníci, kteří vynakládají více pracovního úsilí a dosahují tak vyšších příjmů, jsou zatíženi vyšší daní. Souvisí to především s progresivním zdaněním, které je možné označit jako faktor snižující motivaci k práci. Kolář a kol. (2005) dodávají, že odrazení od práce je způsobeno substitučním efektem, který je závislý na mezní sazbě daně. V případě progresivního zdanění je mezní sazba daně vyšší než průměrná, a proto je substituční efekt vyšší u progre-

sivního zdanění než u proporcionalního zdanění. Vysoké daňové zatížení práce je považováno za překážku zvýšení zaměstnanosti a ekonomického růstu. V řadě publikací například OECD (2011) nebo Evropská komise (2014a) je doporučován přesun k daním, které jsou méně škodlivé pro ekonomický růst. Jedná se především o přesun k daním nepřímým. Obě publikace doporučují snížení daňového zatížení práce, které bude kompenzováno zvýšením spotřebních nebo ekologických daní. Dále je doporučováno zvýšení majetkových daní.

Efektivnost daňového systému se posuzuje podle nákladů, které jsou jím vyvolány. Hamerníková a Maaytová (2010) rozdělují tyto náklady na přímé a nepřímé administrativní náklady a na náklady spojené s nadměrným daňovým břemenem. Přímé náklady vznikají státu při výběru daně, nepřímé (vyvolané) náklady jsou naopak na straně plátců daně. Celkové daňové břemeno, které nese poplatník, je možné rozdělit na samotnou částku zaplacené daně, ze které jsou hrazeny přímé náklady, dále na nepřímé náklady a nadměrné daňové břemeno, jak je zobrazeno schématem (Obr. 1.).



Obr. 1 Celkové daňové břemeno poplatníka
Zdroj: Hamerníková, Maaytová (2010)

Administrativní náklady

Administrativní náklady v případě přímých nákladů zahrnují dle Širokého (2008) výdaje na legislativní budování a správu daní, na evidenci daňových poplatníků, na fungování správců daně a dále náklady na výběr daně či kontrolu. Do přímých nákladů patří i náklady, které vznikají v jiných oblastech veřejného sektoru. Přímé náklady mohou být relativně snadno zjistitelné, protože jsou evidovány v jednotlivých státních institucích. Mezi nepřímé administrativní náklady patří výdaje spojené s odměnou daňovému poradci, čas strávený při daňového přiznání nebo při zjišťování potřebných informací. Dále je možné zmínit náklady na povinnost odevdat přiznání správci daně. Nepřímé náklady je možné měřit jen velmi obtížně.

Vančurová (2013) uvádí, že v případě důchodových daní uvalených na závislou činnost jsou administrativní náklady nižší než u daní vybíraných prostřednictvím daňového přiznání. Daň je odváděna zaměstnavateli a vzhledem k velkému počtu zaměstnanců je dosahováno úspor z rozsahu. Přímé a vyvolané náklady jsou nižší ve srovnání se situací, kdy by každý zaměstnanec odváděl daň samostatně. Stiglitz (1997) upozorňuje, že administrativní náklady jsou zvyšovány složitostí daňového systému. Jedná se především o náklady vynaložené v souvislosti s prokazováním a kontrolou různých daňových výjimek, které mohou poplatníci využít. Velikost administrativních nákladů je také ovlivněna četností změn v daňových zákonech. Časté změny v zákonech zvyšují administrativní náklady na straně poplatníků i výběrčí daně.

Nadměrné daňové břemeno

Lidé reagují na podmínky vytvořené daňovým systémem a zahrnují je do svého rozhodování. Pokud vlivem daně změní své chování, vzniká ztráta mrtvé váhy, která je důsledkem méně efektivního rozdělení prostředků. Mankiw (2012) uvádí, že daň vyvolává distorze, které vedou ekonomické subjekty k substituci, tedy k nahrazování činností podléhajících dani činnostmi, na které je uvalena nižší či žádná daň. Substituci provádí poplatníci proto, aby se vyhnuli placení daní. Dle Širokého (2015) představuje nadměrné daňové břemeno (dále jen DWL) situaci, kdy vlivem samotné existence daně dochází k ekonomické ztrátě účastníků trhu, která není kompenzována ziskem jiných subjektů. Uvalením daně se snižuje velikost přebytku na straně nabídky i poptávky a dochází k poklesu zobchodovaného množství na daném trhu. Z ekonomického pohledu způsobuje substituce vzniklá uložením daně odklon od efektivní alokace, kterou zajišťuje konkurenční trh. Maaytová a kol. (2015) uvádějí, že velikost DWL je ovlivněna elasticitou nabídky, poptávky a velikostí uvalené daně. Čím vyšší je elasticita křivek nabídky a poptávky, tím vyšší je i reakce trhu na změny v daňovém systému, a proto s rostoucími elasticitami křivek se zvyšuje i DWL. Velikost DWL roste rychleji než uvalená daň, přesněji rychleji než je velikost daňové sazby. Široký (2015) však upozorňuje, že pokud by v daňových systémech bylo uplatňováno velké množství daní s nízkými sazbami, došlo by k výraznému růstu administrativních nákladů. Daňové systémy jsou tak tvořeny kombinacemi daní, které způsobují velké nadměrné břemeno, ale jsou s nimi spo-

jeny nízké administrativní náklady a daní s nízkým nadměrným břemenem a s vysokými administrativními náklady.

Dle Kubátové (2015) nezpůsobuje osobní důchodová daň na rozdíl od spotřebních daní distorze v cenách zboží a služeb a primárně neovlivňuje cenové relace mezi nimi. Daň uvalená na důchody má však vliv na cenu práce a způsobuje distorze mezi cenou práce a volného času a také mezi různými činnostmi. To zdůrazňuje i Vítek (2008) a dodává, že osobní důchodová daň neumí zachytit objem a hodnotu volného času. To následně způsobuje znevýhodnění ekonomické aktivity oproti neaktivitě.

Obecně je širší základ daně s nižšími sazbami daně považován za efektivnější, protože je méně distorzní a je s ním spojeno nižší zkreslení při ekonomickém rozhodování poplatníků. Dle doporučení Evropské komise (2014a) směřuje rozšíření základu daně k vyšší transparentnosti daňového systému a ke snížení nákladů efektivnosti spojených právě s DWL. Rozšíření daňového základu dává možnost zvýšit prostor pro výběr daní nebo ke snížení statutární sazby daně. Rozšiřování základu daně je spojeno s odstraňováním různých výjimek nebo odpočtů spojených s preferenčním zacházením s některými daňovými poplatníky. Tímto způsobem může dojít ke snížení rozdílů při zdanění různých příjmů, což má vliv nejen na efektivnost, ale také na spravedlnost daňového systému. Následně to také přispívá ke zjednodušení daňového systému. Creedy (2009) označuje snahu o rozšíření základu daně jako základní pravidlo daňové politiky. Nejlepší daně jsou dle tohoto autora ty, které mají širokou základnu a nízké sazby daně. Proto je nutné při konstrukci daně uplatňovat co nejméně výjimek a odpočtů. Messere (2003) uvádí, že rozšiřování základu daně je dosahováno změnou úpravy zdanění v oblastech, které podléhají určitému zvýhodnění, jako jsou zaměstnanecké benefity a nestandardní odpočty ve formě odpočtu pojistného na důchodové pojištění a také odpočet úroků úvěrů. Tyto reformní kroky přispívají k vyšší daňové neutralitě, ke zjednodušení daňového systému a ke snížení nákladů na správu daní a dodržování daňových předpisů.

Při hodnocení nákladů ztráty mrtvé váhy je dle OECD (2006) nutné se zaměřit i na distorze, které mohou vznikat v situacích odlišného přístupu ke zdanění různých druhů činností. S tím souvisí požadavek neutrality. Daňový systém by měl být co nejvíce neutrální a minimalizovat rozdíly ve zdanění různých činností. Odlišné zacházení s příjmy dle jejich zdroje ovlivňuje ekonomické rozhodování a vede subjekty k substituci. Naopak stejný přístup ke zdanění různých příjmů fyzických osob bude snižovat ekonomické distorze a tím i velikost DWL. Požadavek, aby daňový systém nevytvářel rozdíly mezi jednotlivými druhy práce, považuje za důležitý i Zubal'ová (2012) a uvádí, že zdanění příjmů nemá zvýhodňovat jednotlivé činnosti ve srovnání s jinými. Nemá existovat možnost snížit daňové zatížení poplatníka bez ekonomického zdůvodnění. V souvislosti s požadavkem neutrality odkazuje Vančurová (2013) na rozdíl mezi zdaněním závislé a nezávislé činnosti. Snaha minimalizovat výši daně pak vede ke vzniku zastřených zaměstnaneckých vztahů

(švarcsystému). To způsobuje deformaci tržního prostředí, protože vytváří odlišná pravidla pro zdanění pracovních příjmů.

Vítek (2008) dále uvádí, že využití osobní důchodové daně k ovlivnění chování ekonomických subjektů také vede ke vzniku distorzí, které snižují ekonomickou efektivnost. Jedná se o dosahování sociálních cílů, mezi které patří podpora spořicí na stáří, pořízení vlastního bydlení, podpora vzdělávání atd. Vlivem existence těchto úlev v podobě odpočtu od základu daně mění poplatníci své rozhodnutí ve snaze dosáhnout úspory v odvedené dani. V případě, že by tato úleva neexistovala, poplatníci by směřovali své volné prostředky do jiných oblastí. Zásahem státu tak může docházet k méně efektivnímu rozdělení disponibilních zdrojů. Ecclestone (2006) však uvádí, že existence některých odpočtů může být vnímána jako opatření na podporu soukromých výdajů do oblastí poskytujících přínos ostatním členům společnosti. Například odpočty charitativních darů jsou v ekonomice převedeny do jiného prostředku, z čehož vyplývá, že částka odpočtu není ztracena, ale slouží společnosti. Odpočet výdajů vynaložených na vzdělávání nebo odbornou přípravu zvyšuje lidský kapitál, což vede k vyšším příjmům a tím také ke zvýšení budoucích daňových příjmů.

4.1.2 Princip spravedlnosti

Princip spravedlnosti se zaměřuje na otázku rozdělení daňové zátěže mezi poplatníky a řeší také rozdělení důchodů ve společnosti. Švédský ekonom Wicksell v devatenáctém století spojil problematiku spravedlnosti zdanění s distribuční spravedlností. Jak uvádí Kubátová (2015), hovoří o možnosti využití daňového systému k přerozdělení bohatství ve společnosti. V současné době využití osobní důchodové daně jako redistribučního nástroje patří mezi hlavní funkce této daně. Redistribuce příjmů má napomoci rovnoměrnějšímu rozdělení důchodů, protože jejich prvotní rozdělení zajištěné působením tržních sil je společností často považováno za „nespravedlivé“. Jak uvádí Piketty a Saez (2013), hlavním argumentem ve prospěch přerozdělování prostřednictvím daně je sociální spravedlnost, která vyžaduje, aby ti více úspěšní přispěli k blahobytu méně úspěšným. Důvodem pro přerozdělování je, že rozdíly v příjmech mohou být důsledkem ovlivnitelných, ale také neovlivnitelných faktorů. Příjmová nerovnost tak nemusí vzniknout pouze z rozdílů v pracovním chování, které mají jednotlivci pod kontrolou, ale také z rozdílů ve vrozených schopnostech či v rodinném zázemí. Naopak hlavním argumentem proti přerozdělování je efektivita. Zdanění bohatých za účelem podpory chudých snižuje motivaci pracovat, a to jak mezi bohatými, tak i mezi příjemci transferů.

Otázka spravedlnosti je však velmi problematická, protože při jejích hodnocení vstupují do analýzy subjektivní názory. Posouzení toho, zda je něco více či méně spravedlivé je spojeno s hodnotícími soudy. Ekonomie tedy nemůže přesně určit co je a co není spravedlivé. Pomocí ekonomie je však možné poskytnout návrhy, jak dosáhnout žádoucí struktury v rozdělení důchodů, bohatství, atd.

Musgrave a Musgrave (1994) uvádějí, že historicky jsou v daňové teorii rozlišovány dva základní principy ke spravedlivému zdanění, a to princip prospěchu

(také užitku, ekvivalence) a princip platební schopnosti. Dle Fasory (2007) oba tyto principy vycházejí z prvního daňového kánonu Adama Smitha, který byl zmíněn na začátku kapitoly. Smith (2001) v tomto kánonu požaduje, aby poddaní přispívali na úhradu veřejných výdajů tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem. Tedy aby úhrada ve formě daně byla úměrná důchodu, který pod ochranou daného státu pobírají.

Smith (2001) uplatňuje princip spravedlnosti na základě směnné teorie daňové. Dle této teorie jsou daně protihodnotou za veřejné statky poskytované státem a je tedy základem pro zásadu zdanění dle principu prospěchu. Tento princip považuje za spravedlivé, aby každý přispíval na veřejné výdaje takovým dílem, který odpovídá užitku ze spotřeby veřejných statků a transferů. Aplikování principu prospěchu vede ke spojení příjmové a výdajové strany veřejných rozpočtů a je z pohledu ekonomie distribučně neutrální. Pro poplatníka je více přehledný, protože za svoji platbu získává užitek ze spotřeby veřejných statků ve stejné výši, v jaké mu vlivem povinnosti zaplatit daň poklesl. Spornou otázkou je však identifikace poplatníků, kteří mají větší užitek ze spotřeby veřejných statků a měli by tedy odvádět vyšší daň. Kubátová (2015) uvádí, že neexistuje shoda v určení, zda větší užitek ze spotřeby veřejných statků mají bohatí nebo chudí. Problematickou oblastí je nemožnost měření užitku. Velikost užitku ze spotřeby veřejných statků je subjektivní veličinou a pro každého poplatníka je odlišná. Užitek by tak musel být stanoven pro každého samostatně. Jackson a Brown (2003) dodávají, že v případě, kdy by si měl poplatník ohodnotit svůj užitek sám, bylo by pravděpodobné, že by jej podceňoval a nevybralo by se potřebné množství finančních prostředků na pokrytí veřejných výdajů. Autoři v této souvislosti hovoří o strategickém chování černého pasažéra. Zubal'ová (2012) dále dodává, že daň je stanovena jako povinná výměna mezi subjekty, a proto nelze hovořit o užitku, který je dle autorky spojován s dobrovolnou směnou.

Fasora (2007) uvádí, že z prvního kánonu vychází i druhý přístup k principu spravedlnosti, tedy zdanění dle platební schopnosti. Tento princip je založen na učení J. S. Milla, který odmítl zdanění dle principu užitku. Mill (1909) argumentuje tím, že stát kromě ochrany osob a majetku financuje i další sociální činnosti, a proto zdanění dle užitku by vedlo k regresivnímu zdanění. Rothbard (2005) navazuje na myšlenky Milla a uvádí, že uplatnění principu prospěchu vede k tomu, že příjemci státních podpor, tedy transferů a dotací, by museli hradit veškeré náklady spojené s těmito podporami. Daň vybíraná od příjemců podpor by musela být dokonce vyšší, než je výše poskytnuté podpory, protože by musela pokrýt také administrativní náklady spojené s výběrem daně. Aplikace principu prospěchu by vedla k odbourání solidarity, protože by nebylo možné přerozdělování.

Dle principu platební schopnosti bychom tedy měli odvádět takové daně, jaké jsme schopni platit. Baldry (1998) uvádí, že v praxi se nejobektivnější mírou schopnosti platit, stala výše dosažených příjmů. Stát by v souladu s tímto principem neměl chtít vybírat daně od lidí, kteří nemají dostatečný příjem na to, aby byli schopni daň zaplatit. Toto pojetí je v souladu s principem solidarity a umožňuje

přerozdělování. Daňová povinnost všech obyvatel se stanoví dle jejich platební kapacity bez ohledu na přijaté veřejné statky a transfery. Poplatníci nevidí ekvivalentní plnění za zaplacenou daň.

Musgrave (1990) uvádí, že zdanění dle principu platební schopnosti je spojeno se dvěma požadavky, které zohledňují dosahování horizontální a vertikální spravedlnosti. Horizontální spravedlnost stanovuje požadavek rovného zacházení s navzájem rovnými a následně vertikální spravedlnost vyžaduje přiměřenou diferenciaci mezi nerovnými.

Dle Mankiwa (2012) je v případě horizontální spravedlnosti vyžadováno, aby dva poplatníci se stejnou platební schopností platili stejnou výši daně. Princip horizontální spravedlnosti znamená zdaňovat poplatníky stejně, bez ohledu na jejich povolání, věk či dle jiných charakteristických vlastností, pokud mají tito poplatníci stejnou platební schopnost. V souladu s tímto požadavkem by tedy poplatníci, co jsou na tom stejně, měli platit stejnou daň. Otázkou však zůstává, co znamená, že jsou na tom stejně. Ve snaze dosáhnout úplného vymezení platební schopnosti by dle Kubátové (2015) v nejlepším případě daňová základna zahrnovala celkové jedincovo bohatství, tj. současnou i budoucí spotřebu, poplatníkovo bohatství, ale i jeho celkové schopnosti atd. Toho však nelze nikdy dosáhnout, a proto i určení absolutní horizontální daňové spravedlnosti není možné. Dle Rosena (1978) je princip horizontální spravedlnosti vymezen jako představa, že s lidmi ve stejných pozicích by mělo být zacházeno stejně. Obvykle je stejná pozice definována na základě nějakého pozorovatelného měřítka, jako jsou příjmy, výdaje nebo bohatství. Autor dále uvádí, že jako relevantní rozdíl v rovném zacházení s poplatníky je možné brát v úvahu také počet dětí nebo rodinnou situaci poplatníka.

Požadavek vertikální spravedlnosti, jak uvádí Mankiw (2012) stanovuje, že poplatník s vyšší schopností platit by měl odvádět vyšší částku daně. Tedy poplatník, co je na tom lépe, by měl platit více. Princip vertikální spravedlnosti je ztotožňován s progresivním zdaněním příjmů. Avšak i při lineární sazbě daně platí lidé s vyššími příjmy vyšší daň. S dosahováním obou principů jsou v praxi spojeny velké obtíže. Je složité stanovení nejen daňové základny, ze které se bude daň odvádět, ale také určení kritéria, podle kterého se budou danit různé výše důchodů.

Musgrave (1990) uvádí, že na vertikální spravedlnost bylo vždy nahlíženo jako na hlavní požadavek pro daňovou strukturu, zatímco horizontální spravedlnost byla považována pouze za její odvození. Autor však zdůrazňuje, že postavení těchto dvou požadavků je totožné a označuje je jako primární normy. V reálné daňové politice však může být jejich dosahování ve vzájemném rozporu a je tedy nutná volba. V situaci druhého nejlepšího řešení autor doporučuje, aby požadavek horizontální spravedlnosti byl považován za rozhodující faktor.

Obdobně Gordon a Kopczuk (2014) uvádějí s odkazem na počátky teorie optimálního zdanění, že jako optimální základ daně byly považovány pouze příjmy z práce a následně byla věnována pozornost určení optimálních daňových sazeb. Jak uvádějí autoři, princip platební schopnosti poplatníka se neodvíjí pouze od jeho pracovních příjmů a je nutné při konstrukci základu daně zohlednit i další infor-

mace. Z tohoto požadavku vyplývá, že zdanění příjmů by se mělo týkat i kapitálových příjmů. To doporučují i Diamond a Saez (2011), kteří především uvádějí, že v praxi je obtížné rozlišovat mezi kapitálovými a pracovními příjmy. Tato snaha je patrná i ze současných daňových základů, které zohledňují mimo pracovních příjmů poplatníka i širší škálu informací.

Jak z výše uvedeného vyplývá, konstrukce základu daně je spojena s především s dosahováním požadavku horizontální spravedlnosti. Široký (2015) zdůrazňuje, že splnění tohoto požadavku vyžaduje, aby se osobní důchodová daň stala univerzální syntetickou daní. Tato daň má zahrnovat co nejvíce příjmů z různých zdrojů a v různých formách. Dle zprávy OECD (2006) by z pohledu horizontální spravedlnosti nemělo být rozlišováno mezi tím, zda se jedná o příjem v podobě mzdy, zaměstnaneckých výhod nebo o kapitálový příjem. Lze tedy říci, že s poplatníky v rovném postavení by mělo být zacházeno stejně bez ohledu na to, z jakého zdroje jejich příjmy pocházejí a také na to jak s nimi naloží. To však v praxi naráží na různé vymezení příjmů a odlišná pravidla pro jejich zdanění. Existují-li odlišná pravidla pro zdanění různých pracovních příjmů, dochází k porušení daňové spravedlnosti, která může motivovat poplatníky k arbitráži. Možnost daňové arbitráže porušuje princip horizontální spravedlnosti, protože vytváří rozdíly ve výši zaplacené daně nikoliv na základě poplatníkově platební schopnosti, ale jako důsledek snahy minimalizovat daňovou povinnost.

Spravedlivé zdanění vyžaduje, aby základ daně byl vymezen úplně a obsahoval všechny příjmy poplatníků. Následně je nutné, aby příjmy z různých zdrojů byly zdaněny dle stejných principů. Tento požadavek je možné nalézt již u Smitha (2001), který uvádí, že nezáleží na tom, zda se jedná o důchod v podobě mzdy, zisku nebo renty. Pokud daň postihuje pouze jeden z důchodů a ostatní nikoliv, je pak tato daň nerovná. U Zubal'ové (2012) se jedná o požadavek stejného daňového zatížení uvaleného na různé druhy příjmů. Použití odlišných sazeb daně nebo poskytnutí úlev či osvobození dle druhu příjmů je považováno za porušení horizontální spravedlnosti. Jak bylo již uvedeno, je také v rozporu s požadavkem neutrality. V souvislosti s odlišným zacházením s daňovými poplatníky lze zmínit příspěvek Ecclestone (2006), který se zabýval příliš liberálním přístupem k uplatňování výdajů souvisejících s prací v Austrálii. Upozorňoval, že možnost výrazného legálního snížení daňové povinnosti může vytvářet všeobecný nesouhlas s tím, že některá skupina poplatníků nenese spravedlivý podíl na daňové zátěži obyvatelstva. V případě rozšíření vnímání, že významná skupina poplatníků se vyhýbá spravedlivému placení podílu na daních, stane se pravděpodobné, že dojde k poklesu platební morálky a poplatníci budou méně ochotní plnit své povinnosti vyplývající z daňových zákonů. Kolář a kol. (2005) také hovoří o tom, že daňové břemeno, které je vnímáno, jako nespravedlivé povede k tomu, že bude oslabena ochota platit daň. Mezi vlivy způsobující nespravedlivé rozdělení daňového břemene řadí příliš komplikovaný daňový systém, nerovnoměrné rozdělení odčitatelných položek či různé režimy uplatnění nákladů u jednotlivých skupin poplatníků. Autoři hovoří

o nesytemových kombinacích brutto a netto důchodů obsažených v zákoně. Dále to jsou také odlišné sazby daně pro různé skupiny poplatníků.

Při dosahování požadavku spravedlnosti se důležitým požadavkem stává zohlednění výdajů, které byly vynaloženy v souvislosti se zdanitelnými příjmy. Dle Vítka (2008) by osobní důchodová daň měla být vypočtena z tzv. disponibilního příjmu. Ten představuje částku, která poplatníkům zůstává na spotřebu. Aby byl tedy poplatník zdaněn dle své platební schopnosti, je nutné zohlednit výdaje, které vynaložil na získání zdanitelného příjmu. Pro každý typ příjmů tak musí být stanovena pravidla, podle kterých se příjmy očišťují o uznatelné výdaje. Zubal'ová (2012) tento požadavek nazývá jako princip netto zdanění. Otázka uplatnění výdajů souvisejících s prací bude v práci prozkoumána později.

Dalším důležitým požadavkem ve vztahu ke spravedlnosti je zdanění každého příjmu pouze jednou. U zdanění příjmů ze závislé činnosti se tato problematika vztahuje především na zdanění zaměstnaneckých benefitů. Vančurová (2013) uvádí, že v případě poskytování zaměstnaneckých benefitů je možné uvažovat několik variant zdanění. Ke dvojímu zdanění může dojít v případě, že u zaměstnavatele se nejedná o daňově uznatelný výdaj a u zaměstnance jde o zdanitelný příjem. Ve vztahu zaměstnance a zaměstnavatele je naopak nejlepším variantou situace, kdy zaměstnanec nemusí příjem danit a pro zaměstnavatele se jedná o daňově uznatelný výdaj. Z pohledu daňové spravedlnosti by však mělo platit, že daňově uznatelný výdaj je zároveň zdanitelným příjmem zaměstnance. Pokud je však příjem zaměstnance hrazen, ze zisku po zdanění, neměl by u zaměstnance dani znovu podléhat. Nesourodé zacházení se zaměstnaneckými benefity může vyvolat problémy nejen v oblasti spravedlnosti zdanění, ale také při naplňování požadavku efektivnosti. Dle Kaplana a Price (2014) absence daňových nákladů pro zaměstnance zvyšuje přitažlivost náhrad ve formě bezhotovostního plnění. Pokud by však byly všechny formy kompenzace zdaněny stejně, mnoho zaměstnanců by pravděpodobně odmítlo tyto výhody ve prospěch peněžních příjmů. Následně by pak mohli nakupovat zboží a služby, které preferují. Osvobození zaměstnaneckých benefitů na straně zaměstnance porušuje požadavek neutrality a vytváří ekonomickou neefektivitu. Autoři uvádějí, že zaměstnanecké benefity by měly být od daně osvobozeny pouze, pokud jsou nezbytné pro zaměstnance ke splnění jeho pracovního úkolu či by jejich zdanění bylo administrativně náročné.

4.1.3 Princip jednoduchosti

Dalším důležitým a často zmiňovaným požadavkem je princip jednoduchosti. S tímto principem souvisí i požadavky srozumitelnosti, transparentnosti konstrukce daně a také minimalizace nákladů spojených s daní. Kubátová (2015) uvádí, že v případě osobní důchodové daně je výše daňového břemene dobře zjištělná, a to dle výše dosažených příjmů. Ve srovnání s nepřímými daněmi je osobní důchodová daň mnohem průhlednější a poplatník tak má o ní lepší představu. Vitek (2008) však upozorňuje na existenci daňových technik omezujících viditelnost této daně. Mezi tyto techniky řadí systém záloh na daň, kterou za zaměstnance odvádí za-

městnavatel. Srozumitelnost osobní důchodové daně je dále snižována komplikovaností výpočtu daňové povinnosti.

Kopczuk (2005) uvádí, že jednoduchost daňového systému přímo ovlivňuje náklady na efektivnost zdanění. Jednoduchou příjmovou daň charakterizuje jako daň s několika odpočty, která je následně spojena se širokým základem daně. Velké množství různých daňových úlev zvyšuje složitost daně. Poskytnuté úlevy jsou spojeny s kontrolou ze strany veřejné správy a musí být také podloženy důkazními prostředky od poplatníků, což zvyšuje administrativní náklady. Zjednodušení daňového systému umožňuje poplatníkům porozumět placení daně a usnadňuje daňovým orgánům jejich výběr. Autor uvádí, že zjednodušení daňového základu má vliv i na velikost DWL. Širší daňový základ je spojen s menší elasticitou zdanitelného příjmu, a tedy s nižším nadměrným břemenem.

Principem jednoduchosti se zabývají i Fuest, Peichl a Schaefer (2008), kteří obdobně jako předešlý autor uvádějí, že příliš složitý daňový systém vede k vysokým nákladům na dodržování právních předpisů a má také vliv na daňové úniky. Složitou konstrukci daně považují za překážku pro spravedlnost a efektivnost daně. Autoři upozorňují, že pojem zjednodušení daně není jasně definovaný. Často jsou považovány za zjednodušení opatření, která směřují k rozšíření základu daně. V některých případech však rozšíření základny zdanění může zkomplikovat daňový systém. Jako příklad uvádějí zahrnutí imputovaného nájemného do zdanitelných příjmů. Autoři došli k závěru, že účinky zjednodušení daňového základu na přerozdělování příjmů a efektivnost daně závisí především na typu úpravy daňových sazeb. Daňová reforma v kombinaci s uplatněním jednotné sazby daně vede ke zvýšení příjmové nerovnosti na úkor střední třídy, jejichž daňové zatížení se zvýší a naopak poklesne daňové zatížení poplatníků s nízkými a vysokými příjmy. Se zavedením jednotné sazby daně se zvyšuje efektivnost, protože se snižuje narušení nabídky práce. Progresivní sazby daně snižují nerovnost v rozdělení příjmů, ale zvyšují daňové distorze. Uvedené potvrzuje myšlenku, že daňové reformy nutně čelí kompromisu mezi spravedlností a efektivností.

Odstranění různých daňových úlev dále představuje kompromis mezi snahou o zjednodušení daňového systému a využití daňové politiky k dosažení konkrétních politických cílů (OECD, 2006). Zrušení úlev týkajících se spoření na stáří nebo podpory bydlení vede ke zjednodušení, na druhou stranu omezuje využití osobní důchodové daně jako prostředku k dosahování jiných cílů vládní politiky.

4.2 Teoretické vymezení zdanitelného důchodu

Zdanění dle principu platební schopnosti není v praxi jednoduše uplatnitelné. Mirrless (1971) uvádí, že platební schopnost poplatníků není lehce zjistitelná, a proto se v praxi využívají jako zástupný znak příjmy poplatníků. K identifikaci platební schopnosti poplatníka je tedy nutné definovat příjmy. James (2012) uvádí, že obecně je příjem definovaný jako tok zdrojů ve smyslu peněz, zboží nebo služeb, které byly přijaty za určité období. Ekonomický přístup k definici příjmů má ten-

denci považovat za příjem veškeré přírůstky bohatství, a to v jakékoliv podobě. Takto definované příjmy nejsou však vždy jednoduše měřitelné. To je jedním z důvodů, proč jsou v praxi daně z příjmu založeny na lépe měřitelných definicích. Dle Engliše (1929) nelze celý příjem domácnosti považovat za zdanitelný důchod. Do příjmů domácností není možné zahrnout část příjmů, která odpovídá nákladům vynaloženým na jejich získání.

K vymezení příjmů se běžně vychází z definice příjmů dle Haigh-Simonsova konceptu (dále jen H-S koncept). Rosen, Gayer, Civan (2014) uvádějí, že dle tohoto konceptu jsou ekonomické příjmy chápány jako peněžní hodnota, prostřednictvím které dochází k nárůstu spotřební síly jednotlivce během stanoveného období. Tato hodnota se rovná skutečné spotřebě a čistému přírůstku bohatství. Čistý přírůstek bohatství se skládá z nespotřebovaných částek v daném období a ze zvýšení hodnoty majetku. Do zdanitelných příjmů musí být zahrnut, protože představuje potencionální zvýšení spotřeby.

V návaznosti na definici příjmů dle H-S konceptu vymezují Musgrave a Musgrave (1994) požadavky na definování zdanitelného důchodu. Ten by měl zahrnovat celý přírůstek bohatství, bez ohledu na to, zda se jedná o přírůstek pravidelný nebo proměnlivý, zda je tento přírůstek očekávaný či nikoliv nebo zda se jedná o zvýšení bohatství, které bylo realizované nebo nerealizované. Dále je zdůrazňováno, že nezáleží na způsobu užití důchodu, tedy zda dojde k jeho spotřebě nebo se uspoří. Autoři následně uvádějí hlavní zásady vymezení zdanitelného důchodu. Tyto zásady vycházejí z požadovaných daňových principů, které jsou popsány výše.

- Čistý důchod – Za přírůstek bohatství lze považovat pouze čistý důchod, nikoliv hrubý důchod. Základem osobní důchodové daně by měl být čistý důchod, tedy hrubý důchod snížený o výdaje na jeho získání.
- Kapitálový a pracovní důchod – Dle přírůstkového přístupu by měly být důchody zdaněny stejně, bez ohledu na to, z jakého zdroje plynou. Často však bývá rozlišováno mezi pracovním důchodem, který je označován jako „zasloužený“ a kapitálovým důchodem, který je naopak nazýván „nezaslouženým“. Toto rozlišení vede k tomu, že pracovní příjem by měl být zdaněn méně přísně ve srovnání s kapitálovým, protože je s ním spojeno větší vynaložené úsilí. Zohlednění pracovního úsilí při zdanění by však vyžadovalo rozlišovat mezi jednotlivými druhy vykonávané práce. Stejný přístup k důchodům z různých zdrojů je důležitý pro dosažení vertikální a horizontální spravedlnosti.
- Reálný důchod – Uplatnění principu platební schopnosti vyžaduje, aby se zdanění odvíjelo od reálného důchodu. Růst cenové hladiny by neměl ovlivnit daňovou povinnost poplatníka.
- Realizovaný důchod – Není důležité, zda přírůstek důchodu je realizován v hotovosti nebo zda se bohatství poplatníka zvýšilo prostřednictvím rostoucí hodnoty vlastněných aktiv. Realizace výnosu záleží na rozhodnutí vlastníka a neměla by ovlivnit výši daně.

- Imputovaný důchod – Imputovaný důchod zvyšuje čisté bohatství poplatníků, a proto by měl být zařazen do základu zdanění. S jeho zdaněním je však spojena řada obtíží a je tak upřednostňováno zdanění na základě hotovostního principu. Do imputovaného důchodu patří i důchody získané v naturální podobě, například potraviny, které si sami vypěstujeme, ale také zisky ze zaměstnaneckých požitků. Úprava zdanění zaměstnaneckých benefitů je velmi důležitá. Především vzhledem k již zmíněným možnostem obejít daňovou povinnost nahrazením hotovostních plateb platbami naturálními a také požadavkem, že každý důchod má být zdaněn pouze jednou.
- Transfery – Určení vhodného základu daně souvisí především s daňovou spravedlností. Jeho stanovení se nemá odvíjet od hodnoty národního důchodu. Národní důchod je součet výnosů z výrobních faktorů za určité období. Transfery, které plynou z veřejného i soukromého sektoru (dary, dědictví) nejsou součástí národního důchodu. Protože se zdanitelný důchod nemusí rovnat národnímu důchodu, neměly by transfery být ze zdanitelného důchodu vyjmuty.
- Pravidelný a nepravidelný důchod – Ke zvýšení bohatství poplatníka přispívá i nejistý a neočekávaný přírůstek důchodu a není tedy důvod, proč by neměl být do zdanitelného důchodu zahrnut.

Dle H-S konceptu se do příjmů řadí důchody, které jsou tak obecně chápány, tedy mzdy, platy, podnikatelské zisky, nájemné, dividendy, úroky. Rosen, Gayer, a Civan (2014) uvádějí, že dle výše vymezených zásad pro určení zdanitelného důchodu jsou dále za důchod považovány plnění uvedená v následujícím výčtu.

- Příspěvky na penzi a zdravotní pojištění od zaměstnavatele, i když se nejedná o přímou platbu, dle této definice představují potencionální nárůst ve spotřebě.
- Transferové platby zahrnující dávky sociálního penzijního zabezpečí, dávky v nezaměstnanosti a sociální péče bez ohledu na to, zda plynou od státu nebo od zaměstnavatele.
- Kapitálové zisky, v případě, že dojde k nárůstu hodnoty vlastněného aktiva, bez ohledu na to, zda je zisk realizovaný či ne. Kapitálový zisk představuje potencionální spotřebu, a proto je považován za příjem. V případě poklesu hodnoty aktiva se hovoří o kapitálové ztrátě, která má snižovat výši celkových příjmů.
- Naturální příjmy, které zahrnují nepeněžní příjmy v podobě zboží nebo služeb, ale také imputované důchody (například imputované nájemné). Není podstatné, v jaké formě jsou příjmy obdrženy.

Z definice příjmů dle H-S konceptu vychází komplexní důchodová daň, která je běžně aplikována v současných daňových systémech. Zubal'ová (2012) uvádí, že komplexní důchodová daň je založena na jednotném přístupu k příjmům z různých zdrojů. Příjmy ze všech zdrojů tvoří základ daně, který podléhá progresivnímu da-

novému sazebníku. Agregace všech příjmů napomáhá dosažení horizontální spravedlnosti a využití progresivního zdanění vede k redistribuci příjmů a podporuje vertikální spravedlnost. Zároveň stejné zacházení s různými druhy příjmů znamená, že daň je neutrální z pohledu zdrojů, ze kterých příjmy pochází. Problematický je však výpočet základu daně. Vymezení zdanitelného příjmu se od definice příjmů dle H-S konceptu v mnoha ohledech liší. V praxi země neuplatňují zdanění nerealizovaných zisků nebo imputovaného důchodu. Jen velmi málo zemí přistoupilo ke zdanění imputovaného nájemného.

Dalším teoretickým přístupem ke zdanění důchodů je koncept rovné daně (flat tax) od autorů Halla a Rabushka (1981). V tomto konceptu je osobní důchodová daň chápána pouze jako daň z mezd a penzí. Základem daně z příjmu fyzických osob je tedy příjem v podobě mzdy, platu nebo důchodu. Kapitálové příjmy (dividendy, úroky) nejsou předmětem osobní důchodové daně, ale jsou zdaněny na úrovni společnosti. Výše osobní důchodové daně se stanoví jako násobek jednotné sazby a základu daně, který je snížený o nezdanitelné minimum. Zachování určité míry progresivity je zajištěno právě prostřednictvím nezdanitelné minimální částky. Koncept také vyžaduje odstranění všech výjimek, jako jsou osvobození, odpočty a slevy kromě osobního nezdanitelného minima, které je jednotné pro všechny poplatníky. Daň z podnikání naopak představuje komplexní daň, která zahrnuje všechny druhy příjmů kromě mezd a penzí. Této dani podléhají veškeré příjmy z podnikání, příjmy z pronájmu, ale i tzv. zaměstnanecké benefity, které jsou běžně součástí zdanitelných příjmů fyzických osob. Základem konceptu rovné daně je stejný přístup ke všem příjmům, bez ohledu na druh příjmů. Z toho plyne uplatnění jednotné sazby daně na všechny příjmy. Příjmy mají být zdaněny jen jednou a co nejbližší zdroji. Zubařová (2012) uvádí, že systém rovné daně, který by odpovídal výše popsanému konceptu, nebyl v plném rozsahu zaveden do praxe. K nahrazení daňových pásem jednotnou sazbou však proběhlo v mnoha zemích. Jedná se především o země střední a východní Evropy a střední Asie. Dle Sørensen (2010) má zavedení rovné daně v těchto zemích podobu komplexní důchodové daně s použitím lineární sazby daně. Do základu daně jsou totiž v těchto zemích zahrnovány i kapitálové příjmy. Dle Mankiwa (2012) je zavádění tohoto systému motivováno snížením administrativní náročnosti a zvýšením transparentnosti. Odstranění odčitatelných položek dojde rozšíření daňové základny a následně se mohou snížit daňové sazby, které znamenají vyšší ekonomickou efektivnost. Koncept je kritizován protože, zavedení jednotné sazby daně snižuje progresivitu daně, což může vést k omezení plnění požadavku vertikální spravedlnosti. Zrušení daňových úlev také nejvíce ovlivní střední vrstvu obyvatelstva.

V daňových systémech vyspělých zemí je možné dále identifikovat systém zdanění příjmů fyzických osob duální daní. Sørensen (2010) definuje tento systém jako spojení progresivního zdanění pracovních příjmů s nízkou jednotnou sazbou daně uvalenou na všechny kapitálové příjmy. Tento způsob zdanění kombinuje rovnou daň z celkového příjmu s progresivní přírůžkou na pracovní příjem. Zdanění pracovních příjmů je tak totožné se zeměmi, kde je uplatňována komplexní dů-

chodová daň. Duální daň se od devadesátých let minulého století uplatňuje ve Skandinávských zemích. Jejich daňové systémy však nespĺňujú čistou podobu tohoto systému. Zubal'ová (2012) uvádí, že velikost daňové zátěže v systému duální daně nezávisí jen na výši dosažených příjmů, ale také na zdroji příjmů. Což vede k tomu, že poplatníci s rozdílnými kombinacemi pracovního a kapitálového příjmu podléhají různé daňové zátěži. To způsobuje, že dochází k porušení principu horizontální spravedlnosti. Odlišné zdanění pracovních a kapitálových příjmů může motivovat k vykazování pracovního příjmu jako kapitálového a arbitráží je dále snižována horizontální spravedlnost. Systém duální daně naopak spojuje částečnou redistribuci prostřednictvím progresivity zdanění pracovních příjmů a neutrálního a nízkého zdanění kapitálových příjmů. Jednotná sazba u kapitálových příjmů zabraňuje odlivu kapitálu do jiných zemí.

4.2.1 Uplatnění výdajů souvisejících s prací

Vymezení zdanitelného důchodu by mělo být spojeno s možností odpočtu výdajů, které byly vynaloženy na získání příjmů. Tato skutečnost je spojena s principem zdanění čistého důchodu, který byl již několikrát zmíněn. Dle Vančurové (2013) se v případě závislé činnosti předpokládá, že náklady jsou převážně neseny zaměstnavateli a k uplatnění výdajů na straně zaměstnance se přistupuje obezřetně. Autorka však uvádí, že i v případě zaměstnanců je možné identifikovat výdaje, které jim v souvislosti s výkonem závislé činnosti vznikají. Velikost výdajů se mezi zaměstnanci liší. Je ovlivněna například jejich povoláním nebo vzdáleností místa zaměstnání od bydliště poplatníka. Jako výdaje spojené s výkonem závislé činnosti je totiž možné označit výdaje na dopravu do zaměstnání. Některé profese mohou dále vyžadovat zvláštní pomůcky, mezi které patří speciální pracovní oblečení či hygienické potřeby a dále například výdaje na vzdělávání. Uvedené výdaje mohou být v konstrukci daně ze závislé činnosti zohledněny různými způsoby. Kromě jejich odečtení ve skutečně vynaložené výši nebo v paušální částce jako odpočtu od základu daně, je možné využít slevu na dani. Další možností je například vynětí z předmětu daně nebo osvobození, pokud vynaložené výdaje hradí zaměstnanci zaměstnavatel.

Tran-Nam a Evans (2012) uvádí, že uplatnění výdajů souvisejících se závislou činností vyplývá z teoretického vymezení příjmů dle H-S konceptu. V souladu s tímto konceptem by z komplexní důchodové daně měly být vyloučeny výdaje, které vznikly v procesu získávání příjmů. Jsou to výdaje, které nebyly vynaloženy na osobní spotřebu poplatníka, ale na získání zdanitelného příjmu. Z toho tedy plyne, že výdaje spojené se získáním příjmů by měly být odečitatelné a zdanitelný příjem by měl být definovaný jako hrubý příjem snížený o tyto náklady. Nemožnost uplatnění těchto výdajů se považuje za porušení požadavku spravedlnosti. Dle autorů je navzdory přiměřenosti teoretických doporučení praktické uplatňování těchto výdajů často velmi problematické. Jak je uvedeno, jejich uplatnění je možné, pokud jsou splněny podmínky, že výdaje byly nutně vynaloženy v zaměstnání, nebyly zaměstnanci uhrazeny zaměstnavatelem a nejsou schopny generovat nějaké

výhody spojené s osobní spotřebou poplatníka. V praxi není lehké určit, zda je výdaj nezbytný pro získání příjmů. Jejich odčitelností pak může být dotována soukromá spotřeba. Uplatnění výdajů vyžaduje vysoké informativní požadavky na rozlišování mezi spotřebou pro soukromé účely nebo pro účely získání příjmů. Hodnocení uznatelnosti výdajů může následně vytvářet rozdíly mezi jednotlivými poplatníky v návaznosti na vykonávané profese. To je zdůrazňováno i Baldrym (1998), který uvádí, že posuzování výdajů v praxi vede nevyhnutelně k náhodným rozhodnutím. Při uznání výdajů může docházet k protichůdným výsledkům, protože je nutné zohlednit výdaje, které mohou být v dané profesi použity. Následně může docházet k rozdílům mezi poplatníky, protože uznané výdaje u jednoho poplatníka nemusí platit pro dalšího.

Baldry (1998) dále uvádí, že pokud je trh práce dokonale flexibilní, odpočty výdajů souvisejících s prací nemají žádný vliv na spravedlnost. Flexibilita na trhu práce bude generovat mzdové rozdíly, které budou alespoň částečně kompenzovat náklady vzniklé v důsledku zaměstnání. Výsledky jsou založeny na předpokladu dokonale konkurenčního trhu práce a tržích vstupů. Richter (2004) uvádí, že uplatnění výdajů souvisejících s prací má pozitivní vliv na daňovou efektivnost, pouze pokud lze výdaje interpretovat jako skutečné náklady a pokud byly vynaloženy pro zvýšení zdanitelných příjmů. Z tohoto pohledu odmítá uznatelnost výdajů na dojíždění do práce, protože nepředstavují výdaje, které vedou ke zvýšení zdanitelného příjmu. Avšak při zohlednění výdajů, které je nutné vynaložit pro dosažení, zjištění, udržení zdanitelných příjmů, lze dopravu do zaměstnání považovat za daňově uznatelný výdaj.

Uplatnění výdajů souvisejících s prací vytváří vysoké administrativní náklady. Tran-Nam a Evans (2012) mezi tyto náklady zahrnují čas, peníze a úsilí vynaložené na jejich uplatnění na straně poplatníka a náklady na kontrolu výdajů správci daně. Poplatníci musí vynaložené výdaje doložit prostřednictvím různých dokladů a dále musí dojít k posouzení toho, zda daný výdaj je možné u konkrétní profese odečíst či nikoliv. Zjištění velikosti výdajů tak může vést ke značné administrativní zátěži poplatníků a také správců daně. Administrativní náklady jsou významné především proto, že se týkají velkého množství poplatníků.

Problematické oblasti spojené s uznáním výdajů souvisejících s prací vedly k návrhům na zrušení jejich uplatnitelnosti nebo k jejich nahrazení standartními odpočty. Dle Ecclestone (2006) nemožnost uplatnění výdajů souvisejících s prací zjednoduší daňový systém a sníží náklady spojené se správou daní. Využití standartních odpočtů by snížilo administrativní náklady na stanovení výše uplatnitelných výdajů, na jejich následnou kontrolu a řešení sporů. Pokud však mají poplatníci možnost volby mezi standartním odpočtem a skutečnými výdaji nevede tento systém ke zjednodušení. Lze předpokládat, že poplatníci budou i nadále sledovat výši skutečně vynaložených výdajů, tak aby uplatnili variantu, která je pro ně výhodnější.

4.3 Využití odpočtů od základu daně

Význam odčitatelných položek je spojen s poskytnutím úlev, které zohledňují rodinnou situaci poplatníka a také podporují určité činnosti. Blechová (2013) uvádí, že pokud daňový systém obsahuje velké množství úlev, stává se nepřehledným a složitým. Doporučení v daňové oblasti se proto zaměřují na redukci těchto položek. V praktické daňové politice však dochází spíše k jejich rozšiřování. Zohledněním osobních charakteristik při stanovení základu daně se zabývali Mankiw, Weinzierl, Yagan (2009). Dle teorie optimálního zdanění by se daňová povinnost poplatníků měla měnit dle pohlaví, výšky, barvy pleti, fyzické přitažlivosti, zdraví, vzdělání rodičů, atd. Teorie optimálního zdanění totiž zkoumá korelaci exogenních vlastností s elasticitou nabídky práce a s rozdělením schopností. Z pohledu tvůrců daňové politiky je však optimálnější využívat charakteristiky, které se objevují během života a identifikují určité ekonomické znevýhodnění. Téměř každá rozvinutá země poskytuje daňová zvýhodnění pro rodiny s dětmi, zdravotně postižené či dle stáří poplatníka (studenti, důchodci). Autoři však uvádějí, že začlenění osobních charakteristik zvyšuje administrativní náklady a složitost daně.

Odpočty od základu daně jsou kritizovány jako dotace pro bohaté, které jsou v rozporu s požadavky horizontální a vertikální spravedlnosti. Tato kritika se dle Blechové (2013) týká hlavně nestandardních odpočtů. Kromě toho, že tyto odpočty komplikují daňové systémy, poskytují také zvýhodnění především subjektům s vyššími příjmy. V daňových systémech tak mohou působit regresivně. Dle Vítka (2008) se jedná především o odpočty od základu daně s vysokou důchodovou elasticitou, mezi které jsou řazeny odpočty úroků na bydlení a pojistného na životní pojištění. Standardní odpočty od základu daně ve formě osobních odpočtů naopak mohou sloužit k úpravě příjmů poplatníka tak, aby základ daně odpovídal platební schopnosti poplatníka. Autor uvádí, že nezdanitelné části základu daně na poplatníka a případně na vyživované osoby v domácnosti představují nezbytné minimální životní náklady, které touto formou snižují základ daně. Osobní důchodová daň se tak přibližuje poplatníkovi platební schopnosti. Zohlednění životních nákladů posouvá základ daně směrem k netto příjmu, což napomáhá dosahování principu spravedlnosti.

Odpočty od základu daně jsou na jedné straně chápány jako podpora dosahování principu spravedlnosti. Na druhé straně jejich využívání k dosahování jiných cílů vládní politiky tento princip narušuje. Kromě hodnocení vlivu odpočtů na spravedlnost daňového systému je nutné zohlednit i jejich působení na efektivnost. Již byl uveden vliv odpočtů na administrativní náklady. Odpočty od základu daně mají dále vliv na ekonomické rozhodování poplatníků. Poplatníci mohou ve snaze o snížení daňové povinnosti směřovat své volné zdroje do podporovaných oblastí na úkor nepreferované alternativy. Bittker (1978) zkoumá teorii spravedlnosti a efektivnosti a jejich rozdílné pohledy na daňové úlevy. Oba přístupy spočívají v odlišných předpokladech o vlivu daňových úlev na chování daňových poplatníků. Z pohledu teorie spravedlnosti se předpokládá, že daňoví poplatníci nezmění své chování vlivem možnosti využít daňovou úlevu. Naopak teorie efektivnosti

předpokládá, že dojde ke změně chování daňových poplatníků tak, aby došlo k získání daňové výhody. Z pohledu principu spravedlnosti jsou daňové úlevy kritizovány, protože vedou k uložení rozdílného daňového zatížení poplatníků se stejnými ekonomickými příjmy. Ekonomové zabývající se efektivností vidí problematické oblasti v jejich vlivu na nesprávné přerozdělování a využití zdrojů.

V řadě zemí došlo v posledních desetiletích k přeměně odpočtů od základu daně na slevy na dani. Vančurová (2013) označuje jako důvod těchto změn snahu o zvýšení progresivnosti osobní důchodové daně. To je dáno vlivem odlišného působení obou daňových úlev. Slevy na dani mají stejnou hodnotu pro všechny plátce, zatímco v případě daňových odpočtů se výše úlevy zvyšuje s rostoucími příjmy. Pogue (1974) uvádí, že využití odpočtů od základu daně nebo slevy na dani závisí na účelu, pro který byla daňová úleva vytvořena. Rozdíly v daňových nástrojích vysvětluje na podpoře pro rodiny s dětmi. Odpočty od základu daně souvisí s úpravou zdanitelných příjmů o vliv velikosti rodiny vzhledem k platební schopnosti poplatníka. Tento odpočet je tedy vnímán jako příspěvek na udržení životního minima, které musí být odečteno od hrubého příjmu rodiny s rostoucím počtem závislých osob. Odpočet je z tohoto pohledu nezbytný k dosažení horizontální spravedlnosti. Úlevy na vyživované lze také chápat jako prostředek k veřejné podpoře pro rodiny s dětmi. Tedy jako nástroj pro dotování výdajů na děti. Z tohoto pohledu je sleva na dani vhodnější nástroj ve srovnání s odpočtem, protože poskytuje úlevu hlavně rodinám s nižšími příjmy. Při nahrazení odpočtů slevami přestává být výše podpory rostoucí funkcí příjmů. Při volbě mezi odpočty od základu daně nebo slevami na dani je důležité zhodnotit, zda cílem úlevy je úprava daňové povinnosti dle velikosti rodiny, která snižuje platební schopnost nebo zda je cílem dotovat výdaje jako součást sociálního systému či zajištění příjmu rodiny.

5 Metodika

V diplomové práci bude zkoumána problematika způsobu stanovení základu daně u příjmů ze závislé činnosti. Vlastní práci je možné rozdělit na dvě části. První část se bude věnovat možnostem stanovení základu daně u příjmů ze závislé činnosti v zemích OECD. V druhé části bude proveden výpočet daňového zatížení poplatníků daně ze závislé činnosti v České republice. Daňové zatížení zaměstnanců bude stanoveno pro několik variant. Kromě současné úpravy zdanění závislé činnosti budou dále uvažovány návrhy na reformu této daně. Hlavním ukazatelem pro určení výše daňové zátěže bude efektivní sazba daně.

5.1 Identifikace způsobů stanovení základu daně

K identifikaci možností stanovení základu daně u příjmů ze závislé činnosti je v této práci provedena analýza zdanění zaměstnaneckých příjmů v zemích OECD. Členem této organizace je od roku 1995 i Česká republika. OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development) neboli česky Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, je mezinárodní světová organizace, která má v současné době 34 členských států. Patří mezi ně (OECD, 2016):

- Austrálie,
- Rakousko,
- Belgie,
- Kanada,
- Chile,
- Česká republika,
- Dánsko,
- Estonsko,
- Finsko,
- Francie,
- Německo,
- Řecko,
- Maďarsko,
- Island,
- Irsko,
- Izrael,
- Itálie,
- Japonsko,
- Jižní Korea,
- Lucembursko,
- Mexiko,
- Nizozemí,
- Nový Zéland,
- Norsko,
- Polsko,
- Portugalsko,
- Slovenská republika,
- Slovinsko,
- Španělsko,
- Švédsko,
- Švýcarsko,
- Turecko,
- Spojené království,
- Spojené státy americké.

Do analýzy budou zahrnuty všechny členské státy OECD. Vzhledem k ekonomické vyspělosti těchto zemí lze očekávat, že jejich daňové systémy budou na vysoké úrovni. Osobní důchodová daň patří mezi hlavní zdroje daňových příjmů v zemích OECD a její konstrukci je věnována velká pozornost. Zároveň jsou v organizaci reprezentovány země z celého světa s rozdílnou geografickou polohou a historickým

vývojem. Je proto možné očekávat odlišné přístupy ke zdanění závislé činnosti, které mohou poskytnout různorodé pohledy na zkoumanou problematiku. Dalším důležitým aspektem byla dostupnost informací. Organizace OECD se velmi podrobně věnuje daňové oblasti a vydává řadu publikací zaměřených na popis daňových systémů v jednotlivých členských státech.

Vzhledem k dostupnosti dat v době zpracování diplomové práce, vychází postup stanovení základu daně z legislativy jednotlivých zemí, která byla platná v roce 2014. Hlavním zdrojem pro analýzu stanovení základu daně je publikace *Taxing wages*, kterou OECD pravidelně vydává a je zaměřena pouze na zdanění zaměstnaneckých příjmů. Dalším zdrojem, který slouží pro analýzu zdanění závislé činnosti v České republice, je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. Pro doplnění bližších informací a zjištění aktuálních trendů jsou využívány informace z publikací vydávaných Evropskou komisí nebo získané z internetových stránek národních správců daně.

Na základě analýzy zdanění závislé činnosti v zemích OECD budou identifikovány způsoby stanovení základu daně v každé zemi. Práce se zaměří na vymezení zaměstnaneckých příjmů, které spadají do základu daně. Následně bude věnována pozornost transformaci zdanitelných příjmů na základ daně. V každé zemi budou popsány možnosti, prostřednictvím kterých mohou zaměstnanci legálně snížit své zdanitelného příjmy. Analýza se bude především věnovat možnostem uplatnění výdajů, které zaměstnancům vznikly v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Do analýzy budou zahrnuty i odpočty od základu daně, které mohou zaměstnanci v každé zemi využívat. Práce je zaměřena na stanovení základu daně, a proto úlevy ve formě slev na dani a daňových zvýhodnění nebudou do zkoumání zahrnuty. V členských státech OECD budou následně hledány společné rysy při úpravě zaměstnaneckých příjmů na základ daně, dle kterých budou státy klasifikovány do jednotlivých skupin. Tyto skupiny budou představovat používané způsoby stanovení základu daně ze závislé činnosti v zemích OECD. Pro přiřazení státu do příslušné skupiny bude rozhodujícím kritériem přístup k výdajům vynaložených při výkonu zaměstnání a způsob, jakým je zaměstnanci mohou uplatnit.

Identifikované způsoby stanovení základu daně u příjmů ze závislé činnosti budou hodnoceny dle teoretických požadavků, které byly vymezeny v literární rešerši. Jedná se o požadavky spravedlnosti, efektivnosti a jednoduchosti. Výstupem této části práce bude tabulka, která bude zobrazovat, zda jednotlivé způsoby stanovení základu daně jsou v souladu s uvedenými teoretickými požadavky.

Na provedenou analýzu zdanění závislé činnosti v zemích OECD bude navazovat hlubší analýza této problematiky v České republice. Dle v současnosti platné legislativy bude zkoumán postup úpravy zaměstnaneckých příjmů na základ daně. Následně bude také způsob stanovení základu daně v České republice hodnocen dle již uvedených teoretických požadavků. V této části práce bude dále věnována pozornost návrhům na reformy osobní důchodové daně v České republice, které se zaměřovaly na úpravu základu daně. V práci budou identifikovány hlavní změny

spojené s navrhovanými reformami. Uvedené návrhy budou také hodnoceny z pohledu teoretických požadavků.

5.2 Výpočet daňového zatížení poplatníků daně ze závislé činnosti

V další části vlastní práce bude proveden výpočet současného daňového zatížení poplatníků daně ze závislé činnosti v České republice a dle identifikovaných návrhů na reformu. Jak již bylo uvedeno, k výpočtu daňového zatížení bude využita efektivní sazba daně. Výpočet daňové povinnosti poplatníků bude proveden dle legislativy platné pro rok 2015. V práci je uvažována roční daňová povinnost. Výpočet se týká pouze daně z příjmu fyzických osob, a tedy do daňového zatížení poplatníků nebude vstupovat sociální a zdravotní pojištění. Efektivní zdanění bude posuzováno u různých typů poplatníků, přičemž poplatníci budou zvoleni dle jejich četností v České republice.

Efektivní zdanění, neboli efektivní sazba daně (ETR) je dle Zubal'ové (2012) charakterizována jako průměrná sazba daně, která slouží k měření daňového zatížení. Výše efektivní sazby daně je ovlivněna výší nominální sazby daně, šířkou daňových pásem, konstrukcí základu daně (zahrnuje tedy vliv osvobození, odpočitatelných položek) a položkami upravující daňovou povinnost poplatníka (slevy na dani). V případě, že jsou aplikovány odčitatelné položky od základu daně nebo slevy na dani, efektivní sazba daně bude u jedlových poplatníků odlišná, a to v závislosti na tom, jaké úlevy jsou čerpány.

Efektivní sazba daně je dána procentním podílem daňové povinnosti k hrubému příjmu. K výpočtu efektivního zdanění bude v práci využit ukazatel efektivní daňové sazby bez zahrnutí sociálního a zdravotního pojištění. Tento ukazatel je dle Janouškové (2011) dán vztahem:

$$ETR = \frac{T}{Y} \times 100$$

kde T je daňová povinnost a Y je hrubý příjem.

Pro přesnější pohled na daňové zatížení poplatníků daně ze závislé činnosti v České republice bude zvoleno více typových poplatníků. Ke stanovení daňového zatížení bude využita metoda modelování. Modeloví poplatníci budou vybráni v návaznosti na statistiky vedené Českým statistickým úřadem o životních podmínkách v ČR. Výběr modelových poplatníků je proveden tak, aby byli vybráni poplatníci, kteří se na území České republiky nacházejí nejvíce. V Tab. 1 jsou uvedeny počty domácností v České republice v roce 2014 v členění dle počtu dětí.

Tab. 1 Domácnosti dle počtu vyživovaných dětí v roce 2014

Domácnosti	Celkem	S dětmi			Bez dětí
		1	2	3+	
Počet domácností	4 304 497	697 786	590 092	132 256	2 884 363

Zdroj: Český statistický úřad (2014)

Rozdělení domácností dle počtu vyživovaných dětí ukazuje, že nejvíce je v České republice bezdětných poplatníků (Tab. 1). Na druhém místě jsou pak domácnosti s jedním vyživovaným dítětem a na třetím místě domácnosti se dvěma vyživovanými dětmi. Dle uvedené četnosti budou v práci zohledněny úlevy na vyživované děti. V práci budou vypočteny hodnoty efektivní sazby daně pro následující modelové poplatníky:

- Poplatník A: Samostatný poplatník bez dětí
- Poplatník B: Poplatník s jedním dítětem
- Poplatník C: Poplatník se dvěma dětmi

Jedná se o zaměstnance, kteří mají příjmy pouze z vykonávané závislé činnosti. Jiné druhy příjmů nejsou v práci uvažovány. Může se jednat o muže i ženu v produktivním věku. Mimo uvedené děti nebudou brány v potaz jiné vyživované osoby. Předpokládá se manžel/manželka mají dostatečný příjem, a proto na ně zkoumaný poplatník nebude uplatňovat žádné úlevy.

Pro zjištění daňového zatížení poplatníků s různými příjmy bude vypočtena řada hrubých příjmů, která bude stanovena jako procento z průměrné roční hrubé mzdy. Hrubé příjmy budou představovat zdanitelné příjmy zaměstnance, ze kterých bude vypočtena roční daňová povinnost modelových poplatníků. Průměrná roční hrubá mzda bude vypočtena jako dvanáctinásobek měsíční hrubé mzdy, která je sledována Českým statistickým úřadem (2016b). Ta je definována jako podíl mzdových prostředků, ve kterém jsou zahrnuty i příplatky za přesčasy, odměny zaměstnanců a náhrady mezd, které připadají na jednoho zaměstnance na měsíc. V práci se bude počítat s průměrnou výší nominální měsíční hrubé mzdy, která byla v České republice v roce 2015 ve výši 26 467 Kč. Roční průměrná hrubá mzda je tedy 317 604 Kč.

Řada hrubých příjmů bude představovat násobky průměrné roční hrubé mzdy. Počáteční úroveň příjmů začíná na minimální hrubé mzdě, kterou mohou poplatníci daně z příjmu ze závislé činnosti získat a je odvozena od výše zákonné minimální mzdy v České republice. Minimální mzda je nejnižší přípustnou odměnou za práci v pracovněprávním vztahu a v roce 2015 byla ve výši 9 200 Kč za měsíc (Ministerstvo práce a sociálních věcí, 2015). Relativní minimální mzda bude zaokrouhlena směrem nahoru na celá procenta. Příjmový interval bude tedy pro všechny modelové poplatníky začínat na úrovni 35 % průměrné roční hrubé

mzdy. Následně budou stanoveny násobky průměrné roční hrubé mzdy, a to až do výše 600 %.

Nejprve bude zjištěno daňové zatížení modelových poplatníků dle současně platné legislativy. Výpočet daňové povinnosti bude vycházet ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění z roku 2015. Daňová povinnost zaměstnanců bude stanovena za celé zdaňovací období. V práci budou zaměstnanci uplatňovat jen základní odpočty od základu daně a dále slevy na dani, na které má ze zákona nárok každý poplatník. Při stanovení daňové povinnosti nebudou zohledněny nestandardní odpočty od základu daně. Modeloví poplatníci tedy budou moci využít základní úlevy na poplatníka a vyživované děti. Postup, dle kterého bude vypočtena výše uložené daně, je zobrazen na následujícím schématu (Obr. 2).

1.	Úprava hrubých příjmů ze závislé činnosti na základ daně
2.	- Odpočty od základu daně
3.	= Základ daně snížený a zaokrouhlený na celá sta Kč dolů
4.	x Sazba daně 15 %
5.	= Daň (zaokrouhleno na celé Kč nahoru)
6.	+ Solidární zvýšení daně
7.	- Slevy na dani a daňové zvýhodnění
8.	Daňová povinnost (+), anebo daňový bonus (-)

Obr. 2 Schéma výpočtu daňové povinnosti zaměstnance
Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů

Následně bude vypočtena daňová povinnost poplatníků vzhledem k navrhovaným reformám daně z příjmu fyzických osob. Tyto reformy budou popsány v části práce, která se bude věnovat problematice stanovení základu daně v České republice. Výpočet daňové povinnosti modelových poplatníků bude vycházet z daňové legislativy platné v roce 2015, budou však zahrnuty změny plynoucí z identifikovaných návrhů.

Nejprve bude každá varianta zdanění hodnocena samostatně. Vždy bude popsán vývoj efektivního zdanění u každého poplatníka a také vliv jednotlivých prvků daňového systému na hodnoty efektivní sazby daně. Podrobně bude vždy proveden popis zdanění poplatníka A. Následně pro zbylé dva poplatníky budou uvedeny již jen změny oproti prvnímu poplatníkovi. Průzkum efektivního zdanění bude proveden pomocí grafů, které budou zobrazovat vývoj efektivních sazeb daně modelových poplatníků u každé varianty zdanění.

V další části práce bude provedeno srovnání daňového zatížení zaměstnanců dle současné úpravy zdanění a dle navrhovaných reforem. V této části práce bude

využita především komparativní metoda. Srovnání efektivního zdanění bude provedeno vždy pro jednotlivé modelové poplatníky. K porovnání hodnot efektivní sazby daně budou využity grafy efektivního zdanění. Podrobně budou popsány rozdíly mezi současnou variantou zdanění a navrhovanými reformami. Bližší vymezení rozdílů bude provedeno u poplatníka A. U následujících dvou poplatníků budou popsány již jen odlišnosti oproti prvnímu poplatníkovi.

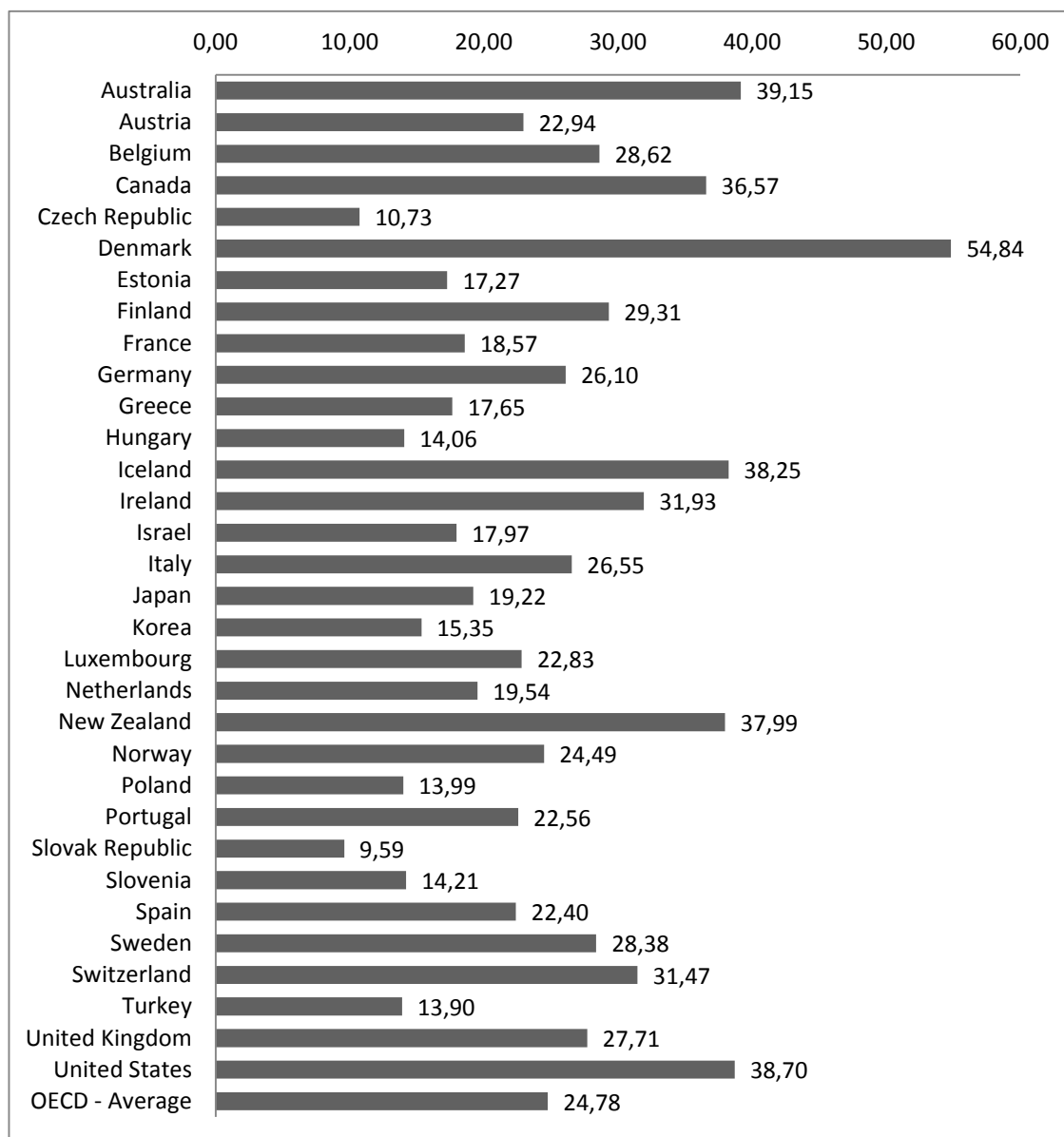
K bližšímu zhodnocení dopadů navrhovaných reforem na daňové zatížení modelových poplatníků budou využity rozdíly mezi daňovou povinností zaměstnanců a mezi efektivními sazbami daně na různých úrovních příjmů. Srovnávány budou vždy dvě varianty zdanění mezi sebou, a to identifikovaný návrh na reformu se současnou úpravou zdanění. Rozdíly v daňovém zatížení budou vyjádřeny v absolutní částce jako rozdíl v daňové povinnosti poplatníka a v procentních bodech jako rozdíl mezi efektivními sazbami. Záporné hodnoty budou znamenat snížení daňového zatížení modelových poplatníků a naopak kladné hodnoty budou spojeny se zvýšením daňového zatížení modelových poplatníků. Uvedené úrovně příjmů budou představovat poplatníka s nízkými příjmy (35 % hrubých příjmů), poplatníka s podprůměrnými příjmy (80 % hrubých příjmů), poplatníka s průměrnými příjmy (100 % hrubých příjmů), poplatníka s nadprůměrnými příjmy (250 % hrubých příjmů) a poplatníka s nadstandardními příjmy (450 % hrubých příjmů). Úroveň příjmů poplatníka s nízkými příjmy je stanovena vzhledem k minimální mzdě v České republice. Do srovnání daňové zátěže byl zahrnut i poplatník s podprůměrnými příjmy, protože z údajů Českého statistického úřadu (2016b) vyplývá, že zhruba dvě třetiny zaměstnanců mají nižší mzdu, než je celostátní průměr. Nad průměrnými ročními příjmy byly také zvoleny dvě úrovně příjmů, které se vztahují k poplatníkům s vysokými příjmy. Příjmy na úrovni 450 % hrubého ročního příjmu byly zahrnuty, protože je u nich dle současné úpravy zdanění uplatňováno solidární zvýšení daně. Srovnání daňového zatížení na uvedených úrovních příjmů bude provedeno u každého poplatníka samostatně. Následně z rozdílů v efektivních sazbách daně a v daňové povinnosti modelových poplatníků bude posouzen dopad navrhovaných reforem na daňové zatížení zaměstnanců.

6 Zdanění závislé činnosti v zemích OECD

Příjem ze závislé činnosti podléhá ve všech zemích OECD osobní důchodové dani. Dále je téměř ve všech zemích zdaněn povinnými odvody v podobě příspěvků na sociální zabezpečení. V některých zemích OECD jsou na mzdy a platy zaměstnanců uvaleny další daně, jako je například místní daň či daň kostelní (OECD, 2015b). Úprava místní daně je stanovena regionem, v rámci kterého je daň vybírána. Na centrální úrovni jsou stanoveny obecné podmínky a často také rozmezí pro sazby, které mohou regiony uplatňovat. Základ této daně se ve většině zemí shoduje s jeho vymezením na centrální úrovni.

Osobní důchodová daň představuje důležitý zdroj financí veřejného sektoru ve všech zemích OECD. V průměru tvoří příjmy z osobní důchodové daně 25 % celkových daňových příjmů. V jednotlivých zemích se však tento podíl velmi liší. Pohybuje se v rozmezí od 10 % na Slovensku a 11 % v České republice až k 39 % v Austrálii a 54 % v Dánsku (Obr. 3). Důchodové daně jsou hlavním zdrojem příjmů v patnácti zemích a z toho v sedmi zemích převažují příjmy z osobní důchodové daně. Mezi tyto země patří Austrálie, Kanada, Dánsko, Island, Švýcarsko, Spojené království, Spojené státy americké (OECD, 2015a). V daňové politice je spojováno postavení osobní důchodové daně s vyspělostí ekonomiky. Tato daň je hlavním zdrojem vládních příjmů v nejvyspělejších ekonomikách na světě. V některých zemích je však relativně nízká osobní důchodová daň doplněna poměrně vysokými příspěvky na sociální zabezpečení. Mezi tyto země patří Česká republika (téměř 44 % na celkových daňových příjmech), Slovensko, Slovinsko a dále například Francie a Německo.

Daň ze závislé činnosti je ve většině případů odváděna prostřednictvím zaměstnavatele a zaměstnanci je srážena každý měsíc z jeho mzdy. Vymezení zdaňovacího období je téměř ve všech zemích OECD stanoveno stejně a je shodné s kalendářním rokem. Pouze v Austrálii, na Novém Zélandu a ve Spojeném království se zdaňovací období liší od kalendářního roku (OECD, 2015b). Na Novém Zélandu a ve Spojeném království začíná zdaňovací období v dubnu a v Austrálii v červenci.



Obr. 3 Podíl osobní důchodové daně na celkových daňových příjmech v roce 2013
Zdroj: OECD (2015a)

Vývoj daňových systémů a tedy i změny v osobní důchodové dani byly v posledních letech výrazně ovlivněny hospodářskou krizí. Ekonomické reformy byly determinovány potřebou zvýšit agregátní poptávku ve snaze překonat krizi, zároveň se však projeví problémy s veřejnými financemi. Státy se musely vyrovnat s nedostatkem finančních prostředků, které se snažily řešit pomocí úsporných programů na výdajové straně rozpočtu a snahou o zvýšení daňových příjmů. To bylo spojeno se zvyšováním přímých i nepřímých daní. Hospodářská krize vedla

k narušení dlouhodobého trendu, kdy nedocházelo k růstu přímých daní a zvyšovaly se především daně nepřímé (Evropská komise, 2012). Nárůst zdanění osobních důchodů se uskutečnil zvýšením zákonných sazeb, zavedením nových daňových pásem, využitím dočasných příplatků pro příjmy nad stanovenou hranici nebo rozšířením základu daně. Jasným trendem ve změnách daně z příjmu bylo zvýšení její progresse. Daňový systém má tendenci dopadat na obyvatelstvo proporcionálně či regresivně a zvýšení progresse osobní důchodové daně mělo kompenzovat působení ostatních daní a napomáhat dosahování daňové spravedlnosti. Ačkoliv solidární příplatky byly zavedeny pro překonání krizového vývoje a měly mít dočasný charakter, v řadě zemí nebyly dosud zrušeny. Dle údajů Evropské komise (2014b) byly příplatky zavedeny například v České republice, Rakousku, Finsku, Německu, Řecku, Nizozemí či Portugalsku.

6.1 Základ daně u příjmů ze závislé činnosti v zemích OECD

Způsob stanovení daně u příjmů ze závislé činnosti je ovlivněn dlouhodobým historickým vývojem. Konstrukce osobní důchodové daně se tak mezi jednotlivými zeměmi liší. Hlavní rozdíly existují v zohlednění životních podmínek poplatníka při výpočtu daně. Země OECD používají různé možnosti ke snížení daňové povinnosti prostřednictvím odpočitatelných položek, slev na dani nebo daňových bonusů. Tato práce je zaměřena na stanovení základu daně ze závislé činnosti, a proto úlevy upravující vypočtenou daň nejsou do analýzy zahrnuty.

Základ daně ze závislé činnosti v zemích OECD je tvořen především příjmy v podobě mezd a platů. Ve všech zemích OECD je však zdanitelný důchod vymezen mnohem širěji a obsahuje řadu dalších plnění. Základem daně ze závislé činnosti jsou tak veškeré příjmy, které zaměstnanec obdrží od zaměstnavatele, a to v peněžní i nepeněžní podobě. Hrubé příjmy ze zaměstnání kromě základních mezd zahrnují platby za přesčasy, bonusy a odměny, náhrady za nevyužitou dovolenou či různá naturální plnění. V řadě zemí OECD je součástí zdanitelných příjmů využití služebního vozidla pro soukromé účely a do základu daně poplatníkovi vstupuje procentní část z pořizovací ceny vozidla či jiného dopravního prostředku. Některé země zdaňují například i poskytnutí počítače a mobilního telefonu k soukromému užití. V daňových systémech jednotlivých zemí je možné dále nalézt osvobození, která se týkají zaměstnaneckých benefitů. Jedná se osvobození poskytnutých bezúročných půjček, zvýhodněného nabytí firemních akcií, možnosti využití bezplatného ubytování nebo stravování na pracovišti zajištěné zaměstnavatelem.

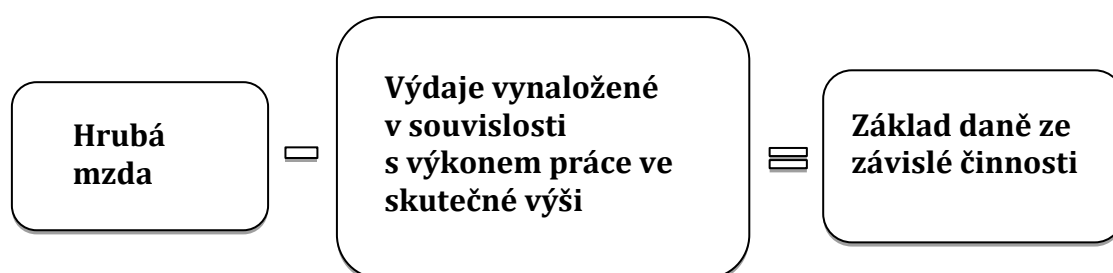
Analýza stanovení základu daně ze závislé činnosti v zemích OECD byla zaměřena především na rozdíly v úpravě zdanitelného příjmu na základ daně. I když každá ze zemí využívá různé možnosti k transformaci zdanitelných příjmů na základ daně, v členských státech OECD je možné nalézt společné charakteristiky. K analýze stanovení základu daně u závislé činnosti byla zohledněna především možnost uplatnění výdajů souvisejících s výkonem zaměstnání. Jak již bylo v práci zdůrazněno, v případě výkonu závislé činnosti je předpokládáno, že náklady jsou

neseny na straně zaměstnavatele. Při stanovení zdanitelného důchodu se tak jen v omezené míře používají výdaje k omezení základny zdanění. Řada zemí OECD však dává možnost k jejich uplatnění i na straně zaměstnance. Daňové předpisy v jednotlivých státech se tedy liší v oblasti uznávání výdajů a také ve formě, v jaké mohou být uplatněny. V některých státech je možné odečíst výdaje v jejich skutečné výši nebo jako paušální odpočet. Další možností je snížení základu daně o procentní část příjmů ze závislé činnosti.

Země OECD byly rozděleny do skupin dle společných rysů v případě uznatelnosti výdajů vynaložených při výkonu zaměstnání. V první skupině zemí se zdanitelné příjmy snižují o prokazatelně vynaložené výdaje a o výdaje vymezené v zákoně. Tyto úlevy jsou v rámci klasifikace zvolené dle OECD označeny jako nestandardní odpočty. Druhá skupina zahrnuje státy, ve kterých mohou zaměstnanci využít standardní odpočet svých výdajů, a to bez ohledu na jejich skutečnou výši. Ve třetí skupině států není uznatelnost výdajů spojených se závislou činností možná. V posledním skupině nejsou výdaje spojené se zaměstnáním odčitatelné a do základu daně vstupují i příspěvky na sociální zabezpečení placené zaměstnavatelem. Dle analýzy zdanění závislé činnosti v zemích OECD byly tedy identifikovány čtyři způsoby stanovení základu daně, které jsou popsány v následujícím výčtu.

1. Základ daně tvořený hrubými příjmy ze závislé činnosti a snížený o skutečně vynaložené výdaje

Tento způsob stanovení základu daně umožňuje snížit zdanitelné příjmy ze závislé činnosti o výdaje vynaložené na jejich získání. Odpočet výdajů je stanoven ve výši skutečných nákladů a zaměstnanci mohou odečíst pouze prokazatelně vynaložené výdaje. Mezi tyto výdaje patří například doprava do zaměstnání, výdaje na profesní vzdělávání nebo nákup pracovních pomůcek. Tento způsob je označen jako základ daně snížený o skutečné výdaje a jeho stanovení je popsáno ve schématu (Obr. 4).



Obr. 4 Základ daně snížený o skutečné výdaje
Zdroj: Vlastní práce

2. Základ daně tvořený hrubými příjmy ze závislé činnosti a snížený o vynaložené výdaje ve formě standartního odpočtu

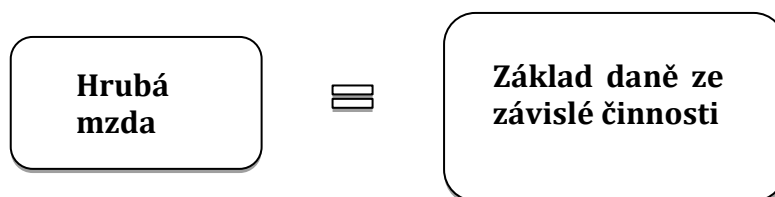
I v tomto způsobu jsou hrubé příjmy plynoucí ze zaměstnání sníženy o výdaje vynaložené na jejich získání. Tyto výdaje jsou ve formě standartního odpočtu, který je stanoven ve fixní výši nebo jako procentní podíl z dosažených příjmů. Na odpočet mají zaměstnanci nárok automaticky a nevzniká jim povinnost dokládat skutečně vynaložené výdaje. Stanovení základu daně ze závislé činnosti je zobrazeno na schématu (Obr. 5). Tento způsob je v práci označen jako základ daně snížený o standartní odpočet.



Obr. 5 Základ daně snížený o standartní odpočet
Zdroj: Vlastní práce

3. Základ daně tvořený hrubými příjmy ze závislé činnosti

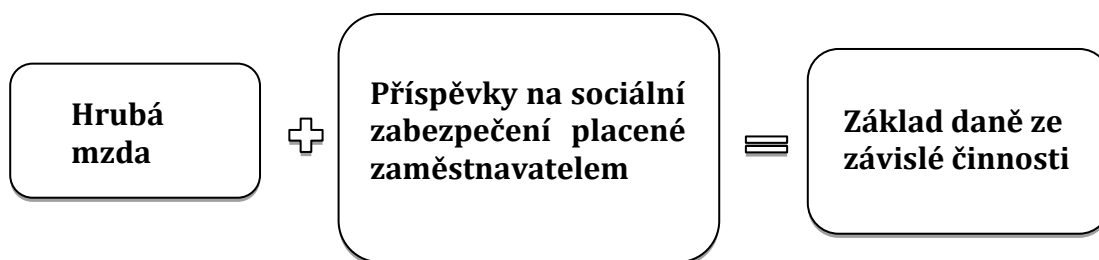
V této kategorii je základem daně ze závislé činnosti získaný hrubý příjem. Daňová legislativa v zemích, kde je používán, nedává možnost odečíst od zdanitelného příjmu výdaje spojené s výkonem zaměstnání. Tento způsob zdanění vychází z předpokladu, že náklady spojené s výkonem závislé činnosti jsou hrazeny zaměstnavatelem. K uplatnění výdajů na straně zaměstnance se přistupuje ve velmi omezené míře. Do tohoto modelu byly zařazeny země, které například umožňují pouze odpočet příspěvků placených odborovým organizacím ve formě nestandardního odpočtu. Způsob stanovení základu daně je zobrazen ve schématu (Obr. 6). Jedná se tedy o základ daně, který je roven hrubé mzdě.



Obr. 6 Základ daně roven hrubé mzdě
Zdroj: Vlastní práce

4. Základ daně ze závislé činnosti tvořený tzv. superhrubou mzdou

Základ daně je tvořený hrubým příjmem, který je navýšený o příspěvky na sociální zabezpečení placené zaměstnavatelem. Odpočet nákladů vynaložených v souvislosti s výkonem práce není u zaměstnance možný. Příspěvky na sociální zabezpečení jsou chápány jako platby, které navyšují osobní bohatství poplatníka, a proto vstupují do výpočtu daňové povinnosti. Postup stanovení základu daně zobrazuje schéma (Obr. 7). Tento způsob je v práci označen jako superhrubá mzda.



Obr. 7 Základ daně tvořený tzv. superhrubou mzdou
Zdroj: Vlastní práce

V následující části diplomové práce je uveden stručný popis postupu stanovení základu daně v každé ze zemí OECD. Popis uplatňovaných odpočtů vychází z publikace OECD Taxing wages (2015b). Informace o nepeněžních plněních, které vstupují do základu daně zaměstnance, pochází od Nerudové (2014) nebo Širokého (2008). Pro doplnění aktuálních úprav byly čerpány podklady z publikace Evropské komise (2015) nebo z internetových stránek národních správců daně.

Země jsou rozděleny dle výše uvedeného kritéria do čtyř skupin. Každý ze způsobů stanovení základu daně je hodnocen na základě teoretických požadavků popsaných v literárním přehledu.

6.1.1 Země používající základ daně snížený o skutečné výdaje

Při konstrukci základu daně jsou zohledněny výdaje, které poplatník vynaložil na získání zdanitelného příjmu, což vede ke zdanění čistého příjmu. Jejich uplatnění ve skutečně vynaložené výši podporuje zdanění zaměstnanců dle jejich skutečné platební schopnosti. Přispívá také ke stejnému zacházení s příjmy bez ohledu na jejich zdroj. Na druhou stranu je však jejich uplatnění spojeno s vysokou administrativní zátěží, kterou je možné předpokládat jak na straně zaměstnance, tak i na straně daňové správy. Správce daně je zodpovědný za kontrolu výdajů. U zaměstnance je stanovena povinnost veškeré vynaložené výdaje dokladovat. Možnost odečíst skutečně vynaložené výdaje však může napomoci ke sjednocení pravidel zdanění jednotlivých činností, které podporuje neutralitu zdanění. Zohlednění výdajů souvisejících s prací tak může snižovat ekonomické distorze mezi zdaněním příjmů ze zaměstnání a příjmů osob samostatně výdělečně činných. V případě, že jsou uplatňovány výdaje ve skutečné výši, nemělo by docházet k odlišnému nakládání s různými pracovními příjmy. Při odečtení výdajů však dochází k omezení základny zdanění, na kterou je pro zachování daňových příjmů nutné aplikovat vyšší sazbu daně. Uplatnění výdajů souvisejících s prací ve skutečné výši komplikuje stanovení základu daně, protože je potřebné vymezit pravidla, která určí, jaké výdaje je možné v souvislosti s výkonem zaměstnání odečíst. Především je velmi složité zohlednit různorodou škálu profesí a výdajů s nimi spojených.

Mezi uplatňované výdaje, označované jako nestandardní odpočty, patří pořízení pracovních pomůcek, doprava do zaměstnání, náklady na odborné vzdělávání, na stravování, atd. Prokázání výdajů ve skutečné výši je téměř ve všech státech spojeno s omezením. Výdaje je například možné uplatňovat do stanoveného limitu nebo jsou naopak odečitatelné, pokud překročí určitou částku. Dle analýzy zdanění závislé činnosti byly do tohoto způsobu stanovení základu daně zařazeny následující země: Austrálie, Irsko, Nizozemí, Slovinsko, Švédsko, Spojené království a Spojené státy americké. Tato kategorie zemí je velmi různorodá a poplatníci mohou využít odlišné možnosti ke snížení své daňové povinnosti. Některé státy umožňují odpočet příspěvků placených zaměstnancem na sociální zabezpečení.

V Austrálii je možné příjmy ze závislé činnosti snížit o náklady související s prací, především na pořízení oděvů a ochranných prostředků, náklady na cestování v rámci zaměstnání, atd. Jako výdaj se však nepovažuje doprava zaměstnance do zaměstnání (Australian Taxation Office, 2015). Lze odečíst také příspěvky placené v souvislosti s členstvím v odborových svazech a dary určené na veřejně prospěšné účely. Zaměstnanci v Austrálii platí pouze zdravotní pojištění, které nepatří mezi odečitatelné položky. Dále je možné využití slev na dani.

V Irsku jsou příjmy ze zaměstnání sníženy o výdaje, které byly výhradně vynaloženy při výkonu zaměstnání. Mezi nestandardní úlevy patří odpočet úroků z půjček na bydlení a také platby na zdravotní pojištění, které slouží k úhradě léčebných výdajů. Další úlevy byly nahrazeny slevami na dani.

Daňová legislativa umožňuje v Nizozemí odečíst od příjmů ze závislé činnosti zaměstnancem zaplacené příspěvky na sociální pojištění, příspěvky na zdravotní

pojištění odčitatelné nejsou. Zdanitelný příjem je možné snížit o náklady na dojíždění do práce za podmínky, že vzdálenost do zaměstnání je více než 10 km. Mezi další odčitatelné položky patří dary, výdaje na odborné vzdělávání, výdaje na léčení, příspěvky na soukromé penzijní spoření či úroky z hypotečního úvěru. Pokud má zaměstnanec k dispozici služební vozidlo pro soukromé účely, musí odvádět daň z hodnoty vozidla v zákonem stanovené výši.

Slovinsko umožňuje snížit základ daně o úhrady nákladů spojených s prací jako je stravování nebo doprava do zaměstnání. Příspěvky na sociální zabezpečení placené zaměstnancem se plně odečítají od zdanitelných příjmů. Osobní úlevy jsou poskytovány ve formě nezdanitelných částek na poplatníka a na vyživované osoby. Nezdanitelná částka na poplatníka je 3 302 EUR a dále se navyšuje pro nízkopříjmové poplatníky. Za zdanitelný příjem zaměstnance se považují i příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění zaměstnance, slevy poskytnuté zaměstnavatelem či užívání služebního vozidla pro soukromé účely.

Švédsko umožňuje příjmy ze závislé činnosti snížit o základní nezdanitelnou částku na poplatníka, která je stanovena v závislosti na výši příjmů. Nezdanitelná částka se pohybuje od 13 100 SEK do 34 200 SEK. V souvislosti s výkonem závislé činnosti mohou zaměstnanci odečíst výdaje na dojíždění do práce a další výdaje související se zaměstnáním v případě, že překročí stanovený limit ve výši 5 000 SEK. Dále je možné využít odpočet pojistného na životní a soukromé důchodové pojištění.

Zaměstnanci mohou ve Spojeném království uplatnit výdaje spojené s prací. Výdaje mohou být uplatněny ve skutečné výši nebo prostřednictvím paušálního odpočtu, který se však liší mezi jednotlivými profesemi. Není tedy stanovena jednotná částka pro všechny zaměstnance (GOV.UK, 2015). Odčitatelné jsou příspěvky na soukromé penzijní pojištění. Na poplatníka je stanovena základní nezdanitelná částka 10 000 GBP a od určité výše příjmů tato částka postupně klesá.

Ve Spojených státech amerických se zdanitelné příjmy snižují o standardní odpočet, který je stanoven pro samostatného poplatníka (6 200 USD), hlavu rodiny (9 100 USD) a manželský pár (12 400 USD). Uplatnit lze dále nezdanitelnou částku na poplatníka a jeho manželku (manžela) a děti, která je 3 950 USD a klesá s rostoucími příjmy. Některé výdaje je možné odečíst od zdanitelných příjmů ve skutečné výši, a to v případě, že jejich výše překročí hodnotu standardního odpočtu. Tento odpočet se následně neuplatňuje. Poplatníci takto mohou odečíst výdaje, které byly vynaloženy na dosažení příjmů ze zaměstnání, výdaje na vzdělávání v souvislosti se zaměstnáním a poplatky odborovým organizacím. Mezi nestandardní odpočty patří léčebné výdaje, zaplacené státní a místní daně z příjmů, daně z nemovitostí, úroky z hypotečního úvěru, dary charitativním organizacím či příspěvky na důchodové a životní pojištění.

6.1.2 Země používající základ daně snížený o standardní odpočet

I v případě tohoto způsobu konstrukce základu daně je uplatňována snaha o zdanění čistého příjmu. Při konstrukci základu daně jsou zohledněny výdaje, které

poplatník vynaložil na jeho získání. Tyto výdaje jsou však stanoveny ve fixní výši nebo jako procento z dosažených příjmů a nejsou zohledněny skutečně vynaložené výdaje. Jedná se tedy o poskytnutí daňové úlevy zaměstnancům. Uplatnění standardního odpočtu může vést k odlišnému zacházení s daňovými poplatníky. Lidé jsou zaměstnáni v různých oborech a na různých pozicích a uplatnění fixní částky neumožňuje zohlednit poplatníkovu schopnost uhradit daň. Výsledkem je, že s poplatníky se stejnými příjmy může být zacházeno odlišně. I když je výše jejich dosažených příjmů stejná, musel například některý zaměstnanec vynaložit vyšší výdaje na jejich získání a naopak jiný zaměstnanec nevynaložil téměř žádné a i tak může čerpat tuto úlevu. Zaměstnanci mají proto často možnost uplatnit skutečně vynaložené výdaje v případě, že jsou vyšší, než je hodnota standardního odpočtu. Uplatnění výdajů prostřednictvím standardního odpočtu je spojeno s nižší administrativní zátěží, protože není nutné výdaje prokazovat různými doklady a neprovádí se ani následná kontrola správcem daně. Možnost uplatnit standardní odpočet výdajů souvisejících s prací vede k užšímu základu daně, na který je nutné pro zachování daňových příjmů uvalit vyšší sazbu daně. Zohlednění výdajů souvisejících s výkonem závislé práce mouhou ovlivnit distorze, které při uvalení daně vznikají mezi různými činnostmi. Standardní odpočet však nezohledňuje skutečné výdaje zaměstnanců a v případě nevhodně zvolené částky odpočtu může distorze zvyšovat. Uplatnění výdajů ve formě standardního odpočtu nečiní daňový systém výrazně složitější. Jedná se pouze o další krok v úpravě zdanitelného příjmu, který je však standardizovaný a zjištění částky odpočtu je snadné.

Standardní odpočet výdajů souvisejících se zaměstnáním je možný v těchto zemích: Rakousko, Belgie, Dánsko, Finsko, Francie, Německo, Japonsko, Korea, Lucembursko, Mexiko, Norsko, Polsko, Španělsko a Švýcarsko.

I když skupina těchto států umožňuje odpočet výdajů vynaložených při výkonu závislé činnosti, způsob jakým je standardní odpočet stanoven, se mezi zeměmi liší a bude popsán u každé země samostatně. Jak bylo uvedeno, standardní odpočet má v některých zemích formu minimálního odpočtu, a pokud skutečné výdaje přesáhnou hodnotu fixního odpočtu, mohou poplatníci odečíst skutečně vynaložené výdaje. Kromě standardního odpočtu výdajů umožňuje daňová legislativa v řadě zemí také odpočet výdajů na dopravu do zaměstnání nebo příspěvků placených odborovým organizacím. Při analýze daňových systémů v těchto státech byly nalezeny další společné charakteristiky zdanění závislé činnosti. Všechny státy mimo Norska umožňují také odpočet příspěvků na sociální zabezpečení placené zaměstnancem. Poplatníci mohou dále využít osobní odpočty, které zohledňují rodinnou situaci poplatníka nebo odečíst vybrané výdaje v podobě nestandardního odpočtu.

Dle výše uvedeného výčtu je v této skupině zemí zařazeno Rakousko. Základ daně je snížen o výdaje související s prací a minimální úleva dostupná každému zaměstnanci činí 132 EUR. Hrubý příjem je dále možné snížit o následující standardní odpočty: úleva na vyživované dítě 220 EUR, úleva na speciální výdaje dostupná všem poplatníkům ve výši 60 EUR a příspěvky na sociální zabezpečení placené zaměstnancem. Mezi nestandardní úlevy patří náklady na dopravu do zaměst-

nání, pojistné na životní pojištění, výdaje na pořízení bydlení či dary veřejně prospěšným organizacím a církvím. Výše uplatněných odpočtů je limitována. Mezi zaměstnanecké výhody, které vstupují do základu daně, patří využití služebního auta pro soukromé účely či poskytnutí parkovacího místa zaměstnanci zdarma.

V Belgii mohou zaměstnanci od svých příjmů odečíst paušální výdaje, které se stanoví procentní částí z hrubých příjmů. Uplatněná procenta se snižují s vyšší příjmů a pohybují se od 28,7 % do 3 % hrubých příjmů snížených o platby na sociální zabezpečení. Maximální odpočet je 3 950 EUR. Samostatně lze uplatnit výdaje na dopravu do zaměstnání. Příspěvky na sociální zabezpečení placené zaměstnancem jsou plně odečitatelné. Každý poplatník má nárok na nezdanitelnou částku 7 350 EUR, je-li jeho příjem nižší než 26 560 EUR. Pokud příjem přesáhne stanovenou hranici, částka nezdanitelného minima se snižuje na 7 070 EUR. Další nezdanitelné částky je možné uplatnit na vyživované děti a na ostatní členy domácnosti.

V Dánsku nejsou zaplacené odvody součástí zdanitelných příjmů a dosažené příjmy se dále snižují o příspěvek na trh práce a o pojištění v nezaměstnanosti. Mezi odčitatelné položky patří výdaje spojené s dojížděním do zaměstnání či příspěvky placené odborovým organizacím a další náklady související s prací, maximálně však do výše 5 600 DKK. Základní osobní nezdanitelná částka je 43 400 DKK na poplatníka, pro zaměstnance je dále určena speciální nezdanitelná položka ve výši 8,05 % hrubých příjmů, maximálně však 28 600 DKK. Mezi zaměstnanecké výhody, které podléhají zdanění, patří používání firemního vozidla, telefonu, počítače a internetového připojení k soukromým účelům.

Ve Finsku se základ daně snižuje v případě příjmů ze závislé činnosti o příspěvky na sociální a zdravotní pojištění. Uplatňován je standardní odpočet ve formě paušálního výdaje 620 EUR na poplatníka. Mezi nestandardní úlevy související s výkonem závislé činnosti patří náklady na dojíždění a další výdaje související s prací (náradí, odborná literatura). Tyto výdaje jsou odečitatelné, pokud jejich celková výše přesáhne hodnotu paušálního odpočtu. Dále jsou odečitatelné příspěvky placené odborům, úroky z půjček na bydlení a ze studentských půjček.

Ve Francii je daňovou jednotkou domácnost. Zdanitelný příjem domácnosti se skládá z příjmů manželů a jejich svobodných dětí. Celkový základ daně se stanoví pomocí koeficientů, které zohledňují rodinnou situaci a slouží ke zmírnění progresse. Od zdanitelného příjmu ze závislé činnosti se odečítají příspěvky na sociální zabezpečení a dále náklady související s prací v skutečné výši nebo jako paušální výdaj v hodnotě 10 % čistého příjmu (příjem snížený o povinné odvody). Minimální odpočet pracovních nákladů je 426 EUR a maximálně lze odečíst 12 157 EUR.

V Německu je možné zdanitelné příjmy ze závislé činnosti snížit o veškeré náklady vynaložené na jeho zajištění a udržení. Každý zaměstnanec má nárok na paušální výdaj 1 000 EUR. Jsou-li skutečné výdaje vyšší, jsou odečitatelné v plné výši. Hrubá mzda se dále snižuje o příspěvky placené zaměstnancem na sociální zabezpečení se stanovenými maximálními částkami. Daňový systém Německa umožňuje všem poplatníkům snížit zdanitelné příjmy o paušální částku 36 EUR pro jednotlivce a 72 EUR pro páry na speciální výdaje (např. na daňového poradce). Dále lze

odečíst příspěvky do penzijních fondů, pojistné na životní pojištění či léčebné výdaje. Zdanitelné příjmy se snižují o nezdánitelnou částku na poplatníka 8 652 EUR a nezdánitelnou částku na dítě 7 248 EUR. Do základu daně vstupuje pořizovací cena služebního vozidla užívaného k soukromým účelům.

V Japonsku jsou náklady vynaložené v souvislosti se závislou činností uplatňovány prostřednictvím odpočtu z příjmů ze zaměstnání. Hodnota uplatněného odpočtu se liší dle výše dosažených hrubých příjmů. Odpočet má pevnou a procentní část (5 až 40 %). Odvody placené zaměstnanci dle zákona jsou odečitatelné v plné výši. Mezi další standartní odpočty patří základní odpočet na poplatníka, odpočet na manželku a odpočet za vyživované děti. Do nestandardních odpočtů patří pojistné placené na životní pojištění, penzijní spoření nebo pojištění proti zemětřesení a také léčebné výdaje.

Obdobě jako v Japonsku se snižují příjmy ze zaměstnání i v Koreji, tedy o procentní část (70 až 2 %) a pevnou část, které závisí na výši příjmů. Příspěvky na sociální zabezpečení jsou také odečitatelné v plné výši. Další úlevy jsou spojeny s poplatníkem a jeho rodinnou situací. Je poskytnuta základní nezdánitelná částka na poplatníka, na vyživovanou manželku a ostatní závislé osoby, kam spadají děti, ale také rodiče či sourozenci.

V Lucembursku mohou zaměstnanci využít odpočet výdajů souvisejících se zaměstnáním v paušální výši 540 EUR, pokud skutečně vynaložené náklady nejsou vyšší. Zvláště jsou uplatňovány náklady na dojíždění do zaměstnání, u kterých je stanovena maximální částka odpočtu. Povinné příspěvky na zdravotní pojištění a důchodové pojištění jsou plně odečitatelné od hrubého příjmu. Poplatníci mohou využít odčitatelné položky v podobě výdajů na vzdělávání dětí, darů, příspěvků na dobrovolné penzijní připojištění a plateb na životní pojištění. Pokud odpočty činí méně než 480 EUR, poplatník může využít základní odpočet 480 EUR. Do základu daně vstupuje část pořizovací ceny služebního vozidla, které zaměstnanec využívá k soukromým účelům.

V Mexiku je možné příjmy ze zaměstnání snížit o řadu odčitatelných položek. Základní úleva je ve formě prázdninového bonusu a bonusu na konci roku. Tyto bonusy umožňují snížit příjmy ze zaměstnání dle podmínek vymezených v daňových zákonech a pracovním zákoníku. Výše těchto bonusů se odvíjí od skutečné mzdy poplatníka a od minimální mzdy. Dále se zdanitelné příjmy snižují o nestandardní odpočty, které zahrnují odpočet léčebných výdajů, příspěvků do doplňkového penzijního spoření, pojistného na zdravotní pojištění, darů na veřejné prospěšné účely, úroků z hypotečních úvěrů a také výdajů na vzdělávání poplatníka, jeho manželky a dětí. Celková výše uplatněných nestandardních odpočtů je kromě výdajů na vzdělávání a darů limitována, a to do 10 % základu daně.

Norsko umožňuje poplatníkům snížit zdanitelné příjmy o základní odpočet, který je ve výši 43 % osobních příjmů. Minimální částka odpočtu je 4 000 NOK a maximální odpočet je 89 050 NOK. Zaměstnanci mohou využít odpočet fixní částky 31 800 NOK, pokud by základní odpočet byl nižší. Mezi nestandardní odpočty patří výdaje na cestování do práce, pokud překročí limit 15 000 NOK, příspěvky

placené odborovým organizacím, příspěvky na soukromé penzijní spoření, dary na veřejně prospěšné účely či výdaje vynaložené na péči o děti.

V Polsku je možné uplatnit standartní odpočet na náklady související s výkonem práce. Odpočet je stanoven ve fixní částce 1 335 PLN a zvyšuje se na částku 1 668 PLN, pokud místo výkonu práce se liší od místa, kde poplatník bydlí. Další úleva je spojena s odpočtem příspěvků na sociální pojištění, které byly zaplacený zaměstnancem. V případě zdravotního pojištění je uplatňována sleva na dani. Zdanitelné příjmy jsou sníženy o osobní odečitatelnou položku 3 091 PLN. Je možné odečíst dary náboženským a veřejně prospěšným organizacím.

Ve Španělsku jsou příjmy ze závislé činnosti sníženy o odpočet nákladů vynaložených v souvislosti s jejím výkonem. Tento odpočet je stanoven dle výše příjmů ze zaměstnání a pohybuje se od 2 652 EUR do 4 080 EUR. Od zdanitelných příjmů jsou plně odečitatelné zaměstnanecké příspěvky na sociální zabezpečení. Odčitatelné jsou i příspěvky odborovým organizacím. Základní nezdanitelná částka na poplatníka je 5 550 EUR a další úleva je poskytována na vyživované děti.

Zdanitelné příjmy se ve Švýcarsku snižují o pojistné placené na důchodové a invalidní pojištění, na pojištění v nezaměstnanosti a také o povinné pojistné do soukromých penzijních fondů. Tyto platby jsou plně odečitatelné. V případě zdravotního a životního pojištění je pro odpočet stanoven limit. Od takto snížených příjmů ze závislé činnosti se dále odečítají výdaje související s prací. Výše odpočtu činí 3 % z čistého příjmu, nejméně je možné odečíst 2 000 CHF a maximálně 4 000 CHF. Švýcarský daňový systém dále uplatňuje odpočet pro manželské páry (2 600 CHF) a na děti (6 500 CHF) nebo odpočet úroků z úvěrů a léčebných výdajů.

6.1.3 Země používající základ daně roven hrubým příjmům

Tento způsob konstrukce základu daně neumožňuje zaměstnancům odečíst od svých příjmů výdaje, které jim vznikly v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Je předpokládáno, že výdaje spojené s výkonem práce na pracovišti jsou neseny zaměstnavatelem. Základ daně je proto roven hrubým příjmům, které zaměstnanec od zaměstnavatele získá. Při zajištění svých příjmů však mohou zaměstnanci vznikat výdaje i mimo jeho pracoviště. S ohledem na nemožnost tyto výdaje uplatnit může docházet k odlišnému zacházení s poplatníky vzhledem k různým výdajům, které jsou spojeny s jeho získáním. Odlišnosti jsou také spojeny se zdaněním příjmů dle jejich zdroje. Příjmy ze závislé činnosti tak mohou podléhat vyššímu daňovému zatížení, než je tomu u příjmů z jiných zdrojů. To má následně také vliv na rozhodování ekonomických subjektů. V tomto způsobu stanovení základu daně nedochází vlivem uplatnění výdajů ke snižování základny zdanění, a proto lze aplikovat nižší sazbu daně. S ohledem na nemožnost uplatnit výdaje související s výkonem závislé činnosti je tento způsob stanovení základu daně méně administrativně náročný. Nižší náklady jsou jak u poplatníků daně, tak i v případě správce daně. Základem daně jsou hrubé příjmy ze závislé činnosti, a tedy pro úpravu zdanitelného příjmu nejsou stanoveny žádné další povinné kroky. Daňová povinnost je pro poplatníka lehce zjištělná.

Do tohoto modelu patří následující země OECD: Kanada, Chile, Estonsko, Řecko, Maďarsko, Island, Izrael, Itálie, Nový Zéland, Portugalsko, Slovensko a Turecko. Do této kategorie byly zařazeny především země, které nevyužívají odpočty, ale daňová povinnost poplatníků je upravena až po jejím vypočtení prostřednictvím slev na dani. Některé země tedy umožňují snížit příjmy ze závislé činnosti, ale úleva je dána formou slevy na dani pro zaměstnance (například Kanada, Itálie, Řecko). Dále jsou zde zařazeny země, které využití odpočtů od základu daně umožňují, ale nelze uplatnit výdaje spojené s výkonem práce. K těmto odpočtům opět patří osobní úlevy, odpočet příspěvků na sociální zabezpečení a další, které mají poplatníka stimulovat k preferované činnosti. Byly sem zařazeny i země, které dávají možnost odpočtu příspěvků placených odborovým organizacím. Tyto příspěvky nepředstavují výdaj přímo související s výkonem závislé činnosti. Popis odpočtů je uveden pro každou zemi samostatně.

Daňová povinnost je v Kanadě upravována především prostřednictvím slev na dani. K dispozici je zaměstnanecká daňová sleva a pomocí slevy jsou zohledněny i příspěvky na sociální zabezpečení placené zaměstnancem. Zdanitelné příjmy je možné snížit o příspěvky na soukromé penzijní spoření, o členské příspěvky placené profesním a odborovým organizacím, odčitatelné jsou i výdaje vynaložené na péči o dítě za podmínky, že vznikly v souvislosti s výkonem zaměstnání.

Chile umožňuje snížení základu daně ze závislé činnosti o odvody, které platí zaměstnanec. Jako další úlevy mohou zaměstnanci uplatnit základní odpočet na poplatníka, odpočty dobrovolných příspěvků do penzijních a spořicíh fondů a úroků placených z hypotečního úvěru. Příjmy z osobní důchodové daně jsou však v Chile bezvýznamné. Standartní odpočty snižují základ daně na nulu a poplatníkům není stanovena žádná daň.

V Estonsku umožňuje daňová legislativa snížit zdanitelný příjem o příspěvky placené zaměstnancem na sociální zabezpečení. V případě závislé činnosti nelze odečíst jakékoliv další výdaje. Mezi nestandardní úlevy patří příspěvky do penzijního systému, úroky z úvěrů na bydlení, výdaje na vzdělávání a dary na veřejné prospěšné účely. Odpočet je možný do stanoveného limitu. Základní nezdanitelná částka na poplatníka je 1 848 EUR. Dále mohou poplatníci uplatňovat nezdanitelnou částku na druhé a další vyživované děti.

V Řecku a v Itálii je možné snížit zdanitelné příjmy ze závislé činnosti pouze o povinné příspěvky na sociální zabezpečení placené zaměstnancem. Tyto příspěvky jsou plně odečitatelné. V obou zemích se místo odčitatelných položek používají slevy na dani.

Na Islandu je uplatňován odpočet pro povinné příspěvky na důchodové pojištění. Zaměstnanci mají dále možnost nepovinných příspěvků do penzijních fondů. I tyto nepovinné příspěvky je možné od příjmů ze zaměstnání odečíst.

Daňová legislativa v Izraeli neumožňuje zdanitelné příjmy snížit o odpočty a daňové úlevy jsou poskytovány formou slev na dani. Obdobné podmínky platí také pro Nový Zéland. Úprava zdanitelného příjmu ze zaměstnání není možná formou standartních ani nestandardních odpočtů.

Zdanitelné příjmy byly v Maďarsku do roku 2013 navyšovány o příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem. V současné době se osobní důchodová daň u příjmů ze zaměstnání stanovuje z hrubé mzdy. Od zdanitelných příjmů je možné odečíst členské příspěvky odborovým organizacím. Osobní odpočty se uplatňují na děti a částky se liší dle jejich počtu. Odlišným způsobem jsou v Maďarsku zdaňovány zaměstnanecké benefity. Ty se rozdělují na vyjmenované benefity a benefity nezaměstnanecké. Zdaňují se samostatně, sazbou 16 %. Základ daně je stanoven jako 119 % hodnoty benefitů. Vyjmenované benefity zahrnují užívání mobilu, počítače či automobilu pro soukromé účely. Nezaměstnanecké benefity obsahují poukázky na dovolenou či dopravu.

Od zdanitelných příjmů je v Portugalsku odečítán standardní odpočet, který je stanoven jako 72 % z dvanáctinásobku sociálního indexu (475 EUR), tedy 4 104 EUR. Pokud příspěvky na sociální zabezpečení placené zaměstnancem převyšují hodnotu standardního odpočtu, jsou plně odečitatelné. V tomto případě však odpočet příspěvků na sociální zabezpečení je považován jako náhrada za standardní odpočet. Od zdanitelných příjmů je možné dále odečíst 150 % hrazených příspěvků odborovým organizacím, až do výše 1 % hrubých příjmů. Další odpočty od základu daně se v Portugalsku neuplatňují, místo nich byly zavedeny slevy na dani.

Zdanitelné příjmy na Slovensku je možné snížit o osobní úlevy na poplatníka a na vyživovanou manželku (manžela). Základní odpočty mohou být uplatněny pouze s ohledem na celkové příjmy poplatků. Výše odpočtu se stanoví jako násobek životního minima, které je v současnosti 3 803,33 EUR a je jej možné uplatnit, je-li příjem do 19 809 EUR. Zaměstnanecké příspěvky na sociální zabezpečení jsou plně odečitatelné. Od zdanitelného příjmu lze odečíst platby na penzijní připojištění, účelové spoření nebo životní pojištění. Do základu daně vstupuje procentní část z pořizovací ceny automobilu užívaného k soukromým účelům.

Poslední zemí zařazenou do tohoto způsobu stanovení základu daně je Turecko. V Turecku jsou příspěvky zaměstnance na sociální zabezpečení odčitatelné od zdanitelných příjmů. Výdaje související s prací nejsou uplatňovány a odečíst lze pouze členské příspěvky placené odborovým organizacím. Zdanitelné příjmy se dále snižují o část zaplaceného pojistného na životní pojištění.

6.1.4 Země používající základ daně tvořený superhrubou mzdou

V tomto způsobu stanovení základu daně nejsou uplatňovány výdaje, které vznikly při výkonu závislé činnosti. Stejně jako u předešlého způsobu konstrukce základu daně může docházet k odlišnému přístupu ke zdanění příjmů. Ten je možné identifikovat, jak v rámci závislé činnosti v návaznosti na výši výdajů, kterou musí zaměstnanci vynaložit, tak i ve srovnání s ostatními zdroji příjmů. Základ daně je rozšířen o povinné odvody zaměstnavatele, což dále zvyšuje odlišné zdanění příjmů v závislosti na jejich zdroji. Rozdíly ve zdanění příjmů porušují daňovou neutralitu. Rozšíření základu daně však následně umožňuje aplikovat nízkou statutární sazbu daně. Navýšení hrubých příjmů ze zaměstnání o povinné odvody zaměstnavatele nečiní výpočet daně administrativně náročný. Výše povinného pojistného vychází

ze zákonů upravující danou oblast. Nemožnost uplatnit výdaje dále snižuje administrativní zátěž, a to jak v případě nákladů přímých tak i vyvolaných. Tato konstrukce základu daně vede k tomu, že výpočet daňové povinnosti se stává složitějším. Zvyšuje se počet kroků, které je nutné učinit pro získání základu daně.

Způsob stanovení základu daně dle toho postupu není v zemích OECD obvyklý. Dle analýzy zdanění závislé činnosti se v současné době uplatňuje pouze v jedné zemi, a to v České republice. Bližší analýza zdanění závislé činnosti v České republice bude provedena v dalších kapitolách. V předešlých letech však bylo možné najít i jiné země, které tento způsob využívaly. Jednalo se o Maďarsko a v omezené míře i o Nizozemí. V Nizozemí do roku 2013 vstupovaly příspěvky zaměstnavatelů na zdravotní pojištění zaměstnanců do zdanitelného příjmu zaměstnance.

V Maďarsku byl stejně jako v České republice plně aplikován koncept tzv. superhrubé mzdy. Povinnost navýšit základ daně ze závislé činnosti o příspěvky placené zaměstnavatelem byla stanovena od roku 2010 a základ daně byl ve výši 1,27 násobku hrubých příjmů (Evropská komise, 2010). Reforma osobní důchodové daně v Maďarsku souvisela především se snahou o snížení poměrně vysokého daňového zatížení práce. V roce 2010 došlo k poklesu daňových sazeb, což však bylo doprovázeno rozšířením základu daně zaměstnance. Změny ve zdanění fyzických osob pokračovaly i v následujících letech. V souvislosti se snížením daňového zatížení práce vešla v platnost v roce 2011 nová reforma daně z příjmu fyzických osob. Tato reforma zavedla jednotnou sazbu daně ve výši 16 % a zrušila používání konceptu superhrubé mzdy. V souladu se změnami byly příspěvky zaměstnavatele ze základu daně zaměstnance postupně odstraněny v průběhu tří let (Evropská komise, 2013). K úplnému odstranění konceptu superhrubé mzdy došlo tedy v roce 2013. Spolu se zrušením superhrubé mzdy došlo k omezením daňových úlev a byla například zrušena sleva na dani pro zaměstnance. Naopak se výrazně zvýšila podpora pro rodiny s více dětmi.

6.2 Srovnání způsobů stanovení základu daně s teoretickými požadavky

Výše byly představeny způsoby konstrukce základu daně identifikované v zemích OECD. Tyto způsoby budou nyní hodnoceny dle požadavků uvedených v literárním přehledu.

První způsob představuje základ daně tvořený hrubými příjmy, od kterého je možné odečíst výdaje spojené se zaměstnáním ve skutečně vynaložené výši. Uplatnění výdajů při výpočtu daňové povinnosti vychází z teoretického vymezení příjmů. Za příjmy nelze považovat tu část, která odpovídá nákladům na jejich získání, jak uvádí například Engliš (1929). Při stanovení základu daně je uplatňováno zdanění čistého důchodu, což vyplývá z definice příjmů dle H-S konceptu. Zohlednění výdajů při stanovení základu daně napomáhá dle Vítka (2008) dosahování horizontální spravedlnosti. Výše daně odpovídá poplatníkově platební schopnosti, protože do základu daně vstupují pouze příjmy, které poplatníkovi zůstávají na osobní

spotřebu. Tento způsob konstrukce základu daně může také přispět ke zdanění příjmů z různých zdrojů na základě stejných principů, což je zdůrazňováno již Smithem (2001). Neutrální zdanění příjmů z různých zdrojů podporuje dle Zubal'ové (2013) dosahování horizontální spravedlnosti. Dle uvedené autorky a dále v souladu s Mankiwem (2012) přispívá neutrální zdanění ke snížení ekonomických distorzí, a tedy i k poklesu nadměrného daňového břemene. Nastavením stejných podmínek nedochází ke zvýhodňování některých činností ve srovnání s ostatními, což snižuje ekonomické distorze. Tento způsob konstrukce základu daně je však velmi náročný na zjištění výdajů, které mohou poplatníci uplatnit. Tran-Nam a Evans (2012) uvádějí, že uznání výdajů je možné pouze v případě, že výdaje byly nutně vynaloženy v zaměstnání, nebyly zaměstnanci uhrazeny zaměstnavatelem a nejsou schopny generovat nějaké výhody spojené s osobní spotřebou poplatníka. To má za následek, že tento způsob konstrukce základu daně je velmi administrativně náročný a komplikuje výpočet daně.

Druhý způsob konstrukce základu daně zohledňuje výdaje spojené s výkonem závislé činnosti ve formě standartního odpočtu. Jak již bylo uvedeno, dle Vítka (2008) má zohlednění výdajů přispět ke zjištění skutečných příjmů, které poplatníkům zůstávají na osobní spotřebu. Výdaje zaměstnanců jsou však velmi různorodé, a proto jejich uplatnění ve formě fixní částky neumožňuje zohlednit skutečnou platební schopnost. S poplatníky se stejnou výší příjmů avšak s různými vynaloženými výdaji, může být při uplatnění stejné výše odpočtu zacházeno odlišně. Tento způsob stanovení základu daně tak nenaplnuje požadavek horizontální spravedlnosti, který vychází z principu zdanění dle platební schopnosti. Tato nespravedlnost může být snižována možností uplatnit skutečně vynaložené výdaje, pokud jsou vyšší, než je hodnota standartního odpočtu. Ecclestone (2006) však uvádí, že to vede k vysoké administrativní zátěži. V případě, že mají poplatníci možnost uplatnit výdaje jen ve formě standartního odpočtu, je konstrukce základu daně v souladu s požadavkem nízkých administrativních nákladů a odpovídá také požadavku jednoduchosti. Další náklady, které vznikají při uložení daně, jsou spojeny s nadměrným daňovým břemenem. Uplatnění výdajů ve formě standartního odpočtu snižuje daňovou povinnost zaměstnanců a představuje tedy úlevu vybrané skupině poplatníků. Nerovnoměrné rozložení odčitatelných položek a různé režimy uplatnění výdajů mohou dle Koláře a kol. (2005) vést k nespravedlivému rozdělení daňového břemene. S tím je spojeno narušení neutrality zdanění. Jak již bylo uvedeno, distorze spojené rozdíly ve zdanění různých činností mohou zvyšovat nadměrné daňové břemeno. Prostřednictvím odpočtu je snižována velikost příjmů, která je následně zdaněna, a proto je nutné uplatňovat vyšší sazbu daně, která dle Maaytové a kol. (2015) dále přispívá k růstu nadměrného daňového břemene.

U třetího identifikovaného způsobu konstrukce základu daně není možné uplatnit výdaje zaměstnance. Základ daně je roven hrubým příjmům. Dle Musgrave a Musgrave (1994) nelze za přírůstek bohatství poplatníka považovat hrubý důchod. Je nutné, aby základem daně byl hrubý důchod snížený o výdaje vynaložené na jeho získání. Může zde stejně jako u předešlého způsobu konstrukce základu

daně docházet k porušení horizontální spravedlnosti. S poplatníky, kteří mají stejnou výši příjmů, je zacházeno odlišně v závislosti na zdroji příjmů. Jak již bylo uvedeno, vede různý přístup k příjmům dle jejich zdrojů ke zvýšení ekonomických distorzí. Ecclestone (2006) však uvádí, že nemožnost uplatnění výdajů souvisejících s prací zjednoduší daňový systém a sníží náklady spojené se správou daní. To dle Kopczuka (2005) sníží administrativní náklady, ale také náklady spojené s nadměrným daňovým břemenem. Širší daňový základ je spojen s menší elasticitou zdanitelného příjmu, a tedy s nižším nadměrným břemenem. Na širší základ daně je možné následně aplikovat i nižší sazbu daně. Z tohoto pohledu jsou s uvedeným způsobem konstrukce základu daně spojeny nižší náklady mrtvé váhy.

Poslední identifikovaný způsob je základ daně tvořený superhrubou mzdou. Zdanění brutto příjmů opět neodpovídá požadavku zdanění dle platební schopnosti poplatníka. Problematické je dále samotné zahrnutí odvodů do základu daně zaměstnance. Tyto odvody je sporné chápat jako příjem zaměstnance. Dle Boháče (2013) vyplývá z definice daně, že pojistné na sociální zabezpečení se také řadí mezi daňové platby, i když dochází k odchýlení v charakteristikách účelovosti a v určitých ohledech i ekvivalence. Lze říci, že se jedná o daň z mezd, která je odváděna zaměstnavateli. Tato skutečnost vede k tomu, že zaměstnanci platí daně z daní. Na zahrnutí odpočtů do základu daně je však možné pohlížet i jiným způsobem. Rosen, Gayer, a Civan (2014) uvádějí, že v souladu s H-S konceptem by zdanitelný důchod poplatníka měl zahrnovat i plnění, které poplatník získává ze systému sociálního zabezpečení. Příspěvky na sociální zabezpečení jsou chápány jako platby, které navyšují osobní bohatství poplatníka, jelikož na tento systém je možné nahlížet jako na spoření. Poplatník odloží část svého příjmu, který v budoucnu použije ke spotřebě. Zvýšení budoucí spotřeby je spojeno i s pojistným, které platí zaměstnavatel za své zaměstnance. Boháč (2013) uvádí, že čerpání ze systému sociálního zabezpečení se odvíjí od toho, zda nastane určitá situace a není tedy automatické. Tento systém je také z velké míry založen na solidaritě mezi poplatníky pojistného a slouží jako nástroj k redistribuci příjmů. Z plateb pojistného jsou financovány důchodové systémy, které jsou v řadě zemí uskutečňovány formou průběžného financování. Současně vyplácené důchody jsou tedy placeny z prostředků, které se v daném roce vybraly. Systém funguje tak, že poplatník odloží současnou spotřebu ve prospěch budoucí, avšak v dlouhodobém horizontu je vzhledem demografické struktuře neudržitelný. Poplatníkům tak není garantováno, že ve stejné výši obdrží důchod i v budoucnu. Z tohoto pohledu tedy nelze na povinné odvody nahlížet jako na platby zvyšující budoucí spotřebu poplatníka. Základ daně navýšený o povinné odvody zaměstnavatele nezohledňuje poplatníkovu platební schopnost, z čehož vyplývá porušení principu spravedlnosti.

Poslední způsob konstrukce základu daně je dále z identifikovaných způsobů spojen s nejširší zdanitelnou základnou a lze říci, že odpovídá doporučení Creedyho (2009) konstruovat daně se širokou základnou zdanění a nízkými sazbami daně. Je však nutné zohlednit reálné účinky rozšíření základu daně tímto způsobem. I když je následně možné aplikovat nízkou statutární sazbu, efektivní sazba daně je

výrazně vyšší. Lze říci, že se jedná o umělé snižování daňové sazby a není jisté, zda to bude mít pozitivní dopad na snižování DWL. Tento postup následně vytváří odlišné daňové zatížení příjmů z různých zdrojů, které porušuje daňovou neutralitu a naopak může vést ke zvýšení ekonomických distorzí. Tato konstrukce základu daně také komplikuje výpočet daňové povinnosti a odpovídá tvrzení Fuesta, Peichla a Schaefera (2008), kteří uvádí, že ne každé rozšíření základu daně vede ke zjednodušení daňového systému. Postup stanovení daně je pro poplatníka naopak méně transparentní a zaměstnancům může být skutečná výše daňové zátěže skryta složitým výpočtem daně.

V Tab. 2 je uvedeno shrnutí hodnocení identifikovaných základů daně. Jak z výše uvedeného vyplývá, s požadavkem spravedlnosti je v souladu pouze postup stanovení základu daně, který je snížen o skutečně vynaložené výdaje. Tato konstrukce základu daně je v souladu s požadavkem horizontální spravedlnosti, protože poplatníci jsou zdaněni dle stejných principů bez ohledu na zdroj příjmů. Uplatnění výdajů ve skutečné výši však především zohledňuje poplatníkovi platební schopnost a dani podléhají pouze čisté příjmy. Nízké administrativní náklady pak lze spojit s daňovými základy, u kterých není možné uplatnit výdaje související s prací, nebo jsou tyto výdaje stanoveny standartním odpočtem. Nadměrné daňové břemeno je snižováno rozšiřováním základu daně a aplikací nízké sazby daně. Tato varianta je nejlépe v souladu se základem daně tvořeným superhrubou mzdou. Jedná se však pouze o umělé snižování zákonné sazby, na základě které nelze očekávat výrazné pozitivní efekty spojené se snížením nadměrného daňového břemene. Naopak vlivem odlišného přístupu k příjmům z různých zdrojů budou ekonomické distorze zvyšovány. Nižší sazbu daně je však možné aplikovat i v případě základu daně, který je roven hrubým příjmům. Nadměrné daňové břemeno může být snižováno i prostřednictvím neutrálního zdanění příjmů. Tomuto požadavku nejlépe odpovídá možnost uplatnit výdaje ve skutečně vynaložené výši. V případě požadavku jednoduchosti je pak pro poplatníky nejlépe srozumitelný základ daně, který je roven hrubým příjmům anebo snížený o standartní odpočet výdajů.

Tab. 2 Hodnocení způsobu stanovení základu daně dle teoretických požadavků

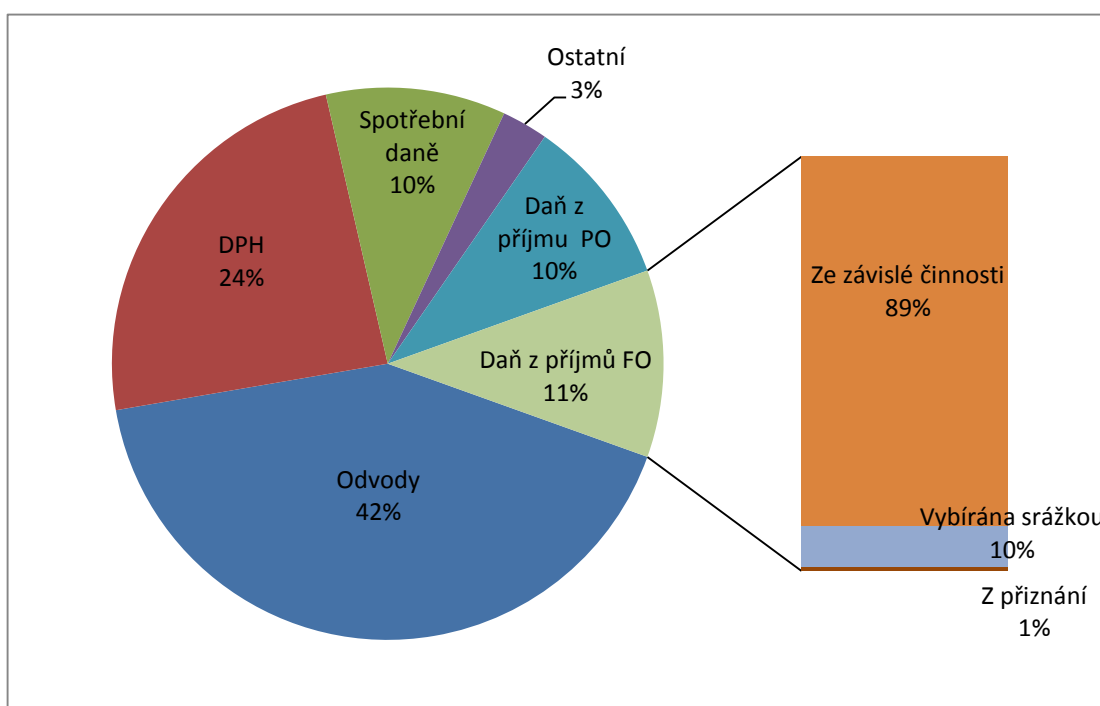
Základ daně	Spravedlnost	Efektivnost		Jednoduchost
		Administra- tivní náklady	DWL	
Snížený o skutečné výdaje	✓	–	✓	–
Snížený o standartní odpočet	–	✓	–	✓
Roven hrubým příjmům	–	✓	✓	✓
Tvořený superhrubou mzdou	–	✓	–	–

Zdroj: Vlastní práce

Z výše provedené analýzy zdanění závislé činnosti v zemích OECD vyplývá, že možnost uplatnit výdaje související s prací není jediná varianta upravující zdanitelné příjmy. Daňové systémy zkoumaných zemí dávají možnost svým poplatníkům využít řadu odpočtů od základu daně. Uvedené odpočty mohou dle Rosena (1978) napomáhat dosahování horizontální spravedlnosti, protože zohledňují platební schopnost poplatníka, která je například výrazně ovlivněna počtem vyživovaných osob. Vítek (2008) uvádí, že se to týká především osobních odpočtů, protože zohledňují minimální životní náklady, které posouvají základ daně směrem k čistému příjmu poplatníka. Další odpočty slouží k podpoře určitého chování a jsou poskytovány formou nestandardních odpočtů. Dle Blechové (2013) tyto odpočty poskytují úlevu především poplatníkům s vyššími příjmy a naopak vedou k porušení požadavku horizontální i vertikální spravedlnosti. Autorka dále dodává, že komplikují daňové systémy a zvyšují administrativní náklady. Dle Bittkera (1978) zvyšují i velikost nadměrného daňového břemene, protože ovlivňují rozhodování ekonomických subjektů. To je však důvod, pro který jsou v daňových systémech využívány. Jejich uplatnění vyplývá z jiných cílů, které jsou prostřednictvím osobní důchodové daně dosahovány. Hamerníková a Maaytová (2010) uvádějí, že toto je jedna z hlavních funkcí, kterou má osobní důchodová daň v současnosti naplňovat. Jak z analýzy vyplývá, každá ze zemí OECD využívá osobní důchodovou daň jako nástroj k naplnění požadovaných cílů vládní politiky.

7 Zdanění závislé činnosti v České republice

Význam osobní důchodové daně je v České republice odlišný ve srovnání s ostatními státy OECD. Jak již bylo uvedeno, Česká republika patří mezi státy s nejnižším podílem této daně na celkových daňových příjmech (OECD, 2015a). Daňový mix České republiky je zobrazen na následujícím grafu (Obr. 8). Z národních statistik o daňových příjmech vyplývá, že v roce 2014 dosáhly téměř 1 340,65 mld. Kč ((Ministerstvo financí, 2015). V daňových příjmech České republiky převládají příspěvky na sociální zabezpečení, které tvoří 42 % daňových příjmů. Dále jsou následovány nepřímými daněmi (DPH a spotřební daně). Daň z příjmu fyzických osob tvoří přibližně 11 % celkových daňových příjmů. Inkaso této daně v roce 2014 činilo 146,8 mld. Kč. V rámci daně z příjmu fyzických osob je dle daňových statistik nejvýznamnější daň, které je uvalena na závislou činnost. Výše jejího inkasa byla téměř 131 mld. Kč. Tato částka odpovídá 89 % celkového inkasa daně z příjmu fyzických osob. Mizivý podíl na inkasu daně z příjmu fyzických osob má daň, která je vybírána prostřednictvím přiznání, do které spadají především příjmy za samostatné činnosti.



Obr. 8 Daňové příjmy v roce 2014

Zdroj: Ministerstvo financí (2015)

7.1 Základ daně u příjmů závislé činnosti v České republice

Pojem závislá práce je definován v české legislativě v Zákoně č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v aktuálním znění (dále Zákoník práce). V § 2 odst. 1 je uvedeno, že závislou prací se rozumí práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance. Práce je vykonávána jménem zaměstnavatele, dle jeho pokynů. V odst. 2 je uvedeno, že zaměstnanci za vykonanou práci náleží mzda, plat nebo odměna za práci. Důležité také je, že vykonávaná práce je prováděna na náklady a odpovědnost zaměstnavatele. Jde o pracovněprávní vztah, který vznikl na základě pracovní smlouvy či dohody konané mimo pracovní poměr (dohoda o pracovní činnosti a dohoda o provedení práce). Příjmy ze závislé činnosti, které jsou definovány v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále ZDP) však zahrnují nejen příjmy z pracovně právního vztahu, ale také vztahu služebního, členského či příjmy obdržené na základě jiného právního vztahu. Osoby zaměstnance a zaměstnavatele jsou zde vymezeny v širším pojetí, než je tomu v Zákoníku práce.

7.1.1 Příjmy ze závislé činnosti

Příjmy plynoucí v podobě mezd a platů jsou zdaněny v rámci příjmů ze závislé činnosti. Do příjmů ze závislé činnosti dle § 6 patří následující plnění:

- příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce je povinen dbát příkazu plátce příjmů,
- příjmy za práci člena družstva, společníka ve společnosti s ručením omezeným a komanditisty v komanditní společnosti,
- odměny člena orgánu právnické osoby, likvidátora,
- příjmy, které poplatníkovi plynou v souvislosti s výkonem závislé činnosti.

Dvořáková (2013) uvádí, že mezi příjmy, které poplatníkovi plynou v souvislosti s výkonem závislé činnosti, je možné zařadit náhrady ušlé mzdy dle Zákoníku práce, motivační odměny, nepeněžní příjmy vzniklé z cenového rozdílu či nepeněžní příjem plynoucí z využívání služebního motorového vozidla pro soukromé účely poplatníka.

Do základu daně tedy vstupuje příjem v peněžní i nepeněžní podobě. V § 6 ZDP je upraveno ocenění nepeněžních příjmů. U příjmů vzniklých z cenového rozdílu vstupuje do základu daně částka, které představuje rozdíl mezi cenou určenou podle zákona upravujícího oceňování majetku nebo cenou běžně účtovanou jiným subjektům a skutečnou úhradou zaměstnance zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci (§ 6 odst. 3 ZDP). Při využití motorového vozidla pro služební i soukromé účely je za příjem zaměstnance považována částka ve výši 1 % ze vstupní ceny motorového vozidla, a to za každý započatý kalendářní měsíc,

ve kterém mu zaměstnavatel bezplatně motorové vozidlo poskytuje (§ 6 odst. 6 ZDP).

Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně nejsou dle § 6 odst. 7 ZPD plnění uvedená v následujícím výčtu.

- Náhrady cestovních výdajů vynaložených při výkonu závislé činnosti do výše stanoveného limitu dle Zákoníku práce. Za náhrady se považují výdaje na ubytování, za dopravu či za stravování. Náhrady poskytnuté nad stanovený limit jsou zdanitelným příjmem zaměstnance.
- Hodnota poskytnutých osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků, ochranných nápojů a také poskytnutých stejnokrojů v rozsahu stanoveném zvláštním právním předpisem.
- Náhrady přijaté od zaměstnavatele za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů, které jsou potřebné pro výkon práce.

Za příjem zaměstnance, který je předmětem daně, je však od ní osvobozen, jsou dle § 6 odst. 9 ZPD považovány plnění uvedená v následujícím výčtu.

- Nepeněžní plnění, která byla vynaložena zaměstnavatelem na odborný rozvoj svých zaměstnanců v oblasti, která je předmětem činnosti zaměstnavatele. Osvobozeny jsou také nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na re-kvalifikaci zaměstnance.
- Stravování v podobě nepeněžitého plnění poskytované zaměstnavatelem nebo prostřednictvím jiného subjektu určené ke spotřebě na pracovišti.
- Nealkoholické nápoje, které jsou poskytovány ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění nebo na vrub nákladů zaměstnavatele, které nejsou daňově uznatelným nákladem.
- Nepeněžní plnění ve formě možnosti využívat zdravotnická, vzdělávací, rekreační, tělovýchovná a sportovní zařízení a také používání zařízení pro péči o děti předškolního věku. Od daně jsou osvobozeny také příspěvky na kulturní a sportovní akce. Všechna tato plnění musí být poskytována z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění nebo na vrub nákladů, které nejsou u zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem. Pokud však zaměstnavatel poskytne zaměstnanci rekreaci včetně zájezdu, je od daně osvobozeno nepeněžní plnění v úhrnu nejvýše 20 000 Kč.
- Hodnota nepeněžního bezúplatného plnění poskytovaného z fondu sociálních a kulturních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění nebo na vrub nákladů, které nejsou daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele, do úhrnné výše 2 000 Kč za rok za zaměstnance.
- Hodnota přechodného ubytování poskytnutá zaměstnavatelem v souvislosti s výkonem práce a za splnění dalších podmínek v zákoně.

- Peněžní zvýhodnění související s poskytnutím bezúročných zápůjček od zaměstnavatele do úhrnné výše jistin 300 000 Kč.
- Příjmy do výše 500 000 Kč, poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci jako sociální výpomoc k překlenutí obtížných poměrů, vzniklých v souvislosti s živelnou pohromou, ekologickou nebo průmyslovou havárií. Jsou-li vyplácena z fondu sociálních a kulturních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění nebo na vrub nákladů, které nejsou daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele a za splnění dalších podmínek vymezených v zákoně.
- Platba zaměstnavatele v celkové výši maximálně 30 000 Kč ročně poskytnutá zaměstnanci jako příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, příspěvek na penzijní pojištění a na soukromé životní pojištění dle podmínek stanovených v ZDP.
- Příjem ve formě náhrady mzdy, platu nebo odměny nebo sníženého platu nebo snížené odměny za dobu dočasné pracovní neschopnosti dle zvláštního právního předpisu.

Od daně jsou také v souladu s § 4 odst. 1 písm. h) ZDP osvobozeny plnění v podobě sociálních příjmů, které plynou z veřejných rozpočtů. Patří mezi ně příjem získaný ve formě dávky nebo služby z nemocenského pojištění, důchodového pojištění, státní sociální podpory a dále plnění poskytovaná z nástrojů státní politiky zaměstnanosti a všeobecného zdravotního pojištění.

7.1.2 Konstrukce základu daně

Základ daně ze závislé činnosti je vymezen v ZDP v § 6 odst. 12. V tomto odstavci je uvedeno, že základem daně jsou příjmy ze závislé činnosti, které jsou zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel. Při stanovení výše povinného pojistného, o které se zvyšuje základ daně zaměstnance, se nepřihlíží ke slevám ani k jiným částkám, o které si může zaměstnavatel snížit povinné odvody za své zaměstnance. Povinné odvody se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Tímto postupem je stanovena tzv. superhrubá mzda, která je dílčím základem daně ze závislé činnosti. V ZDP není termín superhrubá mzda nikde použit. Toto označení se však běžně užívá.

Povinnost odvádět příspěvky na sociální zabezpečení má téměř každý zaměstnanec, kterému plynou zdanitelné příjmy ze závislé činnosti. Současně vzniká povinnost odvádět povinné pojistné za zaměstnance nad rámec mzdy i zaměstnavateli. Povinné pojistné se neplatí a nezvyšuje základ daně zaměstnance u příjmů, které plynou za stanovených podmínek z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Dle Dvořákové (2013) se jedná o dohodu o provedení práce, v případě že měsíční hrubý příjem je nižší než 10 000 Kč u jednoho zaměstnavatele, u kterého lze takto odpracovat maximálně 300 hodin za rok. Povinné pojistné se dále neu-

platňuje u dohod o provedení pracovní činnosti, za podmínky, že hrubý příjem je maximálně 2 500 Kč, anebo byla dohoda sjednána na dobu kratší 14 dnů následujících po sobě.

Výše povinného pojistného se stanovuje pomocí procentní sazby z vyměřovacího základu. Dle zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění a dle zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti je vyměřovacím základem u zaměstnance zdanitelný příjem, který se odvozuje z příjmů ze závislé činnosti. Jedná se o hrubý příjem zaměstnance, a to peněžní i nepeněžní. Není v něm zahrnut příjem, který není předmětem daně a příjem, který je od daně osvobozený. Vyměřovací základ se často limituje a stanovuje se minimální a maximální hranice. Minimální vyměřovací základ se u zaměstnanců používá pouze u pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Spodní hranice vyměřovacího základu pro veřejné zdravotní pojištění je určena minimální mzdou. Naopak maximální vyměřovací základ se aplikuje pouze u sociálního pojištění a odvozuje se od průměrné mzdy sledované dle zákona o pojistném na sociální zabezpečení. Strop vyměřovacího základu je stanoven jako 48násobek této průměrné mzdy. Dle údajů České správy sociálního zabezpečení (2015) byla tato částka v roce 2015 ve výši 1 277 328 Kč. Pokud tedy úhrn vyměřovacích základů přesáhne v daném roce uvedenou částku, zaměstnanec již nebude platit pojistné z částek přesahující tuto hranici. Uvedený maximální vyměřovací základ se týká i výpočtu superhrubé mzdy. V současnosti platné sazby pojistného zobrazuje tabulka (Tab. 3). Povinné odvody hrazené zaměstnavatelem za své zaměstnance činí celkem 34 % z hrubých mezd. Zaměstnanci jsou povinni uhradit 11 % ze svých hrubých mezd.

Tab. 3 Sazby povinného pojistného

Druh pojištění		Zaměstnanec	Zaměstnavatel
Sociální pojištění	Nemocenské pojištění	0 %	2,3 %
	Důchodové pojištění	6,5 %	21,5 %
	Státní politika zaměstnanosti	0 %	1,2 %
	Celkem	6,5 %	25 %
Zdravotní pojištění	Celkem	4,5 %	9 %

Zdroj: Zákon č. 589/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, Zákon č. 592/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Dle výše popsaného postupu, je tedy základ daně stanoven jako 1,34 násobek hrubé mzdy zaměstnance zjištěné dle ZDP. Výpočet superhrubé mzdy je popsán na následujícím ilustrativním příkladu (Tab. 4), který se týká měsíčních záloh na daň.

Příklad: Pan Novotný je zaměstnanec a jeho měsíční hrubá mzda je 26 300 Kč.

Tab. 4 Výpočet superhrubé mzdy (měsíční záloha na daň)

Text	Částka
Hrubá mzda	26 300 Kč
Sociální pojištění (25 %)	6 575 Kč
Zdravotní pojištění (9 %)	2 367 Kč
Povinné pojistné	8 942 Kč
Superhrubá mzda	35 242 Kč
Superhrubá mzda (zaokrouhleno na celá sta nahoru)	35 300 Kč

Zdroj: Vlastní práce

7.1.3 Nezdánitelné části základu daně

Základ daně, zjištěný dle výše uvedeného postupu, je možné snížit prostřednictvím odčitatelných položek, které se nazývají nezdanitelné části základu daně. V § 15 ZPD jsou uvedeny nezdanitelné části základu daně, které může poplatník využít.

- Hodnota bezúplatného plnění poskytnutého na vymezené účely – jedná se o částky, které fyzická osoba věnovala vymezenému okruhu příjemců na stanovený účel dle ZDP. V souhrnu lze říci, že se jedná o plnění poskytnuté na veřejně prospěšné účely a nezdanitelná částka představuje hodnotu poskytnutého daru. Možnost uplatnění nezdanitelné částky základu daně je limitována. Úhrnná hodnota bezúplatných plnění musí ve zdaňovacím období přesáhnout minimálně 2 % ze základu daně nebo být alespoň 1 000 Kč. V úhrnu je však možné odečíst maximálně 15 % ze základu daně.
- Částka úroků zaplacených z úvěrů ze stavebního spoření a hypotečního úvěru – částku zaplacených úroků je možné odečíst, pouze pokud je poplatník použil na financování svých bytových potřeb. Úhrnná výše úroků, o kterou je možné snížit základ daně, nesmí překročit 300 000 Kč. Tato částka se vztahuje na všechny úvěry poplatníků v téže domácnosti.
- Příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, na penzijní pojištění a na doplňkové penzijní spoření – základ daně je možné snížit o zaplacené příspěvky na produkty, které se týkají spoření na stáří v úhrnu nejvýše o 12 000 Kč. V případě penzijního připojištění se státním příspěvkem a doplňkového penzijního spoření se úhrn zaplacených příspěvků za zdaňovací období snižuje o částku 12 000 Kč. U penzijního pojištění k žádnému snížení nedochází. Možnost využít nezdanitelnou část základu daně je v zákoně upravena dalšími podmínkami.

- Zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění – maximální částka, kterou lze za zdaňovací období odečíst je v úhrnu 12 000 Kč. Zákon stanovuje další podmínky, které se týkají uzavřené pojistné smlouvy.
- Zaplacené členské příspěvky člena odborové organizace – jedná se o příspěvky odborovým organizacím, které hájí hospodářské a sociální zájmy zaměstnanců. Lze odečíst částku do výše 1,5 % zdanitelných příjmů ze závislé činnosti. Za zdaňovací období je však maximálně možné odečíst 3 000 Kč.
- Úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání – jedná se o zkoušky uskutečněné podle zákona o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání. Nejvýše lze odečíst 10 000 Kč. Částka se zvyšuje v případě, že poplatník je osobou se zdravotním postižením.

Při výkonu závislé činnosti vzniká zaměstnanci celá řada výdajů. Jak vyplývá ze Zákoníku práce, výdaje je v souvislosti s výkonem práce na pracovišti povinen hradit zaměstnavatel. V České republice legislativní úprava neumožňuje zaměstnanci uplatnit výdaje, které vynaložil v souvislosti s výkonem závislé činnosti.

7.2 Superhrubá mzda

Základem daně u příjmů ze závislé činnosti je tedy superhrubá mzda. Označení superhrubá mzda znamená, že se nejedná o mzdu, ale o fiktivní navýšení základu daně zaměstnance. K zavedení tohoto způsobu konstrukce základu daně u příjmů ze závislé činnosti došlo v roce 2008, kdy probíhala rozsáhlá reforma veřejných financí. Vítek (2008) uvádí, že základ daně v podobě superhrubé mzdy vedl k rozšíření daňového základu zaměstnanců o 54,3 %. To souvisí nejen s navýšením daňového základu o povinné odvody placené zaměstnavateli, ale také se zrušením možnosti odečíst od příjmů ze závislé činnosti povinné pojistné placené zaměstnancem.

V roce 2008 byla v České republice zavedena jednotná sazba daně z příjmu fyzických osob, která vedla ke zrušení klouzavě progresivní stupnice daňových sazeb. Původní čtyři sazby daně stanovené v rozmezí 12 až 32 % byly nahrazeny jednotnou sazbou ve výši 15 %. V důvodové zprávě (2007) k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů je uvedeno, že v návaznosti na zásadní změnu ve zdanění fyzických osob musela být přijata další opatření, která měla sloužit ke zmírnění dopadů lineární sazby daně. Bez doplňujících změn v zákoně by došlo ke znevýhodnění nízkopříjmových skupiny obyvatelstva, jejichž příjmy podléhaly před reformou statutární sazbě daně ve výši 12 %. Naopak pro poplatníky, jejichž příjem byl zdaňován vyššími sazbami (19 %, 25 % a 32 %), by zavedení lineární sazby daně bez dodatečných úprav znamenalo výrazný pokles daňového zatížení. Důvodová zpráva uvádí jako hlavní změny, které byly spojeny se zavedením lineární sazby daně, následující opatření:

- zvýšení osobních slev na dani a daňového zvýhodnění na děti,
- dostupnost základní slevy na poplatníka i osobám pobírajícím starobní důchod,
- úprava základu daně v souvislosti s povinnými odvody, které platí zaměstnanec a také zaměstnavatel za své zaměstnance,
- zrušení společného zdanění manželů.

Prvním bodem je zvýšení osobních slev na dani a daňového zvýhodnění na vyživované děti. Tento krok je spojen se snahou o kompenzaci nárůstu sazby daně pro nízkopříjmové skupiny obyvatel. Zavedení vyšších slev na dani mělo zabránit zvýšení jejich daňového zatížení. Jednalo se především o základní slevu na poplatníka. V souvislosti se zrušením institutu společného zdanění manželů byla také zvýšena sleva na druhého manžela. Společné zdanění manželů se zavedením jednotné sazby daně již nemělo své opodstatnění.

Významnou úpravu ve zdanění příjmů fyzických osob přinesly změny související s příspěvků na sociální zabezpečení. Tyto změny se dotkly příspěvků, které byly placeny zaměstnancem, ale také zaměstnavatelem. Zaměstnanci byli povinni odvádět 12,5 % ze svých hrubých mezd na sociální a zdravotní pojištění (v současnosti 11 % z hrubých příjmů). Do roku 2008 byly tyto platby plně odečitatelné od zdanitelných příjmů. Se zavedením jednotné sazby daně z příjmu fyzických osob však jejich odpočet již nebyl možný. Zrušení odpočtu příspěvků na sociální zabezpečení placených zaměstnancem přispělo k rozšíření základu daně. Toto rozšíření mělo za cíl kompenzovat výhody spojené s nižší sazbou daně pro osoby s vyššími příjmy.

Druhým významným aspektem reformy osobního zdanění byly změny, které se týkaly sociálního a zdravotního pojištění odváděného zaměstnavatelem za své zaměstnance. Zaměstnavatel byl v roce 2008 povinen odvádět za své zaměstnance příspěvky na sociální zabezpečení ve výši 35 % hrubé mzdy zaměstnance (v současnosti 34 % hrubých příjmů). Tyto příspěvky se staly součástí základu daně zaměstnance pro účely daně z příjmu fyzických osob. To bylo zdůvodněno snahou o zachování kontinuity v přístupu k pojistnému, které platí zaměstnanec a k pojistnému, které jsou povinny odvádět osoby samostatně výdělečně činné. Se zavedením reformy ztratily osoby samostatně výdělečně činné možnost uplatnit ve svých výdajích zaplacené povinné pojistné. Dalším důvodem pro zahrnutí odvodů zaměstnavatele do základu daně zaměstnance bylo, že zaměstnavatel byl oprávněn uplatnit tuto částku jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, i když se nejednalo o zdanitelný příjem zaměstnance.

Změny v podobě zrušení možnosti odečíst od zdanitelného příjmu odvody zaměstnance a zavedení povinnosti navýšit základ daně ze závislé činnosti o povinné pojistné odváděné zaměstnavatelem byly v Důvodové zprávě (2007) podpořeny ještě jedním aspektem. Na rozdíl od jiných evropských zemí v České republice nepodléhají důchody ze sociálního pojištění zdanění. Proto tedy zahrnutí plateb na sociální zabezpečení do základu daně zaměstnance není v rozporu s daňovou spravedlností.

7.2.1 Aplikace konceptu superhrubé mzdy

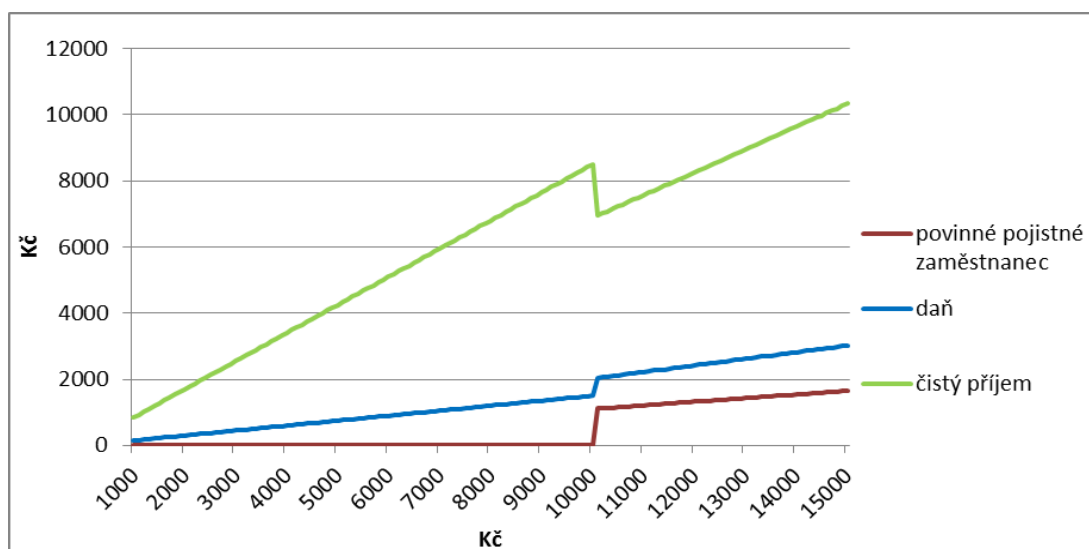
Prostřednictvím konceptu superhrubé mzdy dochází k zahrnutí vedlejších mzdových nákladů zaměstnavatele v podobě povinných odvodů do základu daně zaměstnance. Základ daně se tak stanovuje z celkových nákladů práce. Vančurová (2013) uvádí, že tento postup měl zaměstnancům zdůraznit skutečnost, že sociální pojistné hrazené zaměstnavatelem je výdaj, který právě za ně zaměstnavatel vynakládá. Dle autorky se jedná o náhradní řešení za snahu převést platbu celého pojistného na zaměstnance. K tomu by bylo nutné, aby zaměstnavatelé navýšili hrubé mzdy svých zaměstnanců právě ve výši pojistného na sociální zabezpečení, které jsou povinni platit. K tomuto kroku však není možné v právním státě zaměstnavatele donutit.

Ve zprávě OECD (2008) se uvádí, že se zavedením konceptu superhrubé mzdy v České republice je spojena snaha vlády zvýšit transparentnost na trhu práce. Jakákoliv změna v povinných odvodech zaměstnanců se následně projeví v čisté mzdě zaměstnance. O vyšší transparentnosti mzdových nákladů spojené se zavedením superhrubé mzdy se zmiňuje i Kohout (2009). Zahrnutím odvodů na výplatní pásku zjišťují zaměstnanci, jakou výši nákladů za ně musí zaměstnavatelé skutečně vynaložit. Autor hovoří o rozdělení placení povinných příspěvků na zaměstnance a zaměstnavatele jako o úmyslné neprůhlednosti. Ta má skrýt skutečnou výši nákladů na sociální stát. Janoušková (2011) naopak dodává, že pro zaměstnance se zavedením superhrubé mzdy snižuje transparentnost výpočtu čisté mzdy. Povinnost navýšit základ daně o odvody zaměstnavatele způsobuje, že efektivní sazba daně se liší od statutární sazby uvedené v ZDP. I když v České republice byla zavedena jednotná sazba daně ve výši 15 %, efektivní sazba daně je odlišná a pohybuje se kolem 20 %, bez zohlednění vlivu slev na dani. Vančurová (2013) také dodává, že zahrnutí odvodů zaměstnavatele do základu daně ze závislé činnosti je z právního hlediska sporné. Pojistné nelze považovat za příjem zaměstnance. Realizací konceptu superhrubé mzdy se v České republice zabýval i Ústavní soud. Ve svém nálezu z 31. ledna 2008 zamítnul návrh skupiny poslanců na zrušení konceptu superhrubé mzdy, avšak upozornil na nejasnosti mezi vymezením předmětu daně a základu daně. Odvody zaměstnavatele za své zaměstnance nejsou vymezeny jako předmět daně, přesto vstupují do základu daně. Základ daně je tedy jiný, než je zákonem stanovený předmět daně. Koncept superhrubé mzdy však nevyvolával nejasnosti ve výpočtu daně, a tedy nedošlo k jeho zrušení.

Další problematickou oblastí spojenou se superhrubou mzdou se stalo zastropování povinného pojistného. Úprava zákona o daních z příjmů přijatá dle zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění z roku 2007 stanovila, že pokud podle zvláštních právních předpisů nebude mít zaměstnavatel povinnost platit povinné pojistné z příjmů zaměstnance, tak ke zvýšení o fiktivní částku nedojde. To znamenalo, že pokud hrubá mzda zaměstnance dosáhla maximálního vyměřovacího základu, nebyl již na tyto příjmy aplikován princip superhrubé mzdy. Ve výsledku byla reforma spojena s regresivním dopadem zdanění na vysoko příjmové zaměstnance. Od roku 2013 se však již regresivní zdanění neprojevuje, pro-

tože od maximálního vyměřovacího základu pro sociální pojistné je na příjmy ze závislé činnosti uplatňováno solidární zvýšení daně.

Koncept superhrubé mzdy je možné také spojit s existencí daňové pasti, která může vzniknout ve vymezených situacích při zdanění závislé činnosti. Na problém existence daňové pasti upozorňuje například Vančurová (2013). Daňová past má demotivující účinky na zvyšování ekonomické činnosti, protože v daňovém systému způsobuje stupňovitou progresi, která vede k deformacím na trhu. Tento nežádoucí efekt je možné nalézt u zdanění již zmíněných dohod o provedení práce a dohod o provedení pracovní činnosti. Do určité hranice nepodléhají tyto příjmy povinnému pojistnému. Po jejím překročení je nutné zaplatit povinné odvody za zaměstnance i zaměstnavatele, a to z celé částky. Aplikace konceptu superhrubé mzdy způsobuje, že se tento nežádoucí efekt projeví i u daně z příjmu. Poplatník je povinen zaplatit vyšší daň ze závislé činnosti, protože po překročení stanovených příjmů je nutné základ daně navýšit v souladu s konceptem superhrubé mzdy o odvody placené zaměstnavatelem. To je zřetelné z následujícího grafu (Obr. 9), na kterém je zobrazeno zdanění dohody o provedení práce (bez slev na dani). Při překročení hrubého příjmu 10 000 Kč dochází k výraznému zvýšení daně z příjmu. Poplatníkovi klesá čistý příjem a na stejnou úroveň se dostává, až když dosáhne hrubého příjmu ve výši 12 400 Kč. Mezi hrubými příjmy v rozmezí od 10 001 Kč až 12 400 Kč se nachází tzv. zakázaná zóna, ve které poplatníci obdrží nižší příjem, než kdyby pracovali pouze do odměny ve výši 10 000 Kč. Aplikace konceptu superhrubé mzdy prohlubuje nežádoucí distorze, které demotivují od zvyšování ekonomické aktivity.



Obr. 9 Zdanění příjmu z dohody o provedení práce
Zdroj: Vančurová (2013), vlastní úprava

V České republice mohou také ve vymezených případech vzniknout situace, kdy dochází ke dvojímu zdanění vyplacených starobních důchodů a jiných dávek plynoucích ze sociálního pojištění. Zahrnutí příspěvků na sociální zabezpečení do základu daně zaměstnance znamená, že následně vyplacené benefity, na které má poplatník nárok byly již jednou zdaněny. V souladu se ZDP § 4 odst. 1 písm. h) jsou důchody ze sociálního pojištění osvobozeny. Toto osvobození je však limitováno. Maximálně lze v souladu se zákonem osvobodit pravidelně vyplácené důchody nebo penze v úhrnu do výše 36násobku minimální mzdy. Zákon dále připouští situaci, kdy se osvobození nepoužije vůbec a poplatníci jsou povinni zdanit veškeré dávky, které obdrželi ze systému sociálního pojištění. Tato situace je vymezena v ZDP § 4 odst. 3, kde je uvedeno, že osvobození pravidelně vyplacených důchodů a penzí se nepoužije v případě, kdy součet příjmů ze závislé činnosti a dále samostatné činnosti a z nájmu přesáhne ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč. V těchto situacích může následně dojít k tomu, že vyplacené dávky budou zdaněny podruhé.

Zavedení superhrubé mzdy jako základu daně u příjmů ze závislé činnosti bylo ze strany OECD (2008) hodnoceno jako velmi neobvyklé. Mezi výhody spojené s tímto konceptem byla uvedena možnost uplatňovat nižší sazbu daně při zachování stejné průměrné daňové zátěže. Na druhou stranu se však jedná pouze o záměnu v konstrukčních prvcích a ve zprávě je uvedeno, že není jisté, zda tento postup má významný dopad na zvýšení ekonomické činnosti subjektů. Mezi problematické oblasti je uvedena skutečnost složitějšího fiskálního plánování, protože změny v příspěvcích na sociální zabezpečení mají bezprostřední dopad na daňové příjmy ze závislé činnosti.

7.3 Srovnání stanovení základu daně s teoretickými požadavky

Hodnocení superhrubé mzdy jako způsobu stanovení základu daně z teoretického pohledu bylo provedeno v kapitole 6.2. V této části práce byly uvedeny další problematické oblasti zdanění závislé činnosti v České republice, které souvisejí s používáním konceptu superhrubé mzdy a jsou v rozporu s požadavky daňové teorie. Při zdanění závislé činnosti v České republice je možné identifikovat porušení požadavků spravedlnosti, efektivnosti a jednoduchosti.

V České republice je zákonem stanovena jednotná sazba daně. Ve skutečnosti se však vlivem aplikace superhrubé mzdy daňové sazby uplatňované na různé druhy příjmů liší. Hrubé příjmy ze závislé činnosti jsou tak zdaněny vyšší sazbou daně, než je uvedena v zákoně. Koncept superhrubé mzdy zvyšuje daňové zatížení zaměstnanců, ve srovnání s ostatními poplatníky. V České republice se tak liší zdanění příjmů dle jejich zdrojů, což dle Širokého (2015) odporuje požadavku horizontální spravedlnosti. V souladu s Musgravem (1990) dochází při konstrukci základu daně v České republice i k porušení požadavku vertikální spravedlnosti, a to vlivem možné regrese daně u vysoko příjmových poplatníků daně ze závislé činnosti. Ve vymezených situacích dochází také ke dvojímu zdanění plateb, které ply-

nou ze systému sociálního pojištění. Dvojí zdanění vede dle Vančurové (2013) také k porušení požadavku spravedlnosti.

Zavedení superhrubé mzdy zkomplikovalo stanovení základu daně. Tato komplikace souvisí se snížením průhlednosti výpočtu daně. Z právního hlediska je sporné považovat tyto odvody za příjem, a to i nepeněžní, což odráží skutečnost, že daň se nevypočítává z reálného ale z fiktivního příjmu zaměstnance. V práci byly dále identifikovány rozpory ve vymezení předmětu daně a základu daně. Základ daně je dle Boňka (2001) definován jako předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách. Ve vymezení předmětu daně ze závislé činnosti nejsou povinné odvody zahrnuty, a tedy v souladu s uvedeným zákonem nejsou považovány za zdanitelný příjem. V České republice je tak základ daně ze závislé činnosti tvořený částečně příjmy, které nejsou předmětem daně. Tato skutečnost způsobuje nepřesnosti v zákoně, který by měl být dle Vančurové (2013) jasný a přehledný, tak aby mu poplatníci mohli porozumět, zároveň by měl být i právně perfektní.

K významnému porušení daňové efektivnosti dochází v případě vzniku daňové pasti, která je spojena se stupňovitou progresí. Uvedená stupňovitost narušuje rozhodování o množství nabízené práce a dle Mankiwa (2012) zvyšuje velikost nákladů mrtvé ztráty. Neefektivnost daňového systému je v souladu s poznatkami Zubal'ové (2013) zvyšována porušením požadavku neutrality, kdy s příjmy z různých zdrojů je zacházeno odlišně. K tomu dochází vlivem vyššího daňového zatížení příjmů ze zaměstnání, které je spojeno s konceptem superhrubé mzdy.

Mimo hodnocení konceptu superhrubé mzdy je dále nutné zohlednit i další prvky konstrukce základu daně. V práci bylo uvedeno, že daňová legislativa České republiky neumožňuje odpočet výdajů souvisejících s prací, což odporuje požadavku zdanění čistého příjmu. Výdaje zaměstnance jsou však zohledněny v návaznosti na plnění, které zaměstnanec získá od svého zaměstnavatele. V souladu se Zákoníkem práce je totiž zaměstnavatel povinen nést náklady spojené s prací. V případě, že zaměstnanci vznikly při výkonu zaměstnání výdaje, měl by za ně zaměstnavatel poskytnout náhradu. Uvedená náhrada nevstupuje do příjmů zaměstnance, protože není předmětem daně. Zohlednění výdajů souvisejících s prací je tedy navázáno na plnění od zaměstnavatele. I když je tedy u příjmů ze závislé činnosti na rozdíl od ostatních dílčích základů daně vymezen zdanitelný příjem jako hrubý příjem nikoliv jako čistý, je toto nerovnoměrné zacházení snižováno právě povinností hradit výdaje zaměstnavatelem. Náhrady se však nevztahují na veškeré výdaje zaměstnance spojené s výkonem závislé činnosti. Nezohledňují například výdaje na dopravu do zaměstnání, které zaměstnanec musí vynaložit, aby si zajistil příjmy. Na uvedené výdaje nelze nahlížet jako osobní spotřebu a není tak zcela zohledněna platební schopnost poplatníka. Může se proto vedle použití konceptu superhrubé mzdy jednat o další faktor, který v České republice přispívá k odlišnému přístupu k příjmům v návaznosti na jejich zdroj.

Výpočet základu daně je kromě aplikace superhrubé mzdy dále komplikován používáním nezdanitelných částí základu daně, jejichž uplatňování je i administrativně náročné. Jedná se o nestandardní odpočty, které podporují především spoření

na stáří a pořízení vlastního bydlení. Spoření na stáří je podporováno i prostřednictvím osvobození příspěvků zaměstnavatele do celkové výše 30 000 Kč zaměstnanci na jeho penzijní spoření. V České republice tak dochází k paradoxní situaci, kdy do základu daně vstupují povinné odvody zaměstnavatele, avšak přímé poskytnutí prostředků na soukromé spoření zaměstnance je v rámci zaměstnaneckých benefitů osvobozeno.

Využití daňových úlev k ovlivnění chování ekonomických subjektů zvyšuje v souladu s tvrzením Bittkera (1979) nadměrné daňové břemeno, protože způsobuje neefektivní alokaci disponibilních zdrojů. Dle Blechové (2013) dále vedou tyto úlevy k narušení požadavku horizontální i vertikální spravedlnosti, což vyplývá z toho, že jsou využívány především poplatníky s vyššími příjmy. Z analýzy zdanění závislé činnosti v zemích OECD vyplývá, že jsou běžnou součástí jejich daňových systémů. Souvisí to především s důležitým postavením podporovaných oblastí v rámci veřejných politik.

7.4 Návrhy reforem na zrušení konceptu superhrubé mzdy

Koncept superhrubé mzdy byl od svého zavedení v roce 2008 odmítán. V souvislosti s uvedenými problematickými oblastmi se objevily návrhy na jeho zrušení již krátce po jeho zavedení. Tento způsob stanovení základu daně je však stále v platnosti a současná vládní koalice složená z ČSSD, Hnutí ANO a KDU-ČSL má ve své koaliční smlouvě naplánováno, že jej zruší (Vláda ČR, 2013). Realizace konkrétních opatření však zatím neprobíhá.

7.4.1 Návrh 1

Superhrubá mzda měla být zrušena od 1. 1. 2013, kdy měl vejít v platnost zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách pojistných zákonů. Tento zákon byl schválen tehdejší vládní koalicí, kterou tvořily strany ODS, TOP 09 a VV. Vzhledem k pozměňovacím návrhům ze Senátu byla jeho účinnost odložena na 1. 1. 2015. S nástupem nové vlády v roce 2014 však došlo k upuštění od projektu jednoho inkasního místa a také návrhu na zrušení superhrubé mzdy. Tato varianta představuje první identifikovaný návrh na reformu daně z příjmů ze závislé činnosti.

V rámci projektu jednoho inkasního místa mělo v souladu se zákonem č. 458/2011 Sb., dle znění z roku 2011 dojít ke sjednocení základu daně u příjmů ze závislé činnosti a vyměřovacích základů u povinných pojistných. Základ daně ve formě superhrubé mzdy je v tomto návrhu nahrazen hrubou mzdou vymezenou jako zdanitelný příjem, který je předmětem daně z příjmu a není od daně osvobozen. Od zdanitelných příjmů není možné odečíst příspěvky na sociální zabezpečení, které jsou uloženy na zaměstnance. Na takto stanovený základ daně je v návrhu následně uvalena jednotná sazba daně ve výši 19 %. Návrh dále přináší zrušení některých osvobození a také nezdanitelných částí základu daně, které se týkají zaměstnanců. Jedná se o zaplacené členské příspěvky odborovým organizacím a také

úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. V návaznosti na zrušení některých zaměstnaneckých úlev je navrženo zavedení slevy pro poplatníky daně ze závislé činnosti v roční výši 3 000 Kč. Tato sleva je výlučně určena pro zaměstnance. Návrh dále zavádí omezení možnosti využití základní slevy na poplatníka u vysoko příjmových poplatníků. Základní slevu nelze uplatnit, pokud příjmy převyšují 48násobek průměrně měsíční mzdy sledované dle zákona o pojistném na sociální zabezpečení. Hlavní navrhované změny ve zdanění příjmů zaměstnanců jsou shrnuty v následující tabulce (Tab. 5).

Tab. 5 Návrh 1

Konstrukční prvek daně	Změna
Základ daně	Hrubá mzda
Sazba daně	19 %
Sleva na dani pro zaměstnance	3 000 Kč
Sleva na poplatníka	Mohou uplatnit pouze poplatníci s příjmy do 48násobku průměrné mzdy
Solidární přírážka k dani	Není uplatňována

Zdroj: Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, ve znění z roku 2011, vlastní práce

7.4.2 Návrh 2

Druhou identifikovanou variantou reformy daně z příjmu fyzických osob je návrh strany ČSSD, která podporuje zrušení superhrubé mzdy a zavedení progresivního daňového sazebníku. Tyto snahy vyplývají i z koaliční smlouvy ČSSD, Hnutí ANO a KDU-ČSL (Vláda ČR, 2013), kde je uvedeno, že tato vláda zruší používání konceptu superhrubé mzdy a také solidární přírážky zavedením druhé sazby daně z příjmu fyzických osob. ČSSD ve svém volebním programu navrhovala použít jako základ daně hrubou mzdu, ze které se do 100 000 Kč bude odvádět daň ve výši 20 % a u příjmů nad 100 000 Kč bude odváděna daň ve výši 30 % (ČSSD, 2013). Zdanění je klouzavě progresivní, a tedy vyšší sazba daně se vztahuje v daném příjmovém pásmu jen na část základu daně, který přesahuje stanovenou hranici. V tomto návrhu se nepočítá se zavedením daňové úlevy určené pro zaměstnance a nepřináší ani další změny v uplatňování jiných daňových úlev. Hrubá mzda je vymezena jako příjem, který je předmětem daně dle ZDP a není od daně osvobozený. Pojistné na sociální zabezpečení, které je povinen platit zaměstnanec není odčitatelné od základu daně ze závislé činnosti.

Jak tedy z výše uvedeného vyplývá, tento návrh vede ke zrušení jednotné sazby daně. Důvodem je posílení progresive osobní důchodové daně a zvýšení daňového zatížení poplatníků s vyššími příjmy. Progresivní daňový sazebník byl v České re-

publice uplatňován od vzniku republiky do reformy v roce 2008. Tento návrh tedy směřuje k obnovení progresivního daňového sazebníku, který se však skládá pouze ze dvou daňových pásem.

Tab. 6 Návrh 2

Konstrukční prvek daně	Změna
Základ daně	Hrubá mzda
Sazba daně	Příjmy do 100 000 Kč – 20 %
	Příjmy nad 100 000 Kč – 30 %
Solidární přírážka k dani	Zrušení

Zdroj: ČSSD (2013), vlastní práce

7.4.3 Srovnání návrhů na reformu daně ze závislé činnosti s teoretickými požadavky

Z identifikovaných návrhů na reformu daně z příjmu fyzických osob vyplývá, že obě varianty navrhuje jako základ daně hrubou mzdu zaměstnance a následně se liší ve výši aplikovaných sazeb. Odstranění příspěvků zaměstnavatele ze základu daně zaměstnance vede k jeho zúžení, a proto je nutné pro zachování daňových příjmů upravit daňové sazby. Se změnou základu daně ze závislé činnosti není upravena jen sazba daně u tohoto druhu příjmů, ale její zvýšení se týká všech dílčích základů daně. To je v souladu s požadavkem Širokého (2008), dle něhož je osobní důchodová daň univerzální syntetickou daní spojující příjmy z různých zdrojů. Získané celkové příjmy jsou následně zdaněny na základě stejných pravidel, což podporuje neutrální zdanění.

Využití hrubých příjmů jako základu daně ze závislé činnosti je běžné v mnoha zemích OECD, jak vyplývá z provedené analýzy. Tento způsob konstrukce základu daně byl popsán v kapitole 6.1.3 a v kapitole 6.2 byly uvedeny teoretické požadavky, se kterými je v souladu. Identifikované návrhy dále přinášejí změny ve zdanění zaměstnanců, které mají vliv na dosahování požadovaných vlastností daně.

Zohlednění výdajů souvisejících s prací je nadále ponecháno na zaměstnavateli. Poskytnuté náhrady od zaměstnavatele nemusí však zohlednit veškeré výdaje, které zaměstnanci při výkonu závislé práce vznikly. V případě prvního návrhu se důležitou změnou stává zavedení slevy na dani pro zaměstnance. Využití slev na dani vede v souladu s Vančurovou (2013) ke zvýšení progresivity daně a poskytuje hlavně podporu poplatníkům s nižšími příjmy. Jejich aplikace jim přináší relativně vyšší úsporu vzhledem k dosaženým příjmům. To napomáhá dosahování vertikální spravedlnosti. Poskytnutím slevy na dani však dle Pogua (1974) nedochází k zohlednění platební schopnosti poplatníka, tomuto účelu lépe odpovídají odpočty od základu daně. K porušení požadavku horizontální spravedlnosti může dle zprávy OECD (2006) dojít vlivem poskytnutí slevy pouze vybranému druhu příjmů.

V této souvislosti lze také hovořit o porušení požadavku neutrálního zdanění, který má vliv na ekonomické distorze. Návrh na zavedení slevy na dani pro zaměstnance byl doprovázen zrušením některých výjimek v zákoně a vede tedy ke zjednodušení výpočtu daně a také ke snížení administrativních nákladů. Sleva na dani je stanovena paušální částkou, a proto jsou s ní spojeny nízké administrativní náklady a nekomplikuje výpočet daně. Druhý identifikovaný návrh nemění daňové úlevy uvedené v ZDP. V této oblasti tedy nepřináší žádné změny, které by omezily počet daňových výjimek.

V obou identifikovaných návrzích není oproti současné právní úpravě používáno solidární zvýšení daně. Uplatňování solidární přírážky zvyšuje daňové zatížení poplatníků s vyššími příjmy. V případě prvního návrhu dochází ke zvýšení daňové povinnosti prostřednictvím omezení možnosti uplatnit základní slevu na poplatníka. Skutečnost, že od pevně stanovené hranice nelze slevu uplatňovat v celé výši znamená, že dojde k náhlému zvýšení daňové povinnosti. Stupňovitá progresse, jak již bylo uvedeno, vytváří na trhu deformace, které zvyšují nadměrné daňové břemeno a je tedy v nesouladu s požadavkem efektivnosti. Deformace jsou spojeny s daňovou pastí, kdy zvýšení pracovního úsilí povede ke snížení čistého příjmu poplatníka. V druhém návrhu ztrácí uplatňování solidární přírážky při využití progresivního daňového sazebníku smysl.

Hlavní rozdíly v návrzích jsou spojeny s odlišnými daňovými sazebníky. Dle Fuesta, Peichla a Schaefera (2008) je vliv změn ve stanovení základu daně navázán právě na uplatněný daňový sazebník. Progresivní daňový sazebník podporuje především plnění požadavku vertikální spravedlnosti. Je však kritizován z pohledu efektivnosti, protože odrazuje poplatníky od zvýšení pracovního úsilí. Z pohledu efektivnosti je lépe hodnocena rovná sazba daně, protože snižuje narušení nabídky práce a je také méně administrativně náročná. Naopak však snižuje progresivitu osobní důchodové daně, která vede k nižšímu daňovému zatížení poplatníků s vyššími příjmy. Může tak narušovat dosahování vertikální spravedlnosti.

Identifikované návrhy vedou ke zprůhlednění způsobu stanovení základu daně u příjmů ze závislé činnosti oproti současné úpravě. V návrzích na reformu dochází k odstranění daňové fikce, která způsobovala vyšší daňové zatížení příjmů zaměstnanců ve srovnání s příjmy z jiných zdrojů. V následující tabulce (Tab. 7) je uvedeno hodnocení návrhů na reformu daně z pohledu teoretických požadavků. Identifikované návrhy nezohledňují při stanovení základu daně výdaje, které zaměstnanec musel vynaložit v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Základ daně tak neodpovídá poplatníkově platební schopnosti a není v souladu s požadavkem spravedlnosti. Z pohledu efektivnosti jsou obě varianty spojeny s nízkými administrativními náklady. Dle Koláře a kol. (2005) je narušení rozhodování o množství nabízené práce vyšší v případě progresivního daňového sazebníku, než při aplikaci jednotné sazby daně. Progresivní zdanění je tedy spojeno s vyššími ekonomickými distorzemi. Požadavek efektivnosti je však v případě prvního návrhu porušen stupňovitou progresí, která výrazně narušuje rozhodování ekonomických subjektů. První identifikovaný návrh přináší zjednodušení konstrukce základu daně

ve formě zrušení některých daňových výjimek. Jednodušší výpočet daně je také spojen s jednotnou sazbou daně. V případě druhého návrhu není výpočet daně výrazně komplikován zavedením progresivního sazebníku, protože se skládá pouze ze dvou daňových pásem. Proto i druhý návrh odpovídá principu jednoduchosti.

Tab. 7 Hodnocení návrhů změny stanovení základu daně dle teoretických požadavků

Návrh	Spravedlnost	Efektivnost		Jednoduchost
		Administrativní náklady	DWL	
Návrh 1	–	✓	–	✓
Návrh 2	–	✓	–	✓

Zdroj: Vlastní práce

Oba návrhy uplatňují ve srovnání se současnou právní úpravou vyšší zákonné sazby daně. Je však nutné si uvědomit, že jsou aplikovány na odlišné základy daně ze závislé činnosti, a proto ve výsledku mohou přinést i snížení daňové povinnosti poplatníka. Dopad zkoumaných reforem na daňové zatížení zaměstnanců bude zkoumán v následující části diplomové práce.

8 Daňové zatížení závislé činnosti

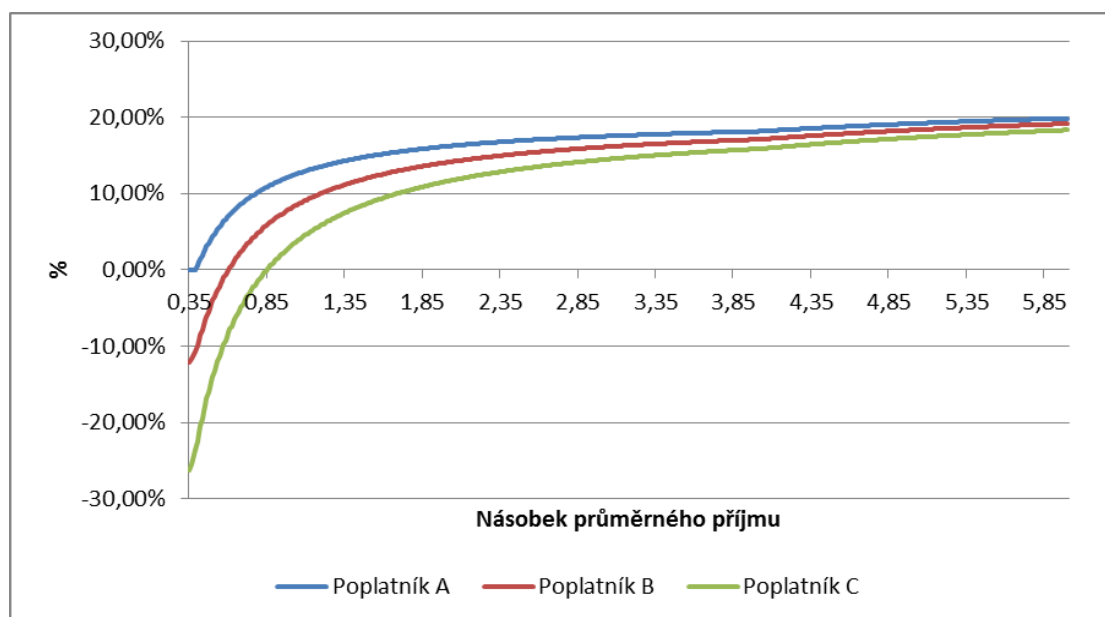
Předmětem zkoumání této kapitoly je posouzení dopadu identifikovaných reforem na daňové zatížení zaměstnanců. Nejdříve bude popsáno daňové zatížení u jednotlivých variant zdanění. Následně v další části kapitoly bude provedeno srovnání změn daňového zatížení poplatníků. Daňové zatížení je hodnoceno prostřednictvím ukazatele efektivní sazba daně (ETR), a to u tří modelových poplatníků. Průzkum efektivního zdanění je proveden na intervalu od 35 % do 600 % hrubých příjmů.

8.1 Efektivní zdanění zaměstnanců

V této kapitole budou vypočteny hodnoty ETR pro modelové poplatníky dle platné daňové legislativy v roce 2015. Následně budou vypočteny hodnoty ETR dle návrhů na reformu daně z příjmu fyzických osob, které byly představeny v předchozí kapitole, jedná se o Návrh 1 a Návrh 2.

8.1.1 Současné daňové zatížení

Následující graf (Obr. 10) zobrazuje efektivní sazby daně pro různé úrovně hrubého ročního příjmu vypočtené dle legislativy platné v roce 2015. Jak je z vývoje křivek patrné, efektivní zdanění se liší v závislosti na zvolených modelových poplatnících. I když je v České republice uplatňována jednotná statutární sazba daně, zdanění je v celém rozsahu příjmů progresivní. S rostoucí výší hrubého příjmu se zvyšuje i ETR. Výše efektivního zdanění je u jednotlivých poplatníků ovlivněna čerpáními daňovými úlevami. V České republice jsou odpočty od základu daně poskytovány pouze jako nestandardní a do výpočtu nebyly zahrnuty. Efektivní zdanění je ovlivněno základní slevou na poplatníka a následně také daňovým zvýhodněním na vyživované děti. Ve sledovaném rozmezí příjmů se efektivní sazby daně pohybují od záporných hodnot ve výši více než 26 % až ke kladným hodnotám, které jsou pod 20 %. Efektivní sazba daně dosahuje záporných hodnot u modelových poplatníků, kteří získávají daňový bonus na vyživované děti. Postup výpočtu ETR je uveden v Příloze A.



Obr. 10 Daňové zatížení poplatníků ze závislé činnosti v roce 2015

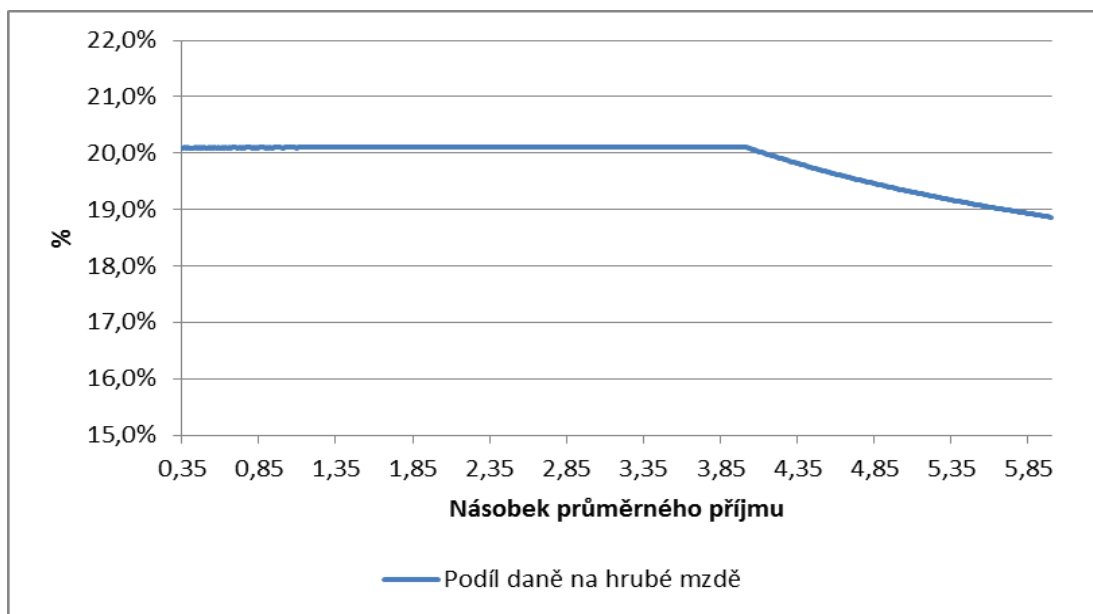
Zdroj: Vlastní práce

Poplatník A představuje bezdětného zaměstnance, který využívá pouze základní slevu na poplatníka. Tuto slevu je možné uplatnit do výše vypočtené daně, a proto je ETR nulová do hranice 39 % hrubého příjmu. Po jejím překročení je již poplatníkovi kalkulována kladná výše daňové povinnosti a efektivní zdanění je progresivní. Progresivitu způsobuje právě základní sleva na poplatníka. Ta se nemění s výší příjmů, a proto je možné postupně identifikovat klesající progresivitu ETR, a to až do 403 % hrubého příjmu. Od uvedeného příjmu je následně uplatňováno solidární zvýšení daně. V případě, že by nebyla aplikována solidární přírážka, tak od tohoto bodu by se v konstrukci daně projevila regrese efektivní sazby daně. Tato hranice představuje maximální vyměřovací základ u sociálního pojištění, které má vliv na výši superhrubé mzdy. U příjmů nad uvedenou hranici se již nezvyšuje částka sociálního pojištění, kterou zaměstnavatel platí za svého zaměstnance. Proto i fiktivní navýšení základu daně zaměstnance o sociální pojistné se následně uplatňuje stále ve stejné výši (319 322 Kč). Z Obr. 10 dále vyplývá, že nejvyšších hodnot efektivní sazby daně dosahuje v každém bodě právě poplatník A. Je to dáno tím, že neuplatňuje daňové zvýhodnění na dítě.

Poplatník B uplatňuje kromě základní slevy také daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě. To vede oproti poplatníkovi A ke snížení hodnot ETR a také k posunu hranice příjmů, do které poplatník neodvádí žádnou daň. Efektivní sazba daně je dokonce záporná, protože poplatník může čerpat daňové zvýhodnění na vyživované dítě ve formě daňového bonusu či kombinaci slevy a daňového bonusu. Proto je již od 35 % hrubé mzdy efektivní zdanění progresivní. Kladných hodnot nabývá efektivní sazba daně při překročení 60 % hrubého příjmu. Další průběh křivky odpovídá vývoji, který byl popsán u poplatníka A.

U poplatníka C je možné opět identifikovat změny v ETR, které dosahují nižších hodnot, než tomu bylo u předešlých dvou modelových poplatníků. Poplatník C dosahuje v každém bodě nejnižších hodnot ETR, což je dáno množstvím využitých úlev. Tento poplatník uplatňuje daňové zvýhodnění na dvě děti. Vlivem uplatnění základní slevy na poplatníka a daňového zvýhodnění na dvě děti, je efektivní zdanění progresivní již od 35 % hrubého příjmu. Opět platí, že efektivní sazba daně je nejprve záporná, protože poplatník může čerpat daňový bonus. Daňová povinnost vzniká poplatníkovi až při překročení 85 % hrubého příjmu. Následný průběh křivky se shoduje s vývojem popsáním v případě poplatníka A.

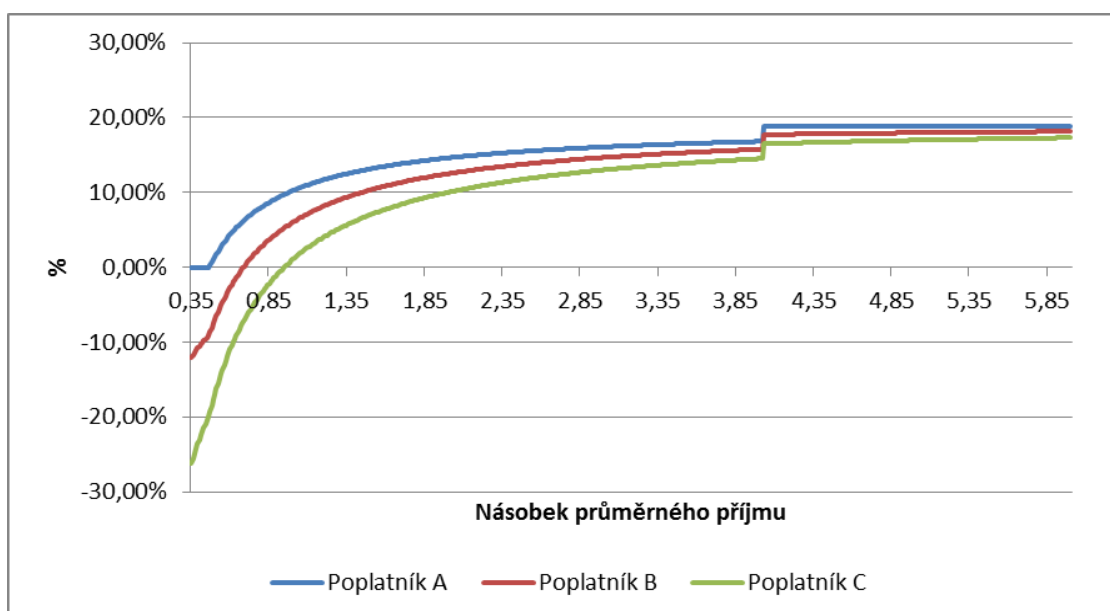
Jak z výše uvedeného vyplývá, hodnoty ETR se dostávají nad statutární sazbu daně 15 %. Překročení jednotné sazby daně při využití slev na dani je způsobeno konstrukcí základu daně, který je zvýšen o povinné pojistné zaměstnavatele. ETR je totiž stanoveno jako podíl zaplacené daně a hrubých příjmů zaměstnance. Povinné odvody však nejsou součástí hrubých příjmů. Následující graf (Obr. 11) zobrazuje podíl vypočtené daně (před odečtením slev na dani) a hrubých příjmů ze závislé činnosti. Uvedený podíl je na většině příjmového intervalu 20,1 %. V České republice jsou tedy vlivem uplatnění konceptu superhrubé mzdy zdaněny příjmy ze zaměstnání sazbou daně 20,1 %. Jak je z Obr. 11 patrné neplatí na celém příjmovém intervalu, protože od 403 % hrubých příjmů je výše daně ovlivněna stropy na sociální pojištění. Tato již zmíněná degrese daně se však v efektivním zdanění neprojevuje, protože od stejné hranice je uplatňováno solidární zvýšení daně.



Obr. 11 Podíl daně a hrubých příjmů
Zdroj: Vlastní práce

8.1.2 Daňové zatížení – Návrh 1

První identifikovaný návrh na reformu daně z příjmu ze závislé činnosti ponechává jednotnou sazbu daně, která je 19 % a je uvalena na základ daně tvořený hrubými příjmy. Z grafu (Obr. 12) vyplývá, že efektivní zdanění je v tomto případě také progresivní, což je opět způsobeno slevami na dani. Z průběhu křivek je však patrné skokové zvýšení hodnot ETR u příjmů nad 403 % hrubé mzdy. Efektivní sazby daně se u jednotlivých modelových poplatníků liší v závislosti na uplatněných úlevách. Ve výpočtu jsou opět zohledněny jen slevy na dani. V tomto návrhu je zavedena nová sleva určená pouze pro zaměstnance. Hodnoty ETR se pohybují od záporných hodnot ve výši více než 26 % až ke kladným hodnotám, které nepřekračují 19 %. Postup výpočtu ETR je uveden v Příloze B.



Obr. 12 Daňové zatížení poplatníků Návrh 1
Zdroj: Vlastní práce

Poplatník A využívá kromě základní slevy na poplatníka i slevu pro zaměstnance. Obě slevy je možné uplatnit maximálně do výše vypočtené daně a nelze je čerpat ve formě daňového bonusu. Vzhledem k tomu je ETR nulová téměř do 47 % hrubého příjmu. Po překročení této hranice je již vypočtená daň vyšší, než jsou částky možných slev a efektivní zdanění se stává progresivním. S rostoucí výší příjmů dochází ke zpomalování tempa růstu efektivního zdanění. Slevy jsou uplatňovány stále ve stejné výši, a proto u vyšších příjmů postupně ztrácí význam. Jak již bylo uvedeno, ke skokovému zvýšení progresu dochází při překročení 403 % hrubých příjmů. V případě, že poplatníkovi příjmy překročí 48násobek průměrné mzdy sledované Českou správou sociálního zabezpečení (1 277 328 Kč v roce 2015) nelze následně uplatnit základní slevu na poplatníka. Tato skutečnost způ-

sobuje stupňovitou progresi a vede k náhlému zvýšení efektivního zdanění. Poplatník A dosahuje v každém bodě nejvyšších hodnot ETR, protože neuplatňuje daňové zvýhodnění na dítě.

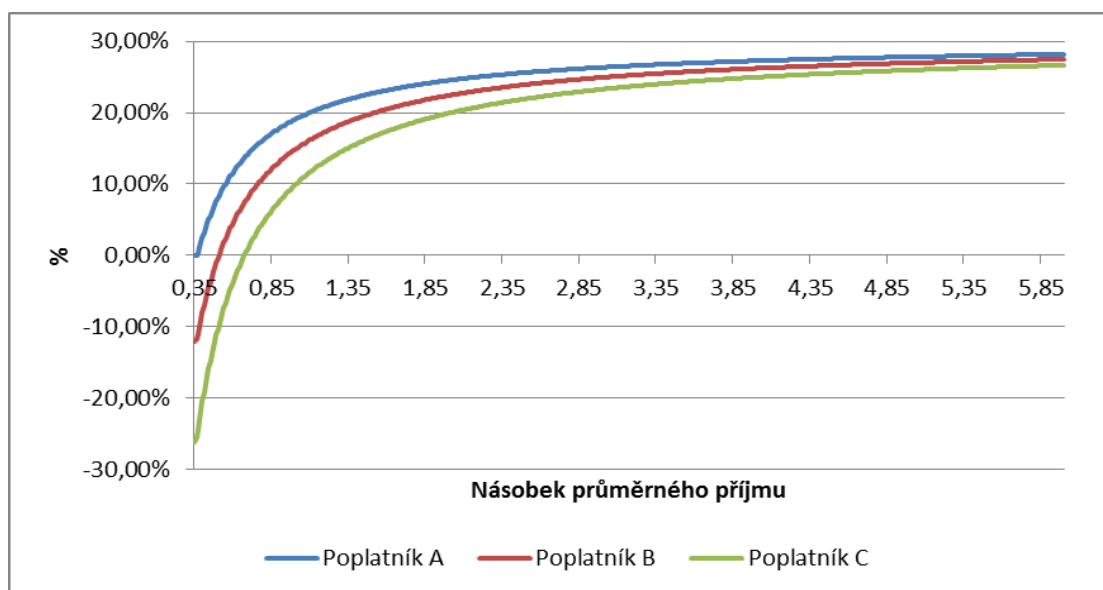
U poplatníka B dochází oproti poplatníkovi A ke změně efektivního zdanění vlivem daňového zvýhodnění na jedno dítě. Poplatník dále čerpá základní slevu na poplatníka a slevu pro zaměstnance. První změna se týká progresivity efektivního zdanění, které se projevuje již od 35 % hrubého příjmu. ETR dosahuje záporných hodnot, protože poplatník čerpá daňový bonus na dítě a následně kombinaci daňového bonusu a slevy na dani. Další změna nastává ve výši příjmů, při kterých vzniká poplatníkovi daňová povinnost. Kladných hodnot nabývá efektivní sazba daně až při překročení 69 % hrubého příjmu. Následný průběh křivky se shoduje s vývojem popsáním u poplatníka A.

V případě poplatníka C je uplatňováno daňové zvýhodnění na dvě děti. Poplatník C dosahuje vlivem zahrnutých daňových úlev v každém bodě nejnižších hodnot ETR. Uplatněné zvýhodnění na více dětí má také vliv na zvýšení progresive daně. Progresivní zdanění se projevuje již od hrubých příjmů ve výši 35 %, což je opět způsobeno čerpáním daňového bonusu. Kladných hodnot nabývá efektivní sazba daně při překročení 95 % hrubého příjmu. Následný vývoj efektivního zdanění opět odpovídá popisu uvedenému u poplatníka A.

Vlivem slev na dani, které mohou poplatníci uplatňovat, se ETR nachází vždy pod jednotnou sazbou daně. Efektivní sazba daně není ovlivněna navýšením základu daně o částku fiktivního pojistného a základ daně je tvořen pouze hrubými příjmy ze závislé činnosti. Z Obr. 12 vyplývá, že hodnoty ETR nedosahují statutární sazbě daně 19 %.

8.1.3 Daňové zatížení – Návrh 2

Druhý identifikovaný návrh znovu zavádí progresivní daňový sazebník. Tento sazebník se skládá ze dvou daňových pásem. Do prvního pásma spadají příjmy do 100 000 Kč a v druhém pásmu jsou příjmy přesahující uvedenou částku. Uvedené sazby daně jsou uplatněny na základ daně, který je tvořený hrubými příjmy ze zaměstnání. V případě daňových úlev nedochází k žádným změnám a ve výpočtu je zohledněna pouze základní sleva na poplatníka a daňové zvýhodnění na vyživované děti. Hodnoty ETR se pohybují od záporných hodnot ve výši více než 26 % až ke kladným hodnotám, které nepřekračují na zkoumaném intervalu příjmů hodnotu ETR 28 %. Postup výpočtu ETR je uveden v Příloze C.



Obr. 13 Daňové zatížení poplatníků Návrh 2

Zdroj: Vlastní práce

Jak z grafu (Obr. 13) vyplývá, nejvyšších hodnot ETR dosahuje v každém bodě poplatník A. Ten uplatňuje pouze základní slevu na poplatníka. Do příjmu ve výši 37 % je sleva na dani vyšší než vypočtená daň, a proto je efektivní sazba 0 %. Po překročení této hranice je efektivní zdanění progresivní. To je způsobeno progresivním daňovým sazebníkem a také základní slevou na poplatníka. S rostoucí výší příjmů se progresivita efektivního zdanění snižuje, a tedy ETR roste s vyššími příjmy stále pomaleji. Na tuto skutečnost má vliv daňový plán složený pouze ze dvou daňových pásem. Postupný pokles progresivního zdanění je také způsoben vlivem neměnné výše základní slevy na poplatníka, jejíž význam se rostoucími příjmy snižuje. V dalším vývoji efektivního zdanění nedochází k žádným zlomům a neobjevují se žádné výkyvy.

Poplatník B uplatňuje kromě základní slevy i daňové zvýhodnění na jedno dítě. Progresivita efektivního zdanění se projevuje již od 35 % hrubého příjmu. Efektivní sazba daně je nejdříve vlivem daňového bonusu v záporných hodnotách. Poplatníkovi B vzniká daňová povinnost v bodě, kdy jeho příjmy přesahují 51 % hrubých příjmů. Další vývoj efektivního zdanění je totožný jako v případě poplatníka A. Dochází k postupnému snižování progresivity daně a neobjevuje se žádná stupňovitost.

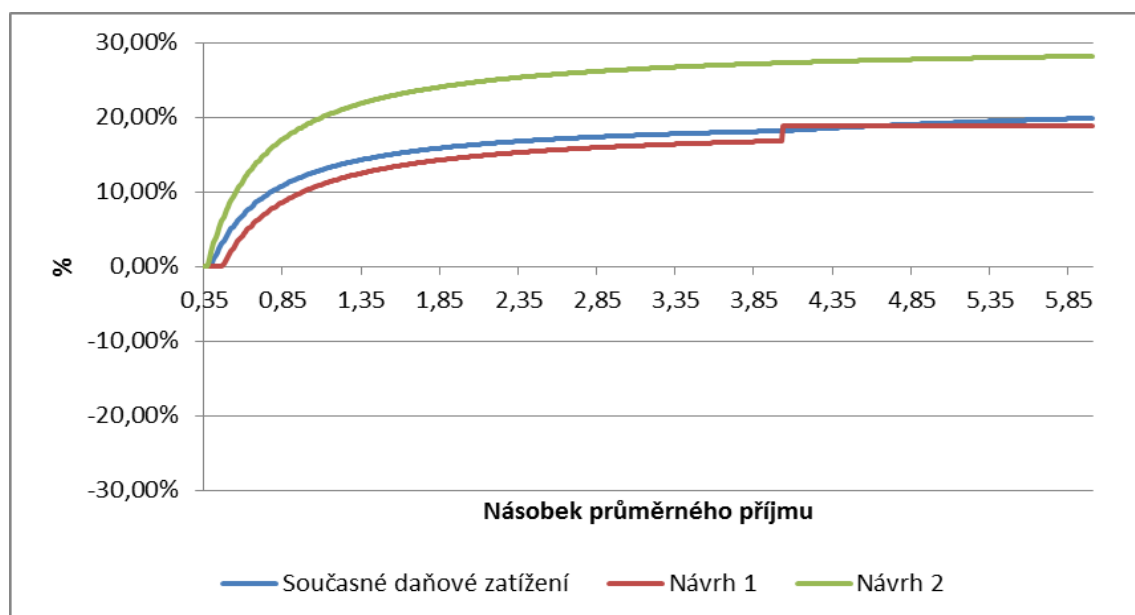
V případě poplatníka C je uplatňováno daňové zvýhodnění na dvě děti. Oproti poplatníkovi A je možné nalézt dvě změny. Progresivní zdanění se projevuje od 35 % hrubého příjmu, avšak stejně jako u poplatníka B dosahuje záporných hodnot. Další odlišnost je spojena se vznikem daňové povinnosti, kterou je poplatník C povinen hradit od 68 % hrubého příjmu. Následný vývoj efektivního zdanění opět odpovídá popisu uvedenému u poplatníka A. Z Obr. 13 je patrné, že nejnižší hodnoty ETR jsou právě u poplatníka C, což je způsobeno úlevami na vyživované děti.

8.2 Srovnání daňového zatížení

V předchozí části byl popsán vývoj efektivního zdanění dle platné legislativy a v případě realizace navrhovaných reforem. U každé varianty bylo uvedeno, jak konstrukční prvky daňového systému ovlivňují efektivní zdanění modelových poplatníků. V následujícím textu bude provedeno srovnání identifikovaných variant. Součástí bude i kvantifikace změn daňového zatížení modelových poplatníků při realizaci návrhů. Srovnání bude provedeno jednotlivě u každého poplatníka. Blíže bude prozkoumána změna daňového zatížení na pěti úrovních násobku hrubého ročního příjmu. První úroveň 35 % hrubého příjmu představuje nízkopříjmového poplatníka, 80 % hrubého příjmu představuje poplatníka s podprůměrnými příjmy a ve výši 100 % hrubých příjmů jsou poplatníci s průměrnými příjmy. Pro poplatníka s nadprůměrnými příjmy je stanovena úroveň 250 % a pro poplatníky s nadstandartními příjmy je určena výše 450 % hrubých příjmů.

8.2.1 Poplatníka A

Následující graf (Obr. 14) zobrazuje efektivní zdanění bezdětného poplatníka dle současné úpravy zdanění závislé činnosti a dle identifikovaných návrhů na reformu daně. Křivky začínají na úrovni minimální mzdy, která je ve výši 35 % hrubého ročního příjmu a končí na úrovni 600 % hrubého ročního příjmu.



Obr. 14 Daňové zatížení poplatníka A

Zdroj: Vlastní práce

Z Obr. 14 je patrné, že hodnoty ETR jsou v každém bodě nejvyšší v případě druhého návrhu. Tento návrh přináší výrazné zvýšení daňové zátěže oproti současné úpravě zdanění. Do 402 % hrubého ročního jsou naopak nejnižší hodnoty ETR spo-

jeny s prvním návrhem. Od 403 % hrubého příjmu dochází u prvního návrhu ke skokovému zvýšení efektivního zdanění, které tak převyšuje hodnoty ETR stanovené dle současné legislativy. Tento vývoj je patrný až do příjmů na úrovni 458 %. Následně je opět možné nalézt nejnižší hodnoty ETR u prvního návrhu. Po většinu sledovaného intervalu je tedy nejnižší daňové zatížení u poplatníka A spojeno s prvním návrhem.

I když v případě prvního návrhu je ve srovnání se současnou 15% jednotnou sazbou daně uplatňována vyšší nominální sazba daně 19 %, jsou hodnoty ETR v převážně většině sledovaného intervalu nižší. To je způsobeno především konstrukcí základu daně, která má výrazný vliv na daňové zatížení poplatníků. Navýšení zdanitelných příjmů ze zaměstnání o povinné odvody zaměstnavatele znamená, jak již bylo uvedeno, že hrubé příjmy ze závislé činnosti jsou zdaněny sazbou daně 20,1%. První identifikovaný návrh tedy přináší nižší nominální sazbu daně, než jaká je v současnosti na hrubé příjmy ze závislé činnosti uplatňována. Na hodnoty ETR mají dále vliv použité slevy na dani. V případě prvního návrhu je možné kromě základní slevy na poplatníka uplatnit i slevu pro zaměstnance. Tato sleva má také vliv na nižší daňové zatížení spojené s prvním návrhem. U příjmů nad 403 % se u současné úpravy zdanění projevuje solidární zvýšení daně. U prvního návrhu naopak nelze od stejné hranice příjmů uplatňovat základní slevu na poplatníka, což způsobuje skokové zvýšení efektivního zdanění. Hodnoty ETR jsou následně vyšší ve srovnání se současnou úpravou. Jak z průběhu křivek vyplývá, je to pouze do 458 % hrubého příjmu. To je způsobeno zvyšující se částkou solidárního příspěvku, který roste společně s vyššími příjmy.

Z Obr. 14 je dále patrné, že uplatnění progresivního sazebníku v případě druhého návrhu výrazně zvyšuje hodnoty ETR, a to i když dochází k zúžení základu daně. Ten je stejně jako u prvního návrhu roven hrubým příjmům ze zaměstnání. Zvýšení daňového zatížení poplatníka A je spojeno s uplatněním dvou daňových pásem, ve kterých jsou hrubé příjmy zatíženy vyššími nominálními sazbami daně. Sazba daně v prvním pásmu odpovídá současné sazbě daně uplatňované na hrubé příjmy, která je, jak bylo uvedeno 20,1 %. U příjmů nad 100 000 Kč je použita sazba daně 30 %. Změny efektivního zdanění při srovnání současného zdanění a druhého návrhu jsou způsobeny změnami v základu daně a v daňovém sazebníku. Druhá varianta nepřináší žádné úpravy v daňových úlevách a slevy na dani jsou totožné se současnou legislativou.

Jednotlivé varianty zdanění se liší ve výši příjmů, od kterých bezdětnému zaměstnanci vzniká daňová povinnost. Dle současně platné úpravy zdanění je daňová povinnost u poplatníka A nulová do 39 % hrubých příjmů. U prvního návrhu je tato hranice do 47 % hrubých příjmů a u druhého návrhu do 37 % hrubých příjmů.

Tab. 8 Srovnání daňového zatížení poplatníka A s identifikovanými návrhy

Hrubý roční příjem (%)		35	80	100	250	450
Současná úprava	Daň (Kč)	0,00	26 220	38 985	134 745	267 358
	ETR (%)	0,00	10,32	12,27	16,97	18,71
Návrh 1	Daň (Kč)	0,00	20 420	32 504	123 020	268 548
	ETR (%)	0,00	8,04	10,23	15,49	18,79
Změna daňového zatížení	v Kč	0,00	-5 800	-6 481	-11 725	1 190
	v p. b.	0,00	-2,28	-2,04	-1,48	0,08
Návrh 2	Daň (Kč)	0,00	41 360	60 440	203 360	393 920
	ETR (%)	0,00	16,28	19,03	25,61	27,56
Změna daňového zatížení	v Kč	0,00	15 140	21 455	68 615	126 562
	v p. b.	0,00	5,96	6,76	8,64	8,86

Zdroj: Vlastní práce

Tab. 8 uvádí hodnoty ETR a výši odvedené daně poplatníka A na sledovaných úrovních příjmů při současné úpravě zdanění a dle identifikovaných návrhů. Následně jsou uvedeny změny v daňovém zatížení, které jsou vypočteny jako rozdíl mezi identifikovanými návrhy a současným daňovým zatížením. Z Tab. 8 vyplývá, že na úrovni nízkých příjmů nedochází ke změně daňového zatížení. Vlivem uplatněných slev na dani je ETR ve všech variantách nulová.

Na úrovni podprůměrných příjmů dochází v případě prvního návrhu k poklesu daňového zatížení z 10,32 % na 8,04 %. Hodnota ETR je oproti současnosti nižší o 2,28 p.b. Výše vypočtené daně se snižuje o 5 800 Kč. V případě druhého návrhu je hodnota ETR 16,28 %. Dochází tak ke zvýšení daňového zatížení o 5,96 p.b. a daňová povinnost poplatníka se zvyšuje o 15 140 Kč.

Hodnota ETR je dle současné úpravy na úrovni průměrných příjmů 12,27 %. V případě prvního návrhu se snižuje na 10,23 %. Při realizaci prvního návrhu by tedy došlo k poklesu ETR o 2,04 p.b. a na dani by se zaplatilo o 6 481 Kč méně. V případě druhého návrhu je hodnota ETR 19,03 %. Efektivní zdanění by se tedy bylo zvýšilo o 6,76 p.b. a daňová povinnost poplatníka A by vzrostla o 21 455 Kč.

Ke snížení daňového zatížení by došlo v případě prvního návrhu i na úrovni nadprůměrných příjmů. Dle současné úpravy zdanění je hodnota ETR 16,97 %, a daňová povinnost poplatníka A by vzrostla o 134 745 Kč.

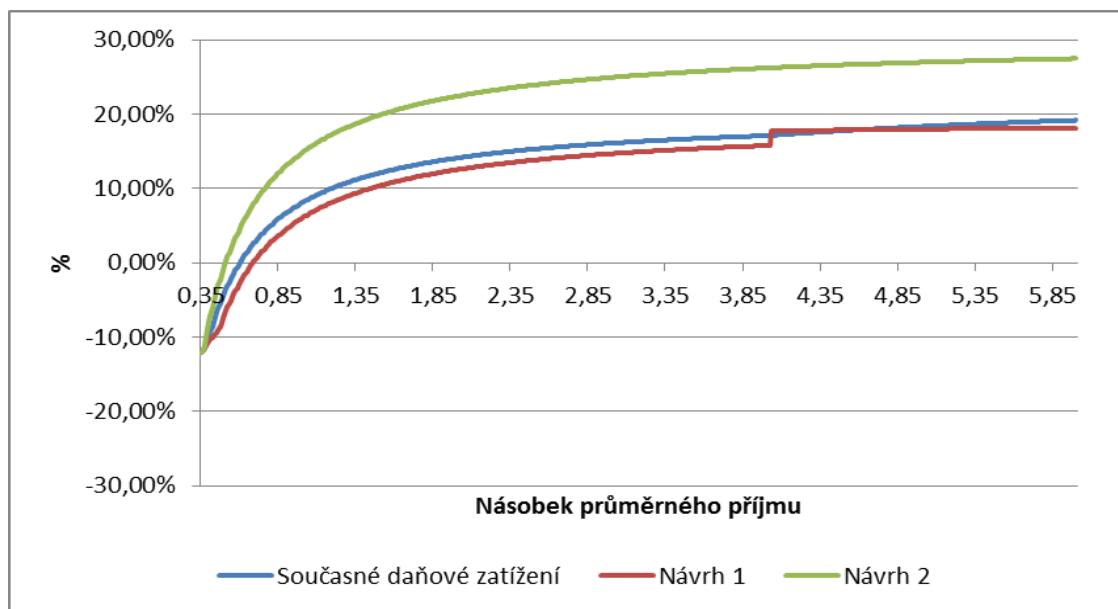
zatímco dle prvního návrhu je 15,49 %. Efektivní sazby daně se liší o 1,48 p.b. Tento poplatník by na dani zaplatil o 11 725 Kč méně. V případě druhého návrhu je hodnota ETR 25,61 %, což znamená oproti současné úpravě zvýšení o 8,64 p.b. Rozdíl mezi odvedenou výší daně je 68 615 Kč.

Na poslední sledované úrovni by oba identifikované návrhy vedly ke zvýšení daňového zatížení. Výrazné zvýšení je však spojeno s druhým návrhem. U prvního návrhu by došlo ke zvýšení pouze o 0,08 p.b., u druhého návrhu o 8,86 p. b. Dle prvního návrhu by poplatník A zaplatil o 1 190 Kč více. V případě realizace druhého návrhu by odvedená daň byla vyšší o 126 562 Kč.

8.2.2 Poplatník B

V následujícím grafu (Obr. 15) je uveden vývoj efektivního zdanění zaměstnance s jedním vyživovaným dítětem dle současné úpravy zdanění a při zavedení uvažovaných reformních návrhů. Křivky opět zobrazují efektivní sazby daně (ETR) od úrovně minimální mzdy až po příjmy ve výši 600 % hrubého ročního příjmu.

Jak je Obr. 15 patrné, nejvyšších hodnot ETR je u poplatníka B dosahováno u druhého identifikovaného návrhu. Naopak nejnižší hodnoty ETR jsou spojeny v převážné části příjmového intervalu s prvním návrhem. Z vývoje ETR u prvního návrhu je opět patrné náhlé zvýšení na úrovni 403 % hrubého ročního příjmu. V rozmezí příjmů od 403 % do 458 % jsou nejnižší hodnoty ETR spojené se současnou úpravou zdanění. Od 459 % hrubých příjmů je nejnižší efektivní zdanění opět u prvního návrhu.



Obr. 15 Daňové zatížení poplatníka B

Zdroj: Vlastní práce

U poplatníka B dochází ve srovnání s poplatníkem A ke změně v čerpání daňového zvýhodnění na jedno dítě. Ve všech variantách úpravy zdanění je uplatňována stejná absolutní částka slevy na dítě. Tato úleva způsobuje, že ETR dosahuje u poplatníka B nižších hodnot, než tomu bylo u poplatníka A. Na vývoj efektivního zdanění mají následně vliv stejné faktory, které byly uvedeny u poplatníka A. Jedná se o odlišné vymezení základu daně, rozdílné daňové sazebníky a aplikované nominální sazby daně, solidární zvýšení daně a také slevy na dani. V případě prvního návrhu je poplatníkovi navíc poskytnuta sleva pro zaměstnance. Změnu ve vývoji křivek ETR lze oproti poplatníkovi A identifikovat u nízkých příjmů. Vlivem uplatnění daňového zvýhodnění na dítě je efektivní zdanění progresivní u všech variant již od 35 % hrubého příjmu. ETR je záporná, protože poplatník čerpá zvýhodnění na vyživované dítě ve formě daňového bonusu nebo jako kombinaci daňového bonusu a slevy na dani. Z Obr. 15 vyplývá, že jednotlivé varianty zdanění se liší ve výši příjmů, při které zaměstnanci vzniká daňová povinnost. Tedy ve výši příjmů, kdy se hodnoty ETR dostávají ze záporných hodnot do hodnot kladných. Povinnost uhradit daň nastává nejdříve u druhého návrhu, a to od 51 % hrubých příjmů. Dle současně platné legislativy je poplatník B povinen platit daň od 60 % hrubých příjmů a u prvního návrhu je to od 69 % hrubých příjmů. Následný vývoj křivek efektivního zdanění je totožný s popisem uvedeným u poplatníka A.

Tab. 9 zobrazuje výslednou daňovou povinnost (daňový bonus) a hodnoty ETR pro poplatníka B, které vychází ze stávající legislativy a z identifikovaných návrhů. V tabulce jsou uvedeny rozdíly mezi ETR a vypočtenou daní. Ke změně daňového zatížení opět nedochází na úrovni nízkých příjmů. ETR je dle současné úpravy zdanění a dle identifikovaných návrhů -12,06 %. Slevy na dani snižují vypočtenou daň na nulu a poplatník B čerpá celou hodnotu daňového zvýhodnění ve formě bonusu. Poplatník má nárok na částku 13 404 Kč.

Na úrovni podprůměrných příjmů je ETR dle současné úpravy 5,04 %, u prvního návrhu klesá na 2,76 % a v případě druhého návrhu se zvyšuje na 11,00 %.

ETR poplatníka s jedním dítětem na úrovni průměrných příjmů je dle současné úpravy 8,05 %. Při realizaci prvního návrhu by došlo k jejímu snížení na 6,01 %. V případě druhého návrhu by se hodnota ETR zvýšila na 14,81 %. Z porovnání daňové povinnosti na této úrovni příjmů vyplývá, že poplatník B by v případě druhého návrhu zaplatil téměř dvojnásobek současné daňové povinnosti.

Stejný vývoj je možné popsat i u poplatníka s nadprůměrnými příjmy, kdy opět první návrh vede ke snížení daňového zatížení, zatímco u druhého návrhu dochází k jeho navýšení. Na úrovni nadprůměrných příjmů je zjištěná hodnota ETR dle současné úpravy 15,28 %. Při realizaci prvního návrhu by došlo k jejímu poklesu na 13,81 %. V případě druhého návrhu by naopak došlo k jejímu zvýšení na 23,92 %.

Oba návrhy jsou následně spojeny s vyšším daňovým zatížením na úrovni nadstandardních příjmů. Dle současné úpravy je hodnota ETR na této úrovni příjmů 17,77 % a dle prvního návrhu se mírně zvyšuje na 17,85 %. K výraznému zvýšení dochází u druhého návrhu, a to na 26,62 %.

Výsledné rozdíly mezi daňovou povinností a hodnotami ETR poplatníka B jsou totožné s hodnotami uvedenými u poplatníka A (Tab. 8). Ve srovnání s poplatníkem A, však poplatník B čelí nižšímu daňovému zatížení.

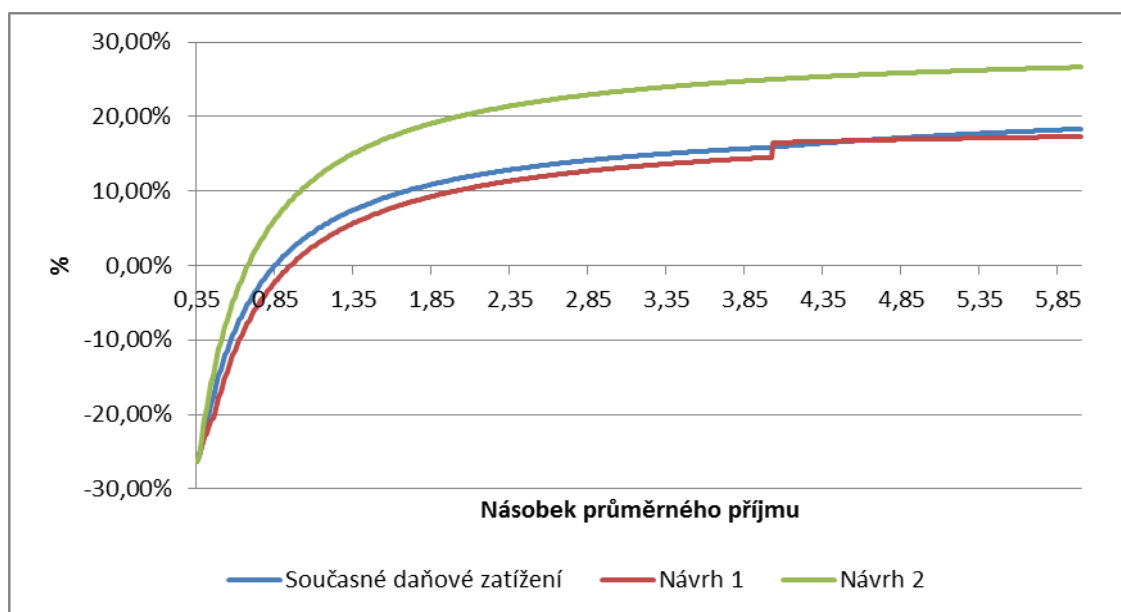
Tab. 9 Srovnání daňového zatížení poplatníka B s identifikovanými návrhy

Hrubý roční příjem (%)		35	80	100	250	450
Současná úprava	Daň (Kč)	-13 404	12 816	25 581	121 341	253 954
	ETR (%)	-12,06	5,04	8,05	15,28	17,77
Návrh 1	Daň (Kč)	-13 404	7 016	19 100	109 616	255 144
	ETR (%)	-12,06	2,76	6,01	13,81	17,85
Změna daňového zatížení	v Kč	0,00	-5 800	-6 481	-11 725	1 190
	v p. b.	0,00	-2,28	-2,04	-1,48	0,08
Návrh 2	Daň (Kč)	-13 404	27 956	47 036	189 956	380 516
	ETR (%)	-12,06	11,00	14,81	23,92	26,62
Změna daňového zatížení	v Kč	0,00	15 140	21 455	68 615	126 562
	v p. b.	0,00	5,96	6,76	8,64	8,86

Zdroj: Vlastní práce

8.2.3 Poplatník C

Následující graf (Obr. 16) zobrazuje vývoj efektivní daňové sazby pro zaměstnance se dvěma dětmi, které jsou stanovené dle současné úpravy zdanění a dle identifikovaných návrhů. Hodnoty ETR jsou uvedeny pro rozmezí od 35 % až do 600 % hrubého ročního příjmu.



Obr. 16 Daňové zatížení poplatníka C

Zdroj: Vlastní práce

Z Obr. 16 vyplývá, že v celém intervalu příjmů jsou nejvyšší hodnoty ETR spojeny s druhým identifikovaným návrhem. Naopak nejnižší hodnoty ETR jsou do 403 % hrubého příjmu dosahovány u prvního identifikovaného návrhu. Od uvedené hranice se projevuje nemožnost uplatnit základní slevu na poplatníka a hodnota ETR se skokově zvyšuje. Na intervalu příjmů mezi 403 % až 458 % tak dosahuje nejnižších hodnot ETR současná úprava zdanění zaměstnanců. Vlivem růstu solidární přirážky jsou hodnoty ETR od 459 % hrubých příjmů opět nejnižší u prvního návrhu. Z průběhu křivek tedy vyplývá, že po většinu sledovaného příjmového intervalu je nejnižší daňové zatížení spojeno s prvním návrhem.

V případě poplatníka C je navíc uplatňováno daňové zvýhodnění na dvě vyživované děti. Ostatní úlevy jsou totožné s popisem u poplatníka A. U všech zkoumaných variant je tomuto poplatníkovi k dispozici stejná absolutní výše úlevy. Vlivem daňového zvýhodnění, které je možné čerpat ve formě daňového bonusu nebo jako kombinaci daňového bonusu a slevy na dani, se hodnoty ETR dostávají do záporných hodnot. U všech variant je efektivní zdanění progresivní již od spodní hranice příjmů. Jednotlivé varianty zdanění se liší ve výši příjmů, kdy poplatníkovi C vzniká daňová povinnost. Z Obr. 16 vyplývá, že ETR se do kladných hodnot dostává nejdříve u druhého návrhu na úrovni 68 % hrubých příjmů. Dle současně platné úpravy zdanění je to na úrovni 85 % hrubých příjmů a u prvního návrhu je to na úrovni 95 % hrubých příjmů. Následný vývoj efektivního zdanění je u všech variant zdanění ovlivněn stejnými faktory, jako tomu bylo u poplatníka A. U jednotlivých křivek lze proto identifikovat stejný trend vývoje.

Tab. 10 Srovnání daňového zatížení poplatníka C s identifikovanými návrhy

Hrubý roční příjem (%)		35	80	100	250	450
Současná úprava	Daň (Kč)	-29 208	-2 988	9 777	105 537	238 150
	ETR (%)	-26,28	-1,18	3,08	13,29	16,67
Návrh 1	Daň (Kč)	-29 208	-8 788	3 296	93 812	239 340
	ETR (%)	-26,28	-3,46	1,04	11,81	16,75
Změna daňového zatížení	v Kč	0,00	-5 800	-6 481	-11 725	1 190
	v p. b.	0,00	-2,28	-2,04	-1,48	0,08
Návrh 2	Daň (Kč)	-29 208	12 152	31 232	174 152	364 712
	ETR (%)	-26,28	4,78	9,83	21,93	25,52
Změna daňového zatížení	v Kč	0,00	15 140	21 455	68 615	126 562
	v p. b.	0,00	5,96	6,76	8,64	8,86

Zdroj: Vlastní práce

Tab. 10 obsahuje hodnoty ETR a daňové povinnosti (daňového bonusu) poplatníka C, které jsou stanoveny dle současné úpravy zdanění zaměstnanců a dle identifikovaných návrhů. Tabulka obsahuje i rozdíly mezi vypočtenou daní a ETR. Stejně jako u předešlých poplatníků nedochází ke změně daňového zatížení u poplatníka s nízkými příjmy. Vlivem uplatněných slev je vypočtená daňová povinnost nulová a poplatníkovi C je celá výše daňového zvýhodnění vyplacena formou daňového bonusu. ETR je -26,28 % a poplatníkovi náleží bonus ve výši 29 208 Kč.

Daňový bonus je poplatníkem C čerpán i dle současné úpravy na úrovni podprůměrných příjmů. Hodnota ETR je tak -1,18 %. Nárok na daňový bonus by měl poplatník C i v případě prvního návrhu, kdy hodnota ETR je -3,46 %. Naopak povinnost uhradit daň ve výši 12 152 Kč je na dané úrovni příjmů spojena s druhým návrhem, ETR dosahuje hodnoty 4,78 %.

První identifikovaný návrh je opět spojen s nižším daňovým zatížením na průměrné a nadprůměrné úrovni příjmů. Naopak u druhého návrhu dochází k výraznému zvýšení daňového zatížení. Hodnota ETR je u poplatníka C s průměrnými příjmy 3,08 % dle současné úpravy, 1,04 % dle prvního návrhu

a 9,83 % dle druhého návrhu. Odvedená hodnota daně se v případě druhého návrhu zvyšuje oproti současnosti trojnásobně.

Na úrovni nadprůměrných příjmů je hodnota ETR v současnosti 13,29 %. V případě realizace prvního návrhu by se snížila na 11,81 %. Naopak v případě druhého návrhu by došlo k jejímu navýšení na 21,93 %.

Vyšší daňová povinnost je spojena s oběma návrhy u nadstandardních příjmů. V případě prvního návrhu dochází k mírnému zvýšení z 16,67 % na 16,75 %. Druhý návrh zvyšuje ETR na hodnotu 25,52 %.

Výsledné změny daňového zatížení opět odpovídají rozdílům uvedeným u poplatníků A i B (Tab. 8 a Tab. 9). Poplatník C však čelí nižšímu daňovému zatížení, a to vlivem uplatněných úlev.

9 Diskuze

Z analýzy zdanění zaměstnaneckých příjmů v zemích OECD vyplynulo, že většina států umožňuje zaměstnancům snížit své příjmy o výdaje vzniklé při výkonu závislé práce. Jejich uplatnění je však poměrně problematické. Jak uvádí Vančurová (2013), u tohoto druhu příjmů se uplatňují přísnější pravidla, protože se předpokládá, že náklady jsou nesené převážně zaměstnavateli. V řadě zemí je však zohledněno, že zaměstnancům mohou vznikat v souvislosti se zaměstnáním i další výdaje, které zaměstnavatel nehradí. Jednotlivé země se tedy liší v tom, zda jsou výdaje uznatelné i na straně zaměstnance a případně i ve způsobu, v jakém mohou být uplatněny.

V práci byly identifikovány čtyři způsoby konstrukce základu daně. První dva způsoby zohledňují výdaje při výpočtu daňové povinnosti zaměstnance. V případě prvního způsobu je možné od zdanitelného příjmu odečíst skutečně vynaložené výdaje. Ve druhém způsobu jsou výdaje uplatněny ve formě standardního odpočtu, je tedy stanovena paušální částka odpočtu od základu daně. Další dva způsoby stanovení základu daně nezohledňují vzniklé výdaje na straně zaměstnance. Ve třetím způsobu je základ daně roven hrubým příjmům ze zaměstnání. Poslední způsob konstrukce základu daně je koncept superhrubé mzdy. K uvedeným způsobům stanovení základu daně jsou v Tab. 11 přiřazeny země, ve kterých jsou aplikovány.

Tab. 11 Státy OECD dle způsobu konstrukce základu daně

Konstrukce základu daně	Počet zemí	Seznam zemí
Snížený o skutečné výdaje	7	Austrálie, Irsko, Nizozemí, Slovinsko, Švédsko, Spojené království, Spojené státy americké
Snížený o standardní odpočet	14	Rakousko, Belgie, Dánsko, Finsko, Francie, Německo, Japonsko, Korea, Lucembursko, Mexiko, Norsko, Polsko, Španělsko, Švýcarsko
Roven hrubým příjmům	12	Kanada, Chile, Estonsko, Řecko, Maďarsko, Island, Izrael, Itálie, Nový Zéland, Portugalsko, Slovensko, Turecko
Tvořený superhrubou mzdou	1	Česká republika

Zdroj: Vlastní práce

Z hodnocení identifikovaných způsobů stanovení základu daně dle teoretických požadavků vyplývá, že zohlednění výdajů souvisejících se závislou činností má významný vliv na výsledné vlastnosti osobní důchodové daně. Zahrnutí těchto výdajů ovlivňuje především naplňování požadavku spravedlnosti. V souladu s Musgrave

a Musgrave (1994) by osobní důchodová daň měla zdaňovat přírůstek bohatství za stanovené období, za který však nelze považovat hrubý důchod. Výdaje spojené s výkonem závislé činnosti nepředstavují prostředky, které poplatník použil na osobní spotřebu, ale byly vydány v procesu získávání příjmů. V souladu s vymezením příjmů dle H-S konceptu by měly být ze zdanitelných příjmů vyloučeny. Zohledněním výdajů na straně zaměstnance odpovídá vypočtená daň poplatníkově schopnosti daň uhradit a je tak dle Baldryho (1998) v souladu s požadavkem spravedlnosti.

Na uplatnění výdajů souvisejících s prací nelze pohlížet jako na daňovou úlevu pro zaměstnance, ale jako na úpravu hrubého příjmu na čistý příjem, který determinuje poplatníkovu platební schopnost. V práci byl proto za základ daně, který nejlépe odpovídá uvedenému požadavku zvolen základ daně snížený o výdaje ve skutečně vynaložené výši. Tímto způsobem uplatněné výdaje nejlépe zohledňují disponibilní příjem, který poplatníkovi zůstává na osobní spotřebu, jak je požadováno kupříkladu Vítkem (2008). Využití standartního odpočtu snižuje daňovou povinnost zaměstnance, avšak bez zohlednění jeho platební schopnosti. Nárok na odpočet je totiž automatický a mohou jej čerpat všichni zaměstnanci, i když jim žádné výdaje nevznikají. Standartní odpočet tak poskytuje úlevu určenou jednomu druhu příjmů. V souladu s Kolářem a kol. (2005) způsobuje nerovnoměrné rozdělení odčitatelných položek porušení daňové spravedlnosti. Především to souvisí s porušením požadavku horizontální spravedlnosti.

Uplatnění výdajů souvisejících s prací na straně zaměstnance má také vliv na náklady efektivnosti. Zahrnutí výdajů do základu daně může vést ke snížení ekonomických distorzí. Odlišné vymezení netto a brutto základu daně při zdanění příjmů fyzických osob narušuje neutralitu zdanění. Dle Mankiwa (2013) porušení neutrality zdanění zvyšuje nadměrné daňové břemeno, protože vede ekonomické subjekty k substituci činností s vyšším zdaněním činnostmi podléhajícími nižšímu zdanění. Se zvýšením ekonomických distorzí může být však také spojeno poskytnutí úlevy vybranému druhu příjmů, což právě standartní odpočet představuje. Dle doporučení Creedyho (2009) je neutralita zdanění podporována odstraňováním různých výjimek a odpočtů. Odstraněním odpočtu je také rozšiřována základna zdanění, na kterou mohou být následně uplatňovány nižší sazby daně. S nižší sazbou daně je dle Maaytové a kol. (2015) spojeno menší nadměrné daňové břemeno.

Využití výdajů ve skutečně vynaložené výši vyvolává vysoké administrativní náklady, a to jak přímé, tak i vyvolané. Dále také zvyšuje komplikovanost výpočtu daně. Tran-Nam a Evans (2012) uvádí, že pro uznání výdajů je nutné stanovit pravidla, tak aby bylo možné uplatnit jen ty výdaje, které souvisejí s výkonem práce a nikoliv s osobní spotřebou poplatníka. Tato komplikace je snižována uplatněním výdajů ve formě standartního odpočtu. Jednoduchá konstrukce základu daně a nízké administrativní náklady jsou však především spojeny s třetím identifikovaným způsobem, ve kterém je základ daně roven hrubým příjmům.

Z analýzy zdanění zaměstnaneckých příjmů bylo zjištěno, že Česká republika je v současnosti jediná země OECD, ve které je základ daně za závislé činnosti na-

vyšován o povinné odvody zaměstnavatele. S využitím tohoto konceptu bylo v práci spojeno porušení daňových principů. Aplikace konceptu superhrubé mzdy způsobuje, že příjmy ze závislé činnosti jsou více daňově zatíženy ve srovnání s příjmy z jiných zdrojů. V České republice je zákonem stanovena jednotná sazba daně. Ve skutečnosti se však vlivem superhrubé mzdy daňové sazby uplatňované na různé druhy příjmů liší. V ZDP je stanovena sazba daně 15 %, hrubé příjmy ze závislé činnosti jsou však zdaněny 20,1 %. Pokud příjmy ze závislé činnosti mají podléhat vyššímu daňovému zatížení ve srovnání s jinými příjmy, mělo by to pro poplatníky být provedeno transparentnějším způsobem. V souladu se Širokým (2015) by však osobní důchodová daň měla zdaňovat příjmy z různých zdrojů na základě stejných principů. Jak již bylo uvedeno, odlišný přístup ke zdanění příjmů dle jejich zdrojů je v rozporu s požadavky spravedlnosti a také efektivnosti, dochází totiž k porušení neutrality zdanění. Dle Janouškové (2011) je aplikací konceptu superhrubé mzdy komplikován výpočet daně, který se pro zaměstnance stává méně průhledným. S využitím uvedeného konceptu může docházet k tomu, že poplatníkům je skryta jejich skutečná daňová povinnost. V práci byl proto v souvislosti konceptem superhrubé mzdy použit pojem daňová fikce.

V České republice způsobuje tedy konstrukce základu daně u příjmů ze zaměstnání porušení požadavků spravedlnosti, efektivnosti a jednoduchosti. Problematika stanovení základu daně u příjmů ze závislé činnosti je již v České republice několik let diskutována, což vyplývá z návrhů na reformu této daně. V práci byly identifikovány dva reformní návrhy. Jejich společným rysem bylo zrušení konceptu superhrubé mzdy a jeho nahrazení hrubými příjmy zaměstnanců.

Identifikované reformy kromě úpravy základu daně přináší i změny v ostatních konstrukčních prvních daně, které mají vliv na výsledné vlastnosti daně. Stanovení hrubých příjmů jako základu daně zaměstnance vede především ke zjednodušení a také ke zprůhlednění výpočtu daně ze závislé činnosti. Odstranění konceptu superhrubé mzdy může dále přispět ke snížení ekonomických distorzí mezi různými druhy příjmů, protože odstraňuje neodůvodněné navýšení daňového zatížení zaměstnaneckých příjmů. S uvedenými návrhy je také spojena změna daňového zatížení zaměstnanců. V případě prvního návrhu bylo zjištěno, že oproti současné úpravě by na většině zkoumaného příjmového intervalu došlo k poklesu daňového zatížení, u druhého návrhu by naopak daňové zatížení zaměstnanců výrazně vzrostlo. Na změny daňového zatížení má vliv nejen odlišné vymezení základu daně, ale také změny v daňových sazbách a slevách na dani.

Na snížení daňového zatížení v případě prvního návrhu má vliv zavedení slevy na dani pro zaměstnance. V souladu s Poguem (1974) představuje sleva na dani úlevu, která snižuje vypočtenou daň a zachovává tak poplatníkům po zdanění určitou výši příjmů. Napomáhá tak dosahování vertikální spravedlnosti. Její využití však může vést k porušení horizontální spravedlnosti, protože je dostupná pouze pro určitý druh příjmů. Daňová povinnost poplatníků daně z příjmu fyzických osob se tak může lišit v závislosti na zdroji příjmů, což v souladu s doporučením OECD (2006) může vést k porušení požadavku horizontální spravedlnosti. Dalším fakto-

rem, který způsobuje pokles daňového zatížení je uplatněná sazba daně. První návrh ponechává jednotnou sazbu daně, která se zvyšuje na 19 %. Tím, že je však aplikována na užší základ daně vede k poklesu daňového zatížení, jak bylo uvedeno, v současnosti je na hrubé příjmy ze závislé činnosti uplatňována sazba 20,1 %. Zachování jednotné sazby daně a snížení daňového zatížení by mohlo vést ke snížení nákladů mrtvé váhy. Avšak identifikovaná stupňovitá progresse na úrovni 403 % hrubých příjmů je v rozporu s požadavkem efektivnosti.

Zvýšení daňového zatížení je v případě druhého návrhu spojeno se zavedením progresivního daňového sazebníku. Důvodem je dle ČSSD (2013) posílené progresse daně a zvýšení daňového zatížení poplatníků s vysokými příjmy. Ze srovnání efektivních sazeb daně vyplývá, že uvedený návrh zvyšuje progresi osobní důchodové daně. Avšak tím, že hranice druhého pásma je uplatňována již od 100 000 Kč, vede návrh k výraznému zvýšení daňového zatížení už na úrovni poplatníků s podprůměrnými příjmy a s průměrnými příjmy. Zvýšení daňového zatížení může narušit rozhodování o množství nabízené práce. Dle Janouškové (2011) je progresivní zdanění faktor, který snižuje motivaci k práci. Zvýšení daně z příjmu fyzických osob je také v rozporu s doporučením snižovat daňové zatížení práce, které je v České republice především vlivem povinných odvodů velmi vysoké, jak vyplývá ze statistik vedených Evropskou komisí (2014a). Doporučení pro Českou republiku se tedy zaměřují spíše na přesun daňového zatížení z práce na daně, které jsou méně škodlivé pro růst. Ve zprávě OECD (2011) je České republice doporučováno snížit daňové zatížení práce a naopak zvýšit daně ze spotřeby a také majetkové daně.

10 Doporučení

V České republice dochází vlivem konstrukce základu daně u příjmů ze závislé činnosti k porušení požadavků, které mají vliv na spravedlnost, efektivnost a jednoduchost této daně. Každý z identifikovaných způsobů konstrukce základu daně dosahuje teoretických požadavků v odlišné míře, což vychází ze vztahu mezi daňovými principy, které mohou být ve vzájemném rozporu. Návrh na úpravu základu daně proto musí zohledňovat vlastnosti, které jsou od zkoumané daně vyžadovány. Rada autorů, například Kolář a kol. (2005), Široký (2015) nebo Kubátová (2015) přisuzují osobní důchodové dani především naplňování požadavku spravedlnosti. Z vlastností různých daní vyplývá, že osobní důchodová daň nejlépe odpovídá požadavku zdanění dle platební schopnosti. Daně spotřební či majetkové naopak platební schopnost poplatníků nezohledňují, a proto je tedy největší míra spravedlnosti připisována právě osobní důchodové dani. V souladu s Ecclestone (2006) je pro daňový systém velmi důležité vnímání spravedlivého rozdělení daňového břemene. Při konstrukci osobní důchodové daně by proto na tuto oblast měl být kladen velký důraz. Rovnoměrné rozdělení daňového zatížení jednotlivých příjmů má dopad i na efektivnost daně spojenou se snížením ekonomických distorzí mezi jednotlivými činnostmi.

Využití konceptu superhrubé mzdy a zdanění brutto příjmů způsobují, že zaměstnanecké příjmy jsou zdaněny dle jiných principů, než je tomu v případě ostatních příjmů fyzických osob. V České republice mají tyto odlišnosti především dopad na vznik zastřených zaměstnaneckých vztahů, tedy „švarcsystému“, který je dle Vančurové (2013) spojen s nerovnými podmínky mezi zdaněním zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných. Možnost zohlednit některé výdaje zaměstnance a zrušení konceptu superhrubé mzdy může v České republice přispět k dosahování neutrálního zdanění příjmů, které přiblíží daňový systém k naplňování požadavků spravedlnosti a efektivnosti.

V souladu s identifikovanými návrhy na reformu daně z příjmu fyzických osob by v České republice mělo dojít k opuštění konceptu superhrubé mzdy jako základu daně u příjmů ze zaměstnání. Základ daně by měl být stanoven jako hrubé příjmy zaměstnance. Hrubé příjmy ze závislé činnosti jsou vymezeny jako příjmy v peněžní i nepeněžní podobě, které plynou zaměstnanci od zaměstnavatele, jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

Jak již bylo uvedeno, k dalšímu narovnání podmínek mezi příjmy z různých zdrojů může přispět možnost uplatňovat výdaje spojené se závislou činností i na straně zaměstnance. V České republice je zohlednění výdajů spojených se závislou činností ponecháno na zaměstnavateli, který má povinnost svým zaměstnancům poskytnout veškeré potřebné prostředky pro výkon práce. Zaměstnanec má nárok na náhradu výdajů, které mu při jeho práci vznikly. Uvedené náhrady nejsou předmětem daně. Avšak v souvislosti s výkonem závislé činnosti mají dopad na disponibilní příjem zaměstnance výdaje na dopravu do zaměstnání. Rada zemí

OECD pohlíží na tyto výdaje jako na náklad nutně vynaložený v souvislosti s výkonem práce a nikoliv jako na výdaj, který slouží k osobní spotřebě zaměstnance.

V práci bylo zjištěno, že výdaje spojené s výkonem závislé činnosti jsou v daňových systémech zohledňovány ve skutečně vynaložené výši či prostřednictvím odpočtu paušální částky od základu daně. V České republice se nabízí i možnost zavedení slevy pro zaměstnance, jak tomu bylo u prvního návrhu na reformu této daně. Účelem uplatnění výdajů při výpočtu daně je především zohlednění platební schopnosti poplatníka, nikoliv poskytnutí úlevy zaměstnancům. S požadavkem platební schopnosti je nejlépe v souladu uplatnění těchto výdajů na základě skutečné výše. K jejich uplatnění je využíván nestandardní odpočet od základu daně, který je možné nalézt například v Rakousku, Belgii, Dánsku, Finsku, Lucembursku, Německu, Nizozemí, Norsku, Slovinsku, Švédsku. Mezi zaměstnanci lze totiž očekávat, že jejich výdaje na dopravu se budou velmi lišit. To vyplývá i z výsledků průzkumu společnosti KPMG Dojíždění za prací (2013), ve kterém jsou uvedeny i výdaje zaměstnanců v České republice na dojíždění do práce. Z uvedeného průzkumu vyplývá, že více než polovina Čechů (52 %) vydá měsíčně na dopravu do zaměstnání do 1 000 Kč, z toho u 28 % lidí jsou tyto výdaje nižší než 500 Kč. Asi 34 % zaměstnanců zaplatí za dopravu částku nad 1 000 Kč měsíčně. Naopak 14 % zaměstnanců nemá žádné výdaje spojené s dopravou.

V práci je proto dále doporučeno zavést odpočet výdajů spojených s dopravou do zaměstnání. V souladu s praxí v zemích OECD by uvedený odpočet měl být stanoven formou nestandardního odpočtu, uplatnit by jej tedy mohli pouze zaměstnanci, kterým výdaje vznikají. Tento odpočet by měl být vázán na skutečné výdaje, které je nutné dokladovat. Výdaje by měly být uplatnitelné bez ohledu na to, zda zaměstnanec cestuje do práce autem či hromadnou dopravou. Do výdajů by však mělo být možné započítat pouze cestu na pracoviště s ohledem na nejkratší vzdálenost od bydliště poplatníka. Následně je nutné zohlednit výdaje vzhledem k možným dopravním prostředkům. Při doložení jízdenky za autobus nebo vlak by se pro odpočet měla uplatnit cena jízdného. V případě dopravy automobilem by mělo být možné výši výdajů stanovit prostřednictvím paušálu za každý celý kilometr. Výdaje na dopravu by zaměstnanec dokládal každý měsíc, a to vzhledem k placení měsíčních záloh na daň.

Pro snížení administrativní náročnosti je doporučeno, aby částka odpočtu na jeden kilometr v případě dopravy automobilem byla pro všechny zaměstnance stanovena ve stejné výši. V práci je navrženo, aby byla ve výši 5,28 Kč/km. Uvedený návrh vychází ze zohlednění opotřebení automobilu na jeden kilometr a z nákladů na pohonné hmoty. V této souvislosti byla použita zákonná úprava vztahující se k poskytování cestovních náhrad zaměstnancům, při využití jejich osobního automobilu. Dle Vyhlášky č. 385/2015 Sb., je pro osobní automobily na rok 2016 stanovena částka opotřebení 3,80 Kč/km. Pro stanovení nákladů na spotřebu automobilu vychází uvedená vyhláška z průměrných cen pohonných hmot a ze spotřeby vozu na jeden kilometr. Průměrné ceny benzínu a nafty se liší jen v řádech haléřů. Pro stanovení výše paušální částky byla proto zohledněna

průměrná cena benzínu Natural 95, která je pro rok 2016 dle výše uvedené vyhlášky 29,70 Kč. Při stanovení průměrné výše spotřeby byly zohledněny údaje v technických listech osobních automobilů, které se v roce 2015 nejčastěji prodávaly. Údaje o nových registracích osobních automobilů vychází ze statistik vedených Svazem dovozců automobilů (2015). V následující tabulce (Tab. 12) je uvedeno deset nejčastěji nově registrovaných osobních automobilů v ČR a jejich průměrná spotřeba.

Tab. 12 Nově registrovaná osobní auta v ČR v roce 2015 a výše průměrné spotřeby¹

Typ	Průměrná spotřeba 1l/100km	Typ	Průměrná spotřeba 1l/100km
Škoda Octavia	4,6	Škoda Yeti	5,4
Škoda Fabia	4,3	Škoda Superb	4,9
Škoda Rapid	4,3	Ford Fiesta	5,2
Volkswagen Golf	5,2	Hyundai ix20	5,6
Hyundai i30	5,2	Seat Leon	5,2

Zdroj: Svaz dovozců automobilů (2015), Škoda auto (2016), Volkswagen (2016), Hyundai (2016a), Hyundai (2016b), Ford (2016), Seat (2016)

Z Tab. 12 lze určit, že průměrná spotřeba uvedených automobilů se pohybuje okolo 4,99 l/100 km. Dle těchto údajů je tedy částka paušálního odpočtu na jeden kilometr stanovena součtem opotřebení (3,80 Kč) a průměrné spotřeby (29,70 * 4,99/100 = 1,48 Kč) a činí 5,28 Kč/km. Vzhledem k měnícím se částkám průměrných cen pohonných hmot je dále doporučeno, aby každoročně docházelo k propočtu uvedeného odpočtu vzhledem ke změnám ve vyhlášce vydávané Ministerstvem práce a sociálních věcí pro účely určení cestovních výdajů. Odvození uvedeného odpočtu je pouze orientační a v případě reálného uvedení do praxe bylo nutné provést podrobnější kalkulace, vztahující se především k průměrné spotřebě automobilu a rozšířit je na údaje o celém vozovém parku ČR.

Zúžení základu daně spojeného s odstraněním povinných příspěvků zaměstnavatele je nutné zohlednit v uložení sazbě daně tak, jak to bylo patrné i z návrhů na reformy daně. Oba návrhy vedly ke změně daňového zatížení zaměstnanců. S ohledem na snahu zachovat neutrální dopad změny daňového základu na daňové zatížení zaměstnanců lze vycházet ze současné úpravy zdanění. Jak bylo uvedeno v kapitole 8.1.1, uložení sazby daně 15 % ze superhrubé mzdy, odpovídá 20,1 % z hrubé mzdy (bez zahrnutí vlivu stropu na sociální pojištění). Vzhledem k této hodnotě je v práci navrženo, aby odstranění konceptu superhrubé mzdy bylo kompenzováno zvýšením sazby daně na 20,1 %. Pro zachování daňové neutrality je nutné, aby vyšší daňová sazba byla uplatněna i na ostatní dílčí základy daně z příjmu fyzických osob. Zvýšení sazby daně na 20,1 % bude mít dopad na vyšší daňové zatížení příjmů fyzických osob z jiných zdrojů. Tímto způsobem však je

¹ Stanoveno jako průměr v různých verzích motorizace

podporováno pojetí osobní důchodové daně jako daně komplexní, která sdružuje příjmy z různých zdrojů a daní je na základě stejných principů.

Ke snížení daňového zatížení zaměstnanců však dojde vlivem zavedení ne-standardního odpočtu pro výdaje na dopravu. Toto snížení se projeví i v poklesu daňových příjmů. Kvantifikace dopadu je však velmi obtížně stanovitelná. K přibližnému odhadu lze využít pouze statistiky o počtu zaměstnanců v České republice a údaje z průzkumu o výdajích zaměstnanců na dopravu. V České republice dle údajů Českého statistického úřadu (2016a) ve čtvrtém čtvrtletí roku 2015 pracovalo celkem 4 028,4 tis. zaměstnanců. V následující tabulce (Tab. 13) je uvedena odhadovaná výše měsíčního odpočtu na dopravu. Výše nákladů vychází z již zmíněného průzkumu společnosti KPMG (2013). Dle uvedeného průzkumu byla pro zaměstnance s měsíčními výdaji do 500 Kč zvolena částka 250 Kč na zaměstnance, s výdaji do 1 000 Kč částka 750 Kč na zaměstnance a s výdaji nad 1 000 Kč částka 1 500 Kč na zaměstnance.

Tab. 13 Odhad měsíční výše odpočtu na dopravu do zaměstnání

Náklady na dopravu Kč	Podíl zaměstnanců %	Výše odpočtu Kč
0	14	0
250	28	281 988 000
750	24	725 112 000
1 500	34	2 054 484 000
Celkem		3 061 584 000

Zdroj: Vlastní práce

Výše odpočtu je za každý měsíc odhadována na více než 3 mld. Kč. Ročně by tedy zaměstnanci mohli snížit svůj základ daně o 36,7 mld. Kč. Uvedený odhad je však pouze orientační. Pro jeho zjištění byl použit průzkum, který byl proveden na reprezentativním vzorku zaměstnanců a vychází z údajů z roku 2013.

Při uplatnění sazby daně ve 20,1 % (za jinak stejných podmínek, například zachování solidární přirážky k dani) lze očekávat, že by se měsíční inkaso daně ze závislé činnosti snížilo o 615 378 384 Kč. Za rok činí tato částka přibližně 7,4 mld. Kč. Pokles daňových příjmů by mohl být z části pokryt z vyššího inkasa daně z ostatních dílčích základů daně, který by byl spojen s uplatněním vyšší sazby daně. Zvýší se i daňové zatížení zaměstnanců s vysokými příjmy, protože stanovená daň nebude odstraněním konceptu superhrubé mzdy ovlivněna stropem na sociální pojištění. V práci je tedy doporučeno, aby sazba daně z příjmu fyzických osob byla stanovena minimálně ve výši 20,1 %. Správce daně má k dispozici přesné údaje z daňových statistik, na základě kterých by bylo možné navrhnout konkrétnější změny v sazbě daně, tak aby bylo zachováno inkaso daně.

11 Závěr

Diplomová práce se zabývala problematikou stanovení základu daně u příjmů ze zaměstnání. Cílem práce bylo navrhnout úpravu základu daně u příjmů ze závislé činnosti v České republice. V práci byly nejdříve vymezeny teoretické požadavky na stanovení základu daně u tohoto druhu příjmů. Mezi hlavní požadavky byly zahrnuty principy spravedlnosti, efektivnosti a jednoduchosti. Princip spravedlnosti byl spojen s nízkými administrativními náklady, ale také se snahou o snížení nadměrného daňového břemene.

V první části vlastní práce byla provedena analýza zdanění zaměstnaneckých příjmů v zemích OECD, která vedla k identifikaci způsobů stanovení základu daně. V práci byly identifikovány čtyři způsoby konstrukce základu daně. Uvedené způsoby se především liší v zohlednění výdajů spojených s výkonem závislé činnosti. I když je závislá práce vykonávána pro zaměstnavatele, na jeho náklady, většina zemí OECD umožňuje zohlednit výdaje spojené s výkonem zaměstnání i při zdanění příjmů zaměstnance. První skupina zemí umožňuje zaměstnancům odečíst výdaje ve skutečně vynaložené výši. V řadě zemí je toto snížení označeno jako nestandardní odpočet a jejich uplatnění je často limitováno. Druhá skupina států nabízí zaměstnancům pro zohlednění výdajů snížení základu daně ve formě standardního odpočtu, který je stanoven ve fixní výši. Ve třetí skupině států je základ daně ze závislé činnosti roven hrubým příjmům ze zaměstnání. Při stanovení základu daně nejsou tedy zohledňovány výdaje zaměstnanců. Poslední identifikovaný způsob konstrukce základu daně je tzv. superhrubá mzda, která je tvořena hrubými příjmy ze zaměstnání navýšenými o povinné odvody zaměstnavatele.

Následně bylo v práci provedeno bližší zkoumání stanovení základu daně v České republice. Základ daně je v České republice stanoven jako superhrubá mzda. Z analýzy zdanění zaměstnaneckých příjmů v zemích OECD vyplynulo, že Česká republika je jediná země, která tento způsob konstrukce základu daně v současnosti používá. V souvislosti se zdaněním příjmů fyzických osob byly identifikovány návrhy na reformu této daně, které mají dopad na stanovení základu daně. Oba návrhy vedou ke zrušení konceptu superhrubé mzdy a k jeho nahrazení hrubými příjmy. První identifikovaný návrh ponechává jednotnou sazbu daně ve výši 19 % a druhý návrh zavádí progresivní sazebník složený ze dvou pásem. Příjmy do 100 000 Kč mají být zdaněny 20 % a příjmy nad 100 000 Kč mají podléhat sazbě daně ve výši 30 %. Ve druhé části vlastní práce bylo pomocí ukazatele efektivní sazba daně srovnáváno daňové zatížení plátců daně ze závislé činnosti dle současné daňové legislativy a v případě navrhovaných reforem.

V rámci vlastní práce byly zodpovězeny výzkumné otázky, které byly stanoveny v cíli diplomové práce.

- 1. Odpovídají identifikované způsoby stanovení základu daně u příjmů ze závislé činnosti teoretickým požadavkům na určení základu daně u tohoto druhu příjmů?**

Ne, identifikované způsoby konstrukce základu daně neodpovídají teoretickým požadavkům na stanovení základu daně. Ze srovnání s teoretickými požadavky vyplývá, že neexistuje konstrukce základu daně, která by byla v souladu se všemi požadovanými vlastnostmi. Jednotlivé způsoby stanovení základu daně se liší v tom, jakých požadavků je jejich prostřednictvím dosahováno. Jako základ daně, který je nejlépe v souladu s požadavkem spravedlnosti, byl v práci vyhodnocen způsob, který umožňuje odečíst skutečně vynaložené výdaje zaměstnance. Takto stanovený základ daně zohledňuje poplatníkovu platební schopnost. Napomáhá také dosahování horizontální spravedlnosti, protože stejně jako příjmy z ostatních zdrojů jsou i příjmy ze zaměstnání zdaněny ve formě čistého důchodu. V případě požadavku efektivnosti lze nízké administrativní náklady spojit se všemi identifikovanými základy daně mimo toho, který umožňuje odpočet výdajů ve skutečně vynaložené výši. Avšak zohlednění výdajů ve skutečně vynaložené výši napomáhá také plnění požadavku neutrálního zdanění příjmů fyzických osob, které plynou z různých zdrojů. Neutrální zdanění snižuje ekonomické distorze mezi příjmy z různých činností. Může tedy přispět k poklesu nadměrného daňového břemene. V práci bylo dále uvedeno, že nadměrné daňové břemeno může být také snižováno rozšiřováním základu daně, na který je následně možné aplikovat nižší sazbu daně. Tento požadavek je v souladu se základem daně, který je roven hrubým příjmům. Odstraňováním různých výjimek a daňových úlev je snižována ztráta mrtvé váhy. Poslední požadavek jednoduchosti je splněn v případě základu daně sníženého o standardní odpočet a také u základu daně rovného hrubým příjmům.

2. Odpovídá základ daně u příjmů ze závislé činnosti v České republice teoretickým požadavkům?

Ne, základ daně u příjmů ze závislé činnosti v České republice neodpovídá identifikovaným teoretickým požadavkům. Použití konceptu superhrubé mzdy je v souladu pouze s požadavkem nízkých administrativních nákladů. Takto stanovený základ daně nezohledňuje poplatníkovu platební schopnosti, protože povinné odvody zaměstnavatele je sporné chápat jako příjem zaměstnance. Požadavek zdanění dle platební schopnosti je také snižován nemožností uplatnit výdaje, které musí zaměstnanec vynaložit v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů. Zdanění příjmů ze zaměstnání je tak založeno na jiných principech, než je tomu u příjmů spadajících do ostatních dílčích základů daně. To vede k odlišnému daňovému zatížení příjmů ze závislé činnosti a dochází k porušení požadavku horizontální spravedlnosti. Následně je také porušena neutralita zdanění příjmů dle jejich zdroje, což zvyšuje ekonomické distorze. Takto stanovený základ daně také komplikuje výpočet daňové povinnosti a pro zaměstnance je méně transparentní.

3. Odpovídají identifikované návrhy na reformu daně z příjmu fyzických osob v České republice teoretickým požadavkům?

Ne, identifikované návrhy na reformu daně z příjmu fyzických osob neodpovídají stanoveným teoretickým požadavkům. Oba identifikované návrhy na reformu daně z příjmu fyzických osob jsou spojeny s nízkými administrativními náklady. Dále

vedou ke zjednodušení konstrukce základu daně, která se tak pro zaměstnance stává transparentnější. Je tak splněn i požadavek jednoduchosti. Vzhledem k tomu, že základem daně jsou hrubé příjmy, nedochází k zohlednění poplatníkovi platební schopnosti, která se odvozuje od čistých příjmů zaměstnance. V této souvislosti tak uvedené návrhy neodpovídají požadavku spravedlnosti. V případě prvního návrhu mohou zaměstnanci využít slevu pro zaměstnance. Slevy na dani však v daňových systémech slouží k jiným účelům, než je přiblížení daně poplatníkovi platební schopnosti. Naopak tím, že poskytuje úlevu vybranému druhu příjmů, zvyšuje neefektivnosti spojené s nadměrným daňovým břemenem, protože narušuje neutralitu zdanění. V rozporu s požadavkem efektivnosti je také stupňovitá progresse, která je spojena s nemožností uplatnit základní slevu na poplatníka od pevně stanovené hranice příjmů. V případě druhého návrhu může zavedení progresivního daňového sazebníku zvyšovat neefektivnosti spojené s odrazujícím účinkem na zvýšení pracovního úsilí.

4. Změnilo by se daňové zatížení zaměstnanců v České republice v případě realizace navrhovaných daňových reforem?

Ano, v převážně většině sledovaného intervalu příjmů vedou oba identifikované návrhy na reformu daně z příjmu fyzických osob ke změně daňového zatížení zaměstnanců. Hodnocení změn daňového zatížení bylo provedeno na pěti úrovních hrubých příjmů. U všech modelových poplatníků nedochází ke změně daňové zatížení zaměstnanců na úrovni nízkopříjmového poplatníka (35 % hrubých příjmů). Na úrovni podprůměrných příjmů (80 % hrubých příjmů) dochází u všech modelových poplatníků u prvního návrhu ke snížení ETR o 2,28 p.b. a u druhého návrhu naopak ke zvýšení o 5,96 p.b. Na úrovni průměrných příjmů (100 % hrubých příjmů) je ETR u prvního návrhu nižší o 2,04 p.b. a u druhého návrhu je o 6,76 p.b. vyšší. V případě prvního návrhu dochází ke snížení daňového zatížení i na úrovni nadprůměrných příjmů (250 % hrubých příjmů), kde ETR je o 1,48 p.b. nižší. Vyšší daňové zatížení je opět spojeno s druhým návrhem, ETR je ve srovnání se současnou úpravou vyšší o 8,64 p.b. Na úrovni nadstandartních příjmů (450 % hrubých příjmů) dochází u obou návrhů ke zvýšení daňové zatížení. U prvního návrhu je ETR pouze mírně vyšší, a to o 0,08 p.b. U druhého návrhu dochází ke zvýšení o 8,86 p.b. Ze srovnání se současnou úpravou zdanění vyplývá, že první návrh vede v převážně většině sledovaného příjmového intervalu k poklesu daňového zatížení zaměstnanců a naopak druhý návrh výrazně daňové zatížení zaměstnanců zvyšuje.

Na základě provedené analýzy zdanění závislé činnosti v zemích OECD a v České republice byla formulována doporučení. V souladu s identifikovanými návrhy na reformu daně z příjmu fyzických osob bylo navrženo opuštění konceptu superhrubé mzdy a jeho nahrazení hrubými příjmy zaměstnance. Zrušení konceptu superhrubé mzdy přispěje k neutrálnímu zdanění příjmů fyzických osob a zvýší také transparentnost výpočtu daňové povinnosti zaměstnance. Odstraněním povinných odvodů ze základu daně se také výše stanovené daně přiblíží poplatníkovi platební schopnosti. Česká republika by již dále nebyla jediná ze zemí OECD, která uplatňuje tento způsob konstrukce základu daně.

V souladu s praxí zdanění zaměstnaneckých příjmů v zemích OECD bylo v práci dále navrženo, aby si i zaměstnanci mohli uplatnit některé výdaje, které museli vynaložit v souvislosti se získáním zdanitelného příjmu. V práci bylo doporučeno zavedení nestandardního odpočtu pro zaměstnance na dopravu do zaměstnání. Tento návrh vychází z požadavku spravedlnosti. Výdaje na dopravu představují snížení disponibilního příjmu zaměstnance, které musely být vynaloženy pro získání příjmu podléhajícího dani. Tyto výdaje nejsou použity k osobní spotřebě poplatníka. Snížení zdanitelného příjmu o výdaje na dopravu do zaměstnání přispěje ke zdanění zaměstnanců dle jejich čistých příjmů, které lépe zohledňují poplatníkovu platební schopnost. Jejich uplatněním se však zvýší administrativní náklady spojené s výběrem daně. Výše odpočtu se odvíjí od skutečně vynaložených výdajů, které je nutné dokládat. Pro snížení administrativní náročnosti bylo v práci dále navrženo, aby odpočet výdajů při dopravě automobilem byl stanoven paušálně na jeden kilometr, a to ve výši 5,28 Kč/km. V případě využití veřejné dopravy by se odpočet odvíjel od ceny jízdného.

Na základě uvedených návrhů bylo doporučeno zvýšení jednotné sazby daně z příjmu fyzických osob minimálně na 20,1 %. Tato sazba daně kompenzuje zúžení daňového základu u příjmů ze závislé činnosti. Jejím uplatněním na všechny dílčí základy daně z příjmu fyzických osob, dojde ke zvýšení daňového zatížení ostatních příjmů. Následně vyšší inkaso daně může částečně pokrýt pokles příjmů spojených s uplatněním nestandardního odpočtu na dopravu do zaměstnání.

Doporučení, které byly stanoveny v této práci, směřují především ke změnám v zohlednění platební schopnosti zaměstnanců a tím napomáhají dosahování principu spravedlnosti. Uvedené návrhy povedou ke zvýšení administrativních nákladů spojených s výběrem daně, mohou však přispět ke snížení distorzí mezi závislou a nezávislou prací. Uvalení vyšší jednotné sazby daně povede ke zvýšení daňového zatížení příjmů z ostatních zdrojů. Avšak odstranění konceptu superhrubé mzdy a možnost odečíst výdaje na dopravu mohou snížit rozdíly ve zdanění příjmů z různých zdrojů a podpořit tak spravedlivé rozdělení daňového břemene.

12 Literatura

- AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. *Deductions you can claim* [online]. 2015 [cit. 2016-02-17]. Dostupné z: <<https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/Deductions-you-can-claim/>>.
- BALDRY, JONATHAN. *Income Tax Deductions for Work-related Expenses: The Rationale Examined*. Australian Economic Papers, 1998, vol. 37, no. 1, pp. 45-57. ISSN: 1467-8454.
- BITTKER, BORIS I. *Equity, efficiency, and income tax theory: Do misallocations drive out inequities*. San Diego Law Review, 1978, vol. 16, no. 4, pp. 735-748. ISSN: 0036-4037.
- BLECHOVÁ, BEATA. *Daně a daňová politika Evropské unie: pro prezenční formu studia*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2013, 118 s. ISBN 978-80-7248-826-1.
- BOHÁČ, RADIM. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 2013, 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5.
- BONĚK, VÁCLAV. *Daňové pojmy*. Vydání 1. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.
- CREEDY, JOHN. *Personal income taxation: from theory to policy*. Australian Economic Review, 2009, vol. 42, no. 4, pp. 496-506. ISSN: 1467-8462.
- ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. *Rok 2015 zásadně nemění oblast sociálního zabezpečení svěřenou do kompetence ČSSZ* [online]. 2015 [cit. 2016-04-26]. Dostupné z: <<http://www.cssz.cz/cz/o-cssz/informace/media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2015/2015-01-07-rok-2015-zasadne-nemeni-oblast-socialniho-zabezpeceni-sverenou-do-kompetence-cssz.htm>>.
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Domácnosti podle počtu vyživovaných dětí a počtu pracujících členů* [online]. 2014 [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <<https://www.czso.cz/documents/10180/20543103/160021156a.pdf/75b739b3-505e-4819-b362-beb71a26bfa1?version=1.0>>.
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Počet zaměstnanců a průměrné hrubé měsíční mzdy podle CZ-NACE* [online]. 2016a [cit. 2016-04-29]. Dostupné z: <<https://www.czso.cz/documents/10180/41068473/w-11002415q462.pdf/f2a39f90-7ed3-4cb4-9695-5923564eefde?version=1.1>>.
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Průměrné mzdy - 4. čtvrtletí 2015* [online]. 2016b [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <<https://www.czso.cz/csu/czso/cri/prumerne-mzdy-4-ctvrtleti-2015>>.
- ČSSD. *Volební program ČSSD* [online]. 2013 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: <https://www.cssd.cz/data/files/volebni_program.pdf>.
- DIAMOND, PETER A.; SAEZ, EMMANUEL. *The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations*. The Journal of Economic Perspectives, 2011, vol. 25, no. 4, pp. 165-190. ISSN: 0895-3309.

- DVOŘÁKOVÁ, VERONIKA. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-916-8.
- Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů*. 2007. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=11049>>.
- ECCLESTON, RICHARD. *Confronting the sacred cow: The politics of work-related tax deductions*. Austl. Tax F., 2006, vol. 21, no. 1, pp. 3-24. ISSN 0812-695X.
- ENGLIŠ, KAREL. *Finanční věda: nástin theorie hospodářství veřejných svazků*. V Praze: Fr. Borový, 1929.
- EUROPEAN COMMISSION. *Tax reforms in EU member states 2013: tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability* [online]. Luxembourg: Publications office of the European Union, 2013 [cit. 2016-02-03]. ISBN 978-927-9330-254. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_38.pdf>.
- EUROPEAN COMMISSION. *Tax reforms in EU member states: 2014 Report* [online]. European Union, 2014a [cit. 2016-02-04]. ISBN 978-92-79-40830-4. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_48.pdf>.
- EUROPEAN COMMISSION. *Taxation Trends in the European Union: data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2010 edition* [online]. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2010 [cit. 2016-02-19]. ISBN 978-92-79-15801-8. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf>.
- EUROPEAN COMMISSION. *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland and Norway. 2012 edition* [online]. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012 [cit. 2016-02-19]. ISBN 978-92-79-21209-3. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf>.
- EUROPEAN COMMISSION. *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland and Norway. 2014 edition* [online]. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014b [cit. 2016-01-19]. ISBN 978-92-79-35672-8. Dostupné z: <<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5786841/KS-DU-14-001-EN.PDF/7bec4a16-f111-4386-a4b4-8f1087be1063?version=1.0>>.
- EUROPEAN COMMISSION. *Taxation trends in the European Union: data for the EU member states, Iceland and Norway. 2015 edition* [online]. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2015 [cit. 2016-02-02]. ISBN 978-92-79-51578-1. Dostupné z:

- <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf>.
- FASORA, ONDŘEJ. *Vliv Millovy "kapacitní teorie" na genezi názorů na daňovou spravedlnost*. In: *Ekonomie Johna Stuarta Milla : sborník příspěvků ze semináře konaného u příležitosti 200. výročí narození J.S. Milla*. Ostrava: VŠB - Technická univerzita Ostrava, 2007, s. 91-99. ISBN 978-80-248-1340-0.
- FORD. *Katalogy, ceníky...* [online]. 2016 [cit. 2016-05-16]. Dostupné z: <<http://www.ford.cz/SBE/Interested/KatalogyCeniky/KeStazeni>>.
- FUEST, CLEMENS; PEICHEL, ANDREAS; SCHAEFER, THILO. *Does a simpler income tax yield more equity and efficiency?*. *Cesifo Economic Studies*, 2008, vol. 54, no. 1, p. 73-97. ISSN: 1610241X.
- GORDON, ROGER H.; KOPCZUK, WOJCIECH. *The choice of the personal income tax base*. *Journal of Public Economics*, 2014, vol. 118, pp. 97-110. ISSN: 0047-2727.
- GOV.UK. *Tax relief for employees* [online]. 2015 [cit. 2016-02-17]. Dostupné z: <<https://www.gov.uk/tax-relief-for-employees>>.
- HALL, ROBERT A ALVIN RABUSHKA. *The flat tax*. 2nd ed. Stanford, Calif: Hoover Inst. Press, Stanford Univ, c2007. ISBN: 978-0-8179-93-11-5.
- HAMERNÍKOVÁ, BOJKA A ALENA MAAYTOVÁ. *Veřejné finance*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0.
- HYUNDAI. *Hyundai ix20* [online]. 2016a [cit. 2016-05-16]. Dostupné z: <<http://www.hyundai.cz/files/download/model/ix20-2015/hyundai-ix20.pdf>>.
- HYUNDAI. *Hyundai i30* [online]. 2016b [cit. 2016-05-16]. Dostupné z: <<http://www.hyundai.cz/files/download/model/i30-2015/hyundai-i30-hb-5d.pdf>>.
- JACKSON, P., C BROWN. *Ekonomie veřejného sektoru*. Vydání 1. Praha: Eurolex Bohemia s.r.o., 2003. 733 s. ISBN 80-86432-09-2.
- JAMES, SIMON. *A dictionary of taxation*. 2nd ed. Northhampton, Mass.: Edward Elgar, 2012. ISBN 1849801223.
- JANOŮSKOVÁ, JANA. *Daně a daňová politika: osobní důchodová daň*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2011, 107 s. ISBN 978-80-7248-698-4.
- KAPLAN, RICHARD L.; PRICE, DAWSON J. *Change and Continuity in Fringe Benefit Taxation: Seeking Sense and Sensibility*. *New York Law School Law Review*, 2014, vol. 59, no. 2, pp. 281. ISSN 0145-448X.
- KOHOUT, PAVEL. *Superhrubá mzda a stropy*. *Finmag* [online]. 2009 [cit. 2016-03-01]. Dostupné z: <<http://finmag.penize.cz/kaleidoskop/263837-superhrubamzda-a-stropy>>.
- KOLÁŘ, PAVEL, LEOŠ VÍTEK A JAN PAVEL. *Zdanění a neutralita*. Vydání 1. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. *Ekonomie*. ISBN 80-86861-56-2.

- KOPCZUK, WOJCIECH. *Tax bases, tax rates and the elasticity of reported income*. Journal of Public Economics, 2005, vol. 89, no. 11, pp. 2093-2119. ISSN: 0047-2727.
- KPMG. *Autem dojíždí do práce stále více Čechů* [online]. 2013 [cit. 2016-05-06]. Dostupné z: <<http://www.kpmg.com/cz/cs/issuesandinsights/articlespublications/press-releases/stranky/autem-dojizdi-do-prace-stale-vice-cechu.aspx>>.
- KUBÁTOVÁ, KVĚTA. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 stran. ISBN 978-80-7478-841-3.
- MAAYTOVÁ, ALENA, FRANTIŠEK OCHRANA A JAN PAVEL. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Vydání 1. Praha: Grada Publishing, 2015, 208 stran. ISBN 978-80-247-5561-8.
- MANKIW, N. GREGORY. *Principles of economics*. 6th ed. Australia: South-Western, Cengage Learning, 2012, xxxiii, 856 s. ISBN 0-538-45342-7.
- MANKIW, N. GREGORY; WEINZIERL, MATTHEW; YAGAN, DANNY. *Optimal taxation in theory and practice*. Journal of Economic Perspectives, 2009, vol. 23, no. 4, pp. 147-174. ISSN: 0895-3309.
- MESSERE, KEN, FLIP DE KAM A CHRISTOPHER JOHN HEADY. *Tax policy: theory and practice in OECD countries*. New York: Oxford University Press, 2003. ISBN 0-19-924148-1.
- MILL, JOHN S. *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy* [online]. 7. vyd. Library of Economics and Liberty, 1909 [cit. 2016-03-30]. Dostupné z: <<http://www.econlib.org/library/Mill/mlp64.html>>.
- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Schodek státního rozpočtu za rok 2014 je o 34 mld. nižší než plánovaný* [online]. 2015 [cit. 2015-10-08]. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/pokladni-plneni-statniho-rozpoctu-cr-20131>>.
- MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. *Přehled o vývoji částek minimální mzdy* [online]. 2015 [cit. 2016-04-05]. Dostupné z: <<http://www.mpsv.cz/cs/871>>.
- MIRRELESS, JAMES A. *An exploration in the theory of optimum income taxation*. The review of economic studies, 1971, vol. 38, no. 2, p. 175-208. ISSN 0034-6527.
- MUSGRAVE, RICHARD A. *Horizontal equity, once more*. National Tax Journal, 1990, vol. 43, no. 2, pp. 113-122. ISSN: 0028-0283.
- MUSGRAVE, RICHARD ABEL A PEGGY B MUSGRAVE. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Vydání 1. Praha: Management Press, 1994, 581 s. ISBN 80-85603-76-4.
- Nález Ústavního soudu č. 88/2008 Sb., ze dne 31. ledna 2008 ve věci návrhu na zrušení některých částí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a na zrušení některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, 2008. Dostupné z: <<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2008-88>>.
- NERUDOVÁ, DANUŠE. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

- OECD. *Fundamental reform of personal income tax* [online]. Paris: OECD Publishing, 2006 [cit. 2016-02-15]. ISBN 92-64-02577-4. Dostupné z: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/fundamental-reform-of-personal-income-tax_9789264025783-en#page1>.
- OECD. *OECD Economic Surveys: Czech Republic 2008* [online]. Paris: OECD Publishing, 2008 [cit. 2016-02-15]. ISBN 978-92-64-04295-7. Dostupné z: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/oecd-economic-surveys-czech-republic-2008_eco_surveys-cze-2008-en#page1>.
- OECD. *OECD Economic Surveys: Czech Republic 2011* [online]. Paris: OECD Publishing, 2011 [cit. 2016-02-15]. ISBN 978-92-64-09428-4. Dostupné z: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/oecd-economic-surveys-czech-republic-2011_eco_surveys-cze-2011-en#page1>.
- OECD. *Members and partners* [online]. 2016 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>.
- OECD. *Revenue Statistics 1965-2014* [online]. Paris: OECD Publishing, 2015a [cit. 2016-02-17]. ISBN 978-92-64-24519-8. Dostupné z: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2015_rev_stats-2015-en-fr>.
- OECD. *Taxing wages 2013-2014* [online]. Paris: OECD Publishing, 2015b [cit. 2016-02-17]. ISBN 978-92-64-23052-1. Dostupné z: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/taxing-wages-2015_tax_wages-2015-en#page1>.
- PIKETTY, THOMAS; SAEZ, EMMANUEL. *Optimal Labor Income Taxation*. Handbook of Public Economics. 2013, vol. 5, pp. 391-474. ISBN: 978-0-444-53759-1.
- POGUE, THOMAS F. *Deductions vs. credits: A comment*. National Tax Journal, 1974, vol. 27, no. 4, pp. 659-662. ISSN: 0028-0283.
- RICHTER, Wolfram F. *Efficiency effects of tax deductions for work-related expenses*. Cesifo Working Paper Series (CESifo Group Munich), 2004, no. 1311.
- SEAT. *Ceník Leon 2015* [online]. 2016 [cit. 2016-05-16]. Dostupné z: <www.seat.cz/media/Kwc_Basic_DownloadTag_Component/672-3962-list-3126-link-linkTag-child/default/7aa5c932/1461075081/cenik-leon-2015.pdf>.
- SMITH, ADAM. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Nové přeprac. vyd. opatřené margináliemi. Praha: Liberální institut, 2001, 986 s. ISBN 80-86389-15-4.
- SØRENSEN, PETER BIRCH. *Dual income taxes: a Nordic tax system*. In: *Tax reform in open economies: international and country perspectives*. Cheltenham: Edward Elgar, 2010, s. 78-108. ISBN 978-1-84844-774-5.

- STIGLITZ, JOSEPH E. *Ekonomie veřejného sektoru*. Praha: Grada, 1997. ISBN 80-7169-454-1.
- SVAZ DOVOZCŮ AUTOMOBILŮ. *Registrace nových vozidel* [online]. 2015 [cit. 2016-05-16]. Dostupné z: <<http://portal.sda-cia.cz/clanky/download/tiskovka-pdf-2015-9.pdf>>.
- ŠIROKÝ, JAN. A KOL. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Vydání 2. Praha: C.H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠIROKÝ, JAN. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Vydání 1. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 126 s. ISBN 978-80-7478-785-0.
- ŠIROKÝ, JAN. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualizované a přepracované vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- ŠKODA AUTO. *Ceníky a katalogy* [online]. 2016 [cit. 2016-05-16], Dostupné z: <<http://www.skoda-auto.cz/ke-stazeni>>.
- ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, MARTA, GABRIELA KUKALOVÁ A LUKÁŠ MORAVEC. *Daňová soustava*. Vydání 1. V Praze: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2014, 155 s. ISBN 978-80-213-2451-0.
- ROSEN, HARVEY S. *An approach to the study of income, utility, and horizontal equity*. The Quarterly Journal of Economics, 1978, vol. 92, no. 2, pp. 307-322. ISSN: 0033-5533.
- ROSEN, HARVEY S, TED GAYER A ABDŮLKADIR CIVAN. *Public finance*. 10th ed., global edition. Berkshire: McGraw-Hill education, 2014, xxii, 588 s. ISBN 978-0-0771-5469-1.
- ROTHBARD, M. NEWTON. *Zásady ekonomie: od lidského jednání k harmonii trhů*. Praha: Liberální institut, 2005. ISBN 80-86389-27-8.
- VANČUROVÁ, ALENA. *Zdanění osobních příjmů*. Vydání 1. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 427 s. ISBN 978-80-7478-388-3.
- VLÁDA ČR. *Koaliční smlouva mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 – 2017* [online]. 2013 [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: <http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/koalicni_smlouva.pdf>.
- VOLKSWAGEN. *Technická data Golf* [online]. 2016 [cit. 2016-05-16]. Dostupné z: <http://www.volkswagen.cz/modely/golf/ceniky_a_data/technicka_data>.
- VÍTEK, LEOŠ. *Ekonomická analýza zdanění příjmů*. Vydání 1. Praha: IREAS, Institut pro strukturální politiku, 2008, 311 s. ISBN 978-80-86684-50-5.
- Vyhláška č. 385/2015 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad, ve znění pozdějších předpisů.

2016. Dostupné z:
<http://www.mpsv.cz/files/clanky/23440/vyhlaska_385_2015.pdf>.
- TRAN-NAM, BINH; EVANS, CHRIS. *Tax policy simplification: An evaluation of the proposal for a standard deduction for work related expenses*. In: Australian Tax Forum. 2012, vol. 26, no. 4, pp. 719-735. ISSN: 0812-695X.
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, 2016. Dostupné z: <<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-262>>.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů, 2015. Dostupné z: <http://knihy.abz.cz/imgs/teaser_pdf/4449788024755076.pdf>.
- Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, 2016. Dostupné z: <<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-589>>.
- Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů, 2016. Dostupné z: <<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-592>>.
- Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, 2011. Dostupné z: <<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-458/zneni-0#cast1>>.
- Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, 2007. Dostupné z: <<http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2007-261/zneni-0>>.
- ZUBAL'OVÁ, ALENA. *Daňové teórie a ich využitie v praxi: daňová teória a politika II., 2., prepracované vydání*. Bratislava: Iura Edition, 2012, 199 s. ISBN 978-80-8078-487-4.

13 Seznam obrázků

Obr. 1	Celkové daňové břemeno poplatníka	18
Obr. 2	Schéma výpočtu daňové povinnosti zaměstnance	38
Obr. 3	Podíl osobní důchodové daně na celkových daňových příjmech v roce 2013	41
Obr. 4	Základ daně snížený o skutečné výdaje	43
Obr. 5	Základ daně snížený o standartní odpočet	44
Obr. 6	Základ daně roven hrubé mzdě	45
Obr. 7	Základ daně tvořený tzv. superhrubou mzdou	45
Obr. 8	Daňové příjmy v roce 2014	59
Obr. 9	Zdanění příjmu z dohody o provedení práce	68
Obr. 10	Daňové zatížení poplatníků ze závislé činnosti v roce 2015	77
Obr. 11	Podíl daně a hrubých příjmů	78
Obr. 12	Daňové zatížení poplatníků Návrh 1	79
Obr. 13	Daňové zatížení poplatníků Návrh 2	81
Obr. 14	Daňové zatížení poplatníka A	82
Obr. 15	Daňové zatížení poplatníka B	85
Obr. 16	Daňové zatížení poplatníka C	88

14 Seznam tabulek

Tab. 1	Domácnosti dle počtu vyživovaných dětí v roce 2014	37
Tab. 2	Hodnocení způsobu stanovení základu daně dle teoretických požadavků	58
Tab. 3	Sazby povinného pojistného	63
Tab. 4	Výpočet superhrubé mzdy (měsíční záloha na daň)	64
Tab. 5	Návrh 1	72
Tab. 6	Návrh 2	73
Tab. 7	Hodnocení návrhů změny stanovení základu daně dle teoretických požadavků	75
Tab. 8	Srovnání daňového zatížení poplatníka A s identifikovanými návrhy	84
Tab. 9	Srovnání daňového zatížení poplatníka B s identifikovanými návrhy	87
Tab. 10	Srovnání daňového zatížení poplatníka C s identifikovanými návrhy	89
Tab. 11	Státy OECD dle způsobu konstrukce základu daně	91
Tab. 12	Nově registrovaná osobní auta v ČR v roce 2015 a výše průměrné spotřeby	97
Tab. 13	Odhad měsíční výše odpočtu na dopravu do zaměstnání	98

Přílohy

A Výpočet ETR – Současnost

1.	% z roční průměrné mzdy	
2.	= Hrubá mzda	
3.	+ Povinné pojistné placené zaměstnavatelem (zaokrouhloeno na celé Kč nahoru)	Zdravotní pojištění 9 %
		Sociální pojištění 25 % (strop 1 277 328 Kč)
4.	= Superhrubá mzda	
5.	= Základ daně (zaokrouhloeno na celá sta dolů)	
6.	x Sazba daně	15 %
7.	= Daň	
8.	+ Solidární zvýšení daně	7 % (z kladného rozdílu mezi hrubou mzdou a 1 277 328 Kč)
9.	= Daň včetně solidárního zvýšení (zaokrouhloeno na celé Kč nahoru)	
10.	- Sleva na poplatníka	24 840 Kč
11.	= Daň po slevě	
12.	- Daňové zvýhodnění na dítě	První dítě 13 404 Kč
		Druhé dítě 15 804 Kč
13.	= Daňová povinnost (+)/daňový bonus (-)	
14.	Daňová povinnost (daňový bonus)/ Hrubá mzda = ETR	

B Výpočet ETR – Návrh 1

1.	% z roční průměrné mzdy	
2.	= Hrubá mzda	
4.	= Základ daně (zaokrouhлено na celá sta dolů)	
	x Sazba daně	19 %
5.	= Daň	
6.	- Sleva na poplatníka	24 840 Kč (do příjmu ve výši 1 277 328 Kč)
7.	- Sleva pro zaměstnance	3 000 Kč
8.	= Daň po slevách	
9.	- Daňové zvýhodnění na dítě	První dítě 13 404 Kč
		Druhé dítě 15 804 Kč
10.	Daňová povinnost (+)/daňový bonus (-)	
11.	Daňová povinnost (daňový bonus)/ Hrubá mzda = ETR	

C Výpočet ETR – Návrh 2

1.	% z roční průměrné mzdy	
2.	= Hrubá mzda	
3.	= Základ daně (zaokrouhleno na celá sta dolů)	
4.	x Sazba daně	20 % příjmy do 100 000 Kč (včetně)
5.		30 % příjmy nad 100 000 Kč
6.	= Daň	
7.	- Sleva na poplatníka	24 840 Kč
8.	= Daň po slevách	
9.	- Daňové zvýhodnění na dítě	První dítě 13 404 Kč
		Druhé dítě 15 804 Kč
10.	= Daňová povinnost (+)/daňový bonus (-)	
11.	Daňová povinnost (daňový bonus)/ Hrubá mzda = ETR	