

UNIVERZITA JANA AMOSE KOMENSKÉHO PRAHA

BAKALÁŘSKÉ KOMBINOVANÉ STUDIUM

2011–2014

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Božena Králová

Daňová soustava ČR – analýza daně z příjmů

Praha 2014

Vedoucí bakalářské: JUDr. Zdeněk Fiala, Ph.D.

JAN AMOS KOMENSKY UNIVERSITY PRAGUE

BACHELOR COMBINED STUDIES

2011-2014

BACHELOR THESIS

Božena Králová

**The Tax System in the Czech Republic - Analysis of
Income Tax**

Prague 2014

The Bachelor Thesis Work Supervisor: JUDr. Zdeněk Fiala, Ph.D.

Prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem při zpracování čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použitých zdrojů.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v univerzitní knihovně.

V Třebotově dne 28. února 2014

Božena Králová

Poděkování

Chtěla bych poděkovat svému vedoucímu bakalářské práce panu JUDr. Zdeňku Fialovi, Ph.D., za odborné vedení, za pomoc a rady při zpracování této práce.

Anotace

Tématem předkládané bakalářské práce je daňová soustava ČR – analýza daně z příjmů, resp. daně z příjmů fyzických osob. Toto téma bylo zvoleno z důvodů jeho přetrvávající aktuálnosti a diskutabilnosti napříč politickým, společenským i ekonomickým spektrem. Cílem předkládané práce je za pomoci dostupných zdrojů popsat právní úpravu daní z příjmů v České republice, především pak daně z příjmů fyzických osob. Za tímto účelem je práce rozdělena do dvou nosných částí. První část bakalářské práce se věnuje obecnému představení daňové problematiky. Dále jsou zde charakterizovány prvky daňové konstrukce, daňové sazby atd. V druhé části se pozornost ubírá zmapováním vývoje daní v historické epoše vývoje lidské společnosti se zaměřením na vývoj daní na území ČR. Dále se pozornost zaměřuje na klasifikaci daní jako součásti daňové soustavy v ČR. Součástí této kapitoly je také představení daně z příjmů fyzických osob v podmínkách ČR.

Klíčová slova

Daň, daň z příjmu, daňová správa, daňové právo, daňové sazby, daňový subjekt, daňový systém, odpočty a osvobození, právní základ, výběr daní, základ daně.

Annotation

The subject of this thesis is the tax system in the Czech Republic - Analysis of income tax, in particular individual income tax. This theme was chosen because it is always topical and it is often discussed across the political, social and economic spectrum. The aim of this thesis is to describe – by using all available resources – the legal treatment of income taxes in the Czech Republic, especially income tax of the individual. For this purpose, the thesis is divided into two main sections. The first part of the thesis deals with the general introduction of tax issues. In addition, there are also characterized elements of the tax structure, tax rates, etc. The second part of the thesis focuses on mapping the evolution of taxes in the historical development of human society, focusing on the development of taxes in the Czech Republic. In addition, attention is given to the classification of taxes as part of the tax system in the CZ. This chapter is also a breakdown of an individual's income tax in the Czech Republic.

Key words

Deductions and exemptions, income tax, legal basis, tax, tax administration, tax base, tax collection, tax law, tax rates, tax system, taxpayer.

OBSAH

ÚVOD.....	9
TEORETICKÁ ČÁST	
1 DAŇOVÉ PRÁVO	11
1.1 Teoretické vymezení daňového práva a daňové soustavy	11
1.1.1 Obecná problematika daňového práva.....	12
1.1.2 Daňová soustava	14
1.2 Základní prvky daňové konstrukce.....	16
1.2.1 Subjekt daně.....	17
1.2.2 Předmět daně.....	18
1.2.3 Základ daně.....	19
1.2.4 Sazba daně	19
1.2.5 Splatnost daně.....	20
1.3 Správa daní a daňové řízení	21
1.3.1 Vymezení správy daní	21
1.3.2 Daňové řízení a jeho zásady	22
1.3.3 Fáze daňového řízení	24
1.3.4 Exekuční řízení	25
PRAKTICKÁ ČÁST	
2. DAŇ Z PŘÍJMŮ.....	27
2.1 Historický exkurz právní úpravy systému daní	27
2.2 Vývoj soustavy daní na území dnešní ČR	30
2.3 Klasifikace daní a daňová soustava v ČR.....	34
2.4 Charakteristika daně v rámci daňové soustavy ČR	37
2.5 Daň z příjmů fyzických osob v podmínkách ČR.....	38

2.5.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob	40
2.5.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob	41
2.5.3 Zdaňovací období, základ daně a sazba daně	44
2.5.4 Odčitatelné položky od základu daně	47
2.5.5 Nezdánitelné části základu daně	48
2.5.6 Slevy na dani	51
2.5.7 Správa a výběr daně	54
ZÁVĚR	56
SEZNAM ODBORNÉ LITERATURY A ZDROJŮ	60
SEZNAM OBRÁZKŮ	63

ÚVOD

Tématem předkládané bakalářské práce je daňová soustava ČR – analýza daně z příjmů, resp. daně z příjmů fyzických osob. Obecně je problematika daní a daňového systému napříč globální ekonomikou stále vysoce aktuálním a reflektujícím tématem, neboť v životě většiny lidí je povinnost platit daně a právo státu omezovat tímto způsobem jejich pracovní činnost a majetek asi nejviditelnější povinností vůči státu a nejrozsáhlejším omezením vlastnického práva. Naproti tomu je nezbytné podotknout, že aby toto omezení vlastnického práva bylo z pohledu občana chápáno jako efektivní, je nezbytné, aby stát naproti tomu zabezpečil vynutitelnost jiných práv, která by si občané nebyli schopni vynutit sami.

Daně, především pak jejich výše a rozsah, se téměř ve všech státech řadí k nejdiskutabilnějším tématům, neboť např. vysoká míra zdanění může podvazovat ekonomickou aktivitu a narušovat fungování tržního mechanismu. Naproti tomu je ekonomickou i právní obcí všeobecně uznáváno, že určitá úroveň daní je pro ekonomiku pozitivní, neboť umožňuje prostřednictvím příjmů z vybraných daní financovat veřejné statky a sociálně potřebné programy, čímž se zvyšuje celkový blahobyt země. Také z pohledu teorie veřejné volby sehrávají daně významnou roli, neboť politické strany si do svých volebních programů zařazují také otázky týkající se daní a daňového zatížení.

Cílem této bakalářské práce je za pomoci dostupných zdrojů analyzovat právní úpravu daně z příjmů fyzických osob. První část bakalářské práce patří obecnému pojednání k daňové problematice, daňovému právu v obecném pojetí jako součásti finančního práva. Dále zde budou charakterizovány prvky daňové konstrukce, daňové sazby atd.

Druhá část bakalářské práce se věnuje zmapování vývoje daní v historické epoše vývoje lidské společnosti se zaměřením na vývoj daní na území ČR, klasifikaci daní jako součásti daňové soustavy v ČR a zejména představení daně z příjmů fyzických osob v podmínkách ČR. V tomto směru je pozornost zaměřena na vymezení poplatníků této daně, předmětu daně, zdaňovacího období a základu daně, a v neposlední řadě na objasnění odčitatelných položek od základu daně, nezdanitelných částí základu daně a slev na dani, které se řadí k nejvyužívanějším a nejrozšířenějším formám daňové

optimalizace. V závěru práce jsou pak představena nejdůležitější zjištění a jsou identifikovány stěžejní poznatky dotýkající se právní úpravy daně z příjmů.

V rámci předložené bakalářské práce je využita **metoda analýzy** (z řeckého slova rozvazovat), což představuje proces reálného nebo myšlenkového rozkladu zkoumaného objektu na dílčí části, které se následně stávají předmětem dalšího zkoumání. Jde o rozbor vlastností, vztahů, faktů postupující od celku k částem. Analýza předpokládá, že v každém jevu je určitý systém (množina prvků, mezi nimiž jsou vztahy, které tvoří daný celek) a platí v něm ustálené zákonitosti fungování systému. Proto analýza umožňuje odhalovat různé vlastnosti jevů a procesů. Další uplatněnou metodou je **metoda abstrakce**, která představuje myšlenkové oddělení nepodstatných náležitostí jevu od těch podstatných. To umožňuje zjistit obecné vlastnosti a vztahy a podstatu jevu. Dalšími metodami je **metoda indukce a dedukce**. **Indukce** je vyvozování obecného (teoretického) závěru na základě poznatků o jednotlivostech. Indukce umožňuje dojít k podstatě jevů, stanovit jejich zákonitosti. Induktivní závěr lze považovat za hypotézu, protože nabízí vysvětlení, i když těchto vysvětlení může být v praxi více. Závěry induktivních myšlenkových pochodů jsou vždy ovlivněny subjektivními postoji (zkušenostmi, znalostmi), a mají proto omezenou platnost. Naproti tomu **dedukce** představuje postup od méně obecného k obecnějšímu. Jde o přesnější vyvozování nových tvrzení při dodržování pravidel logiky. Poslední uplatněnou metodou je **metoda historická**, která vychází ze studia historických faktů a událostí. Používá se k objasnění jevů minulých, dále ke studiu vzniku a vývoje určitého jevu, příčin, podmínek apod., za kterých zkoumaný jev vznikl a vyvíjel se.

TEORETICKÁ ČÁST

V rámci této části je ústřední pozornost věnována vymezení daňového práva, tj. jeho teoretickému vymezení včetně objasnění daňové soustavy. Dále je pozornost zaměřena na prvky daňové konstrukce. Závěr této části je pak završen prozkoumáním správy daní a daňového řízení.

1 DAŇOVÉ PRÁVO

Náplní této části je vymezit daňové právo a problematiku, která je s tímto právem spojena, a dále představit daňovou soustavu.

1.1 Teoretické vymezení daňového práva a daňové soustavy

Při snaze vymezit daňové právo je možné se v literatuře setkat s pojetím, které uvádí, že vymezení daňového práva naráží na právně-teoretické spory týkající se jeho určení. Zastánci prvního proudu uvádí, že daňové právo je součástí finančního práva, naproti tomu zastánci druhého proudu uvádí, že daňové právo představuje samostatné právní odvětví, které se vyčlenilo ze správního, potažmo finančního práva.¹

Než bude další pozornost věnována tomu, ke kterému z těchto dvou proudů je možné se více přiklánět, je nezbytné ještě předtím vymezit finanční právo. Finanční právo je samostatným odvětvím právního řádu České republiky (ČR), neboť plní všechna odvětvotvorná kritéria. Jedná se o právo ovlivňující a zároveň i ovlivňované ekonomickým modelem státu, přičemž jeho primárním účelem je zabezpečit bezporuchové fungování státu a zajištění tvorby a užití materiálního základu produkce veřejných statků. Finanční právo má povahu specifického veřejnoprávního odvětví s úzkými vazbami zejména ke správnímu právu a soukromoprávnímu odvětví vzhledem k povaze jím regulovaných veřejných finančních činností.²

¹ ROZEHNAL, T. a D. JEROUŠEK. *Zásady priority komunitárního práva v daňovém právu. Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings*. Brno: Masarykova univerzita, 2009, s. 2. ISBN 978-80-210-4990-1

² MRKÝVKA, P. a I. PAŘÍZKOVÁ. *Základy finančního práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2009, s. 20. ISBN 978-80-210-4517

I přes skutečnost, že finanční právo je rozsáhlým a nekodifikovaným právním odvětvím, jehož normy regulují řadu specifických a různorodých společenských vztahů, je možné mezi těmito finančněprávními vztahy nacházet také společenské vztahy, které jsou regulovány normami daňového práva. Z toho důvodu je možné se přiklánět k tvrzení, že daňové právo není samostatným odvětvím práva, a to především z toho důvodu, že prozatím neplní všechna odvětvotvorná kritéria, která by mu umožnila jeho samostatnou existenci. Jedná se tak o subodvětví finančního práva v rámci jeho zvláštní části.³

Daňovým právem se tedy nazývá ta část finančně-právních norem, které upravují hmotnou, ale i procesní stránku daňové soustavy. Jsou to jednak normy upravující jednotlivé druhy daní, jejich subjekt, předmět, základ, sazbu a další, a jednak normy upravující pracovní postup při vyměření, placení a vymáhání daní, jakož i postup spojený s jejich správou.⁴ S daňovým právem souvisí také pojem **daňová politika**, který je možné vymezit jako praktické využívání daňových nástrojů k ovlivňování hospodářských a sociálních procesů ve společnosti, přičemž k nejdůležitějšímu nástroji daňové politiky patří daně.⁵

1.1.1 Obecná problematika daňového práva

Obecná problematika daňového práva se týká především jednotlivých daní, neboť daně se řadí k nejdůležitějším oblastem, které daňové právo spravuje.

Daně jsou finančněprávním institutem, který plní především v podmínkách tržního hospodářství funkci hlavního zdroje příjmů státního rozpočtu, kterými jsou následně hrazeny jeho výdaje. Vzhledem k tomu, že tato definice není zcela vyčerpávající a jednoznačná, je nutné přistoupit k vymezení daní pomocí jejich **charakteristických znaků**:⁶

- daň je vždy určité peněžní plnění (platba),⁷

³ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 12. ISBN 978-80-7400-440-7

⁴ GRŮŇ, L'. *Daňové právo*. Brno: Akademie Sting, 2011, s. 36. ISBN 978-80-8748-201-8

⁵ ŠIROKÝ, J. A KOL. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 292. ISBN 978-80-7400-005-8

⁶ GRŮŇ, L'. *Daňové právo*. Brno: Akademie Sting, 2011, s. 5. ISBN 978-80-8748-201-8.

⁷ Daň ve formě zvláštních služeb nebo naturálních plnění v podmínkách tržního hospodářství se již nevyskytuje, z toho důvodu není možné ani takováto plnění či protislužby považovat za formu daní, viz GRŮŇ, L'. *Daňové právo*. Brno: Akademie Sting, 2011, s. 5. ISBN 978-80-8748-201-8.

- daň je peněžní plnění, které ukládá stát určitým povinným subjektům, např. prostřednictvím obecně závazného právního předpisu,
- výše daňového zatížení musí být předem určena v příslušném právním předpise,
- pro daň je dále typické, že je určena doba (termín) její splatnosti. Tato skutečnost představuje významný znak jak ve vztahu k plátcí daní, tak i ve vztahu ke státnímu rozpočtu nebo rozpočtu obce,
- daň je zpravidla opakující se peněžní plnění (kromě daní vybíraných jednorázově, které se však svou povahou spíše blíží poplatkům),
- daň se vybírá na úhradu veřejných, především pak státních potřeb,
- s povinností placení daně se nespojuje adekvátnost určitého konkrétního úkonu nebo jednání ze strany státu.

Především poslední bod uvádí, že charakteristickým rysem daní je, že splnění daňové povinnosti nezakládá nárok na žádné konkrétní plnění ze strany státu nebo jiného příjemce daňových plateb. Tato skutečnost tak znamená, že daně jsou neekvivalentní, na rozdíl od jiných druhů veřejných plateb, kterými jsou např. poplatky nebo clo.⁸

Pokud budou vzaty v potaz všechny výše uvedené skutečnosti, je možné dospět k závěru, že **daň je povinná, zákonem stanovená platba, vybíraná státem, obcemi nebo jinými veřejně právními subjekty na úhradu veřejných potřeb, a to v předem určené výši a s předem určeným termínem splatnosti.** Jedná se tak v podstatě o transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru. Z toho tedy plyne, že daně jsou produktem politiky a představují jeden z nejdůležitějších nástrojů řízení hospodářství státu.

Daně jsou z ekonomického hlediska velmi důležitým nástrojem fiskální politiky státu, s čímž souvisí také funkce, které daně, resp. veřejné finance, státu plní. Obecně jsou rozlišovány tři typy funkcí:⁹

- funkce alokační,
- funkce redistribuční,
- funkce stabilizační.

Pokud jde o první typ funkce, **alokační**, jedná se o tradiční a jednu z nejstarších funkcí daní. Především v minulosti se jednalo o zabezpečení hlavních mocenských struktur

⁸ GRÚŇ, L'. *Daňové právo*. Brno: Akademie Sting, 2011, s. 6. ISBN 978-80-8748-201-8.

⁹ GRÚŇ, L'. *Daňové právo*. Brno: Akademie Sting, 2011, s. 7–8. ISBN 978-80-8748-201-8.

státu z pohledu jejich financování. V současnosti alokační funkce veřejných financí, a tedy i daní, souvisí se zajišťováním tzv. veřejných statků, které nelze zabezpečovat v potřebné míře prostřednictvím tržního mechanismu. V souvislosti s alokační funkcí se někdy uvádí také funkce akumulační, která vychází ze skutečnosti, že daně tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu a rozpočtu obcí.

Funkce redistribuční souvisí s využitím daní na redistribuci disponibilních zdrojů v zájmu jejich lepšího využití. Podstatou je především umožnit, aby daně plnily určitou roli při ovlivňování rozsahu a struktury výroby a spotřeby. Míra a způsob redistribuce mohou být však v různých zemích rozdílné.

Stabilizační funkce souvisí se stabilizací veřejných rozpočtů. Tato funkce začala svou důležitost zvyšovat až v souvislosti s hospodářskými krizemi, především pak v 30. letech minulého století, kdy globální ekonomiku postihla Velká deprese. Tato funkce do jisté míry souvisí s tím, že prostřednictvím státních (vládních) výdajů je možné stimulovat agregátní poptávku.

Kromě výše uvedených funkcí existují ještě další **dvě specifické funkce** daní, kterými jsou:¹⁰

- funkce sociální,
- funkce kriteriální.

Funkce sociální vychází z potřeby určit a odlišit výše daně podle rodinných a sociálních poměrů, tzn. jedná se o uvědomění si, že výrazné daňové zatížení ovlivňuje sociální status jednotlivců, rodin apod. **Kriteriální funkce** pak představuje označení pro co nejefektivnější využití výrobních prostředků. Daňová povinnost je přímo závislá na předem určených kritériích, např. při dani z pozemku to může být jeho průměrná výnosnost, které je možné dosáhnout.

1.1.2 Daňová soustava

Daňový systém zahrnuje daňovou soustavu, která představuje souhrn všech daní placených v daném státě, soustavu institucionálního zabezpečení správy daní, nástroje,

¹⁰ GRÚŇ, L'. *Daňové právo*. Brno: Akademie Sting, 2011, s. 7–8. ISBN 978-80-8748-201-8.

kteře jsou ve vztahu k daním aplikovány, dále také kritéria vnitřního členění tohoto systému a vzájemné vztahy jeho jednotlivých částí.

To, co určuje charakter daňové soustavy, je **daňová politika**, resp. obsah jednotlivých daňových zákonů. Daň jako hlavní a nenahraditelný zdroj příjmů státního rozpočtu zrcadlí daňovou politiku vlády, která určuje způsoby získávání potřebných prostředků na financování úlohy státu.¹¹

Aby bylo možné považovat daňovou soustavu za vhodnou, musí podle daňové teorie splňovat určité principy, kterými jsou:¹²

- **univerzálnost**, tj. v daňovém zákoně musí být co nejméně výjimek,
- **neutralita**, tj. ke všem daňovým subjektům se musí přistupovat stejně,
- **únosnost**, tj. daňový subjekt by měl být schopen daně zaplatit a přitom by mu mělo zůstat dostatek prostředků pro jeho potřeby,
- **spravedlnost**, tj. daňové subjekty by měly do dané soustavy platit přibližně stejným dílem,
- **efektivnost**, tj. náklady na výběr daní by měly být nižší, než je samotná daň,
- **výnosnost**, tj. vybrané daně by měly spolehlivě pokrýt potřeby státního rozpočtu,
- **flexibilitnost**, tj. daně by měly být tvořeny tak, aby reagovaly na potřeby a změny, které probíhají v daném národním hospodářství.

Daňová soustava obecně rozlišuje mezi daněmi **přímými a nepřímými**, neboť toto dělení odpovídá způsobu jejich placení.

Daně přímé představují takový typ daně, který je povinen zaplatit ten, komu vzniká důchod (příjem) nebo ten, kdo nabývá či vlastní majetek.¹³ Daně přímé se označují za přímé z toho důvodu, že se jim není možné vyhnout, neboť jsou **daněmi adresnými**, tj. není možné daňovou povinnost přesunout na jinou osobu. Z uvedené charakteristiky tak plyne, že přímé daně je možné dále členit na další dvě skupiny, a to na:¹⁴

¹¹ GRÚŇ, L'. *Daňové právo*. Brno: Akademie Sting, 2011, s. 33–34. ISBN 978-80-8748-201-8.

¹² PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii: daňová soustava ČR*. Olomouc: Univerzita Palackého, 2006, s. 10. ISBN 80-244-1298-5.

¹³ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 193. ISBN 978-80-7400-440-7.

¹⁴ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii: daňová soustava ČR*. Olomouc: Univerzita Palackého, 2006, s. 22. ISBN 80-244-1298-5.

- **daně důchodové** (příjmové), které postihují důchod (příjem), přičemž výše daně se odvíjí od výše důchodu poplatníka (typickým příkladem této daně je daň z příjmu fyzických a právnických osob),
- **daně majetkové** postihují majetek vlastníka. V rámci majetkových daní je možné rozlišit mezi daněmi placenými pravidelně (např. daň z nemovitostí) a daněmi placenými nepravidelně (např. daň z převodu nemovitostí).¹⁵ Majetkové daně obecně zahrnují daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, daň darovací a dědickou.

Nepřímé daně představují daně, které se uvalují na spotřebu a které hradí výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů. Prostřednictvím ceny má však možnost tuto daň přenést na jiný subjekt (spotřebitele).¹⁶ Tento typ daní je tudíž neadresný, nerozlišuje mezi příjmem či majetkovou situací toho, kdo tuto daň platí. Tato skupina daní se v praxi označuje jako **daně spotřební**. Nepřímé (spotřební) daně je možné dále dělit podle jejich šíře a záběru zboží a služeb na dvě základní skupiny, a to:¹⁷

- **spotřební daně všeobecné**, které jsou stanoveny pro všechny skupiny zboží a služeb, a běžně se označuje jako univerzální daň (typický příklad je daň z přidané hodnoty),
- **akcízy**, které jsou stanoveny pro jednotlivé (vybrané) druhy komodit a označují se jako selektivní daň (spotřební daň z lihu, tabákových výrobků apod.). V reálné praxi se však stanovují na úrovni zpracovatelů (dovozců), nikoliv v místě spotřeby.

1.2 Základní prvky daňové konstrukce

Daňová povinnost a podmínky jejího vzniku, trvání a zániku jsou vždy stanoveny zákonem, resp. příslušným právním předpisem. Požadavek zákonnosti daní bývá stanoven ve většině případů také ústavou jednotlivých zemí. Např. Listina základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku ČR (čl. 11 odst. 5 Listiny základních

¹⁵ GRÚŇ, L'. *Daňové právo*. Brno: Akademie Sting, 2011, s. 39. ISBN 978-80-8748-201-8.

¹⁶ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 187. ISBN 978-80-7400-440-7.

¹⁷ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii: daňová soustava ČR*. Olomouc: Univerzita Palackého, 2006, s. 23. ISBN 80-244-1298-5.

práv a svobod), stanovuje, že daně a jiné poplatky je možné ukládat jen na základě zákona. Daňové a poplatkové zákony pak určují náležitosti daňověprávního vztahu, jeho prvky apod.

Aby mohl daňověprávní vztah vzniknout, musí se vyznačovat určitými náležitostmi. Obecným předpokladem vzniku existence daňověprávního vztahu je vždy, jako u všech právních vztahů, právní norma. Ze samotné právní normy většinou však samo o sobě nevznikají právní vztahy. Okolnosti, které způsobují vznik, změnu nebo zánik právních vztahů, a tím i vedou k určitým právním následkům, se nazývají v právní terminologii **právními skutečnostmi**.¹⁸

K základním prvkům právní konstrukce daní (daňová konstrukce) se řadí **subjekty daně, daňový předmět (objekt), daňový základ a daňová sazba**. Ve většině případů se k prvkům daňové konstrukce řadí také splatnost daně. Jiní autoři, např. Habarta, Šedová¹⁹ uvádí, že k základním prvkům daňové techniky se řadí daňový subjekt, daňový objekt, sazba daně, způsob placení daní, do něhož spadá také časový aspekt, tj. splatnost daně.

V neposlední řadě je nutné upozornit na skutečnost, že platné daňové zákony mohou samy o sobě stanovovat další náležitosti daňové techniky, kterými mohou být např. ustanovení o zvyšování či snižování daní či daňového základu, osvobození od daně, ustanovení o minimální dani apod.

1.2.1 Subjekt daně

Subjektem daně se myslí osoba (fyzická či právnická), která je podle zákona povinna platit daně. Takto vymezená právnická či fyzická osoba se označuje za **poplatníka daně**. V podmínkách ČR byl poplatník daně vymezen podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,²⁰ a jedná se o osobu, jejíž příjem, majetek nebo úkony byly přímo podrobeny dani. V celé řadě případů neodvádí daň samotný poplatník, ale tuto povinnost většinou ukládá zákon jiné osobě, která se označuje za **daňového plátce**. Daňovým plátcem je pak myšlena osoba, která pod vlastní

¹⁸ BOGUSZAK, J., J. ČAPEK a A. GERLOCH. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha: Aspi, 2004, s. 83. ISBN 80-735-7030-0.

¹⁹ HABARTA, R. a M. ŠEDOVÁ. *Daně a daňové poradenství I. – Daně*. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2011, s. 13–20. ISBN 978-80-7314-249-0.

²⁰ Tento zákon byl nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., o daňovém řádu.

majetkovou odpovědností odvádí **správci daně** vybranou daň nebo její srážku od daňových poplatníků.²¹

V případě, že poplatník nebo plátce není schopen či odmítá zaplatit stanovenou daň, ukládá v některých případech stát právní normou ručení subjektu, který má k poplatníkovi či plátcovi nebo ke zdaňovanému předmětu určitý vztah a jedná se o tzv. **daňového ručitele**. V praxi je však ustavení daňového ručitele zcela výjimečné.

Jak v případě daňového poplatníka, tak i plátce daně platí, že se jedná o subjekty zavázané ve smyslu splnění hmotněprávní daňové povinnosti. Subjektem oprávněným toto plnění přijímat a také vyžadovat je příslušný správce daně. V komplexu daňověprávních vztahů nejsou však práva a povinnosti rozvrženy zcela jednostranně, a zejména v oblasti procesní přísluší nemálo oprávnění též daňovým subjektům a povinností správcům daně.²²

1.2.2 Předmět daně

Předmětem daně je **příslušná ekonomická (hospodářská) skutečnost**, na jejímž základě je možné uložit daňovému poplatníkovi daňovou povinnost.

Na tomto místě je nutné poznamenat, že soudobá daňová teorie stanovuje, že předmět daně není zcela shodný s pojmem objekt daně, neboť objekt daně je zpravidla pojmem širším než předmět daně. Objektem daně může být např. daň z pozemků, tj. pozemků, které se nachází na území daného státu a jsou vedené v příslušném registru nemovitostí. Naproti tomu předmět daně je v tomto případě zúžen o pozemky zastavěné stavbami, o pozemky, na nichž se nacházejí lesy nebo lesy chráněné či mající zvláštní určení, o vodní plochy, s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb a pozemky určené pro obranu státu. Díky tomu tak užší pojetí, tj. předmět daně, přesně vymezuje, co je předmětem daně, a co není předmětem daně. V tomto smyslu daňové zákony zmiňují tzv. **osvobození od daně**.²³ Typickým příkladem

²¹ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 159. ISBN 978-80-7400-440-7.

²² BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 160. ISBN 978-80-7400-440-7.

²³ SAGIT. *Předmět daně* [online]. Ostrava: Sagit [cit. 2013-11-14]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_354.htm

osvobozených příjmů jsou např. sociální transfery, tj. dávky plynoucí z veřejných pojistných systémů, kdy příjemcům těchto dávek nevzniká daňová povinnost.²⁴

Z právního hlediska se předmět daně týká skutečné právní skutečnosti, která vede ke vzniku právního vztahu. Takovouto skutečností může být určitý příjem (důchod), věc, úkon nebo majetek, dále také určitá činnost (spotřeba, obrat) apod. Předmět daně také často rozhoduje o **názvu daně**, např. daň z příjmů, daň z nemovitostí, daň ze spotřeby apod. Určení daňového předmětu je základním východiskem pro stanovení **daňového základu**.²⁵

1.2.3 Základ daně

Základ daně se stanovuje v peněžních jednotkách, eventuálně jiným způsobem na základě stanoveného předmětu daně, z něhož dochází k vyměření daně. Zatímco předmět daně říká, co je důvodem stanovení daňové povinnosti, daňový základ určuje, z čeho bude daň vyměřena. Cílem zjišťování základu daně je stanovení celkové částky zdanitelného předmětu a základ daně se pak stanoví podle zákona o jednotlivých daních, a to tak, aby jeho určení odpovídalo daňovým záměrům státu. Při zjišťování základu daně je nutné u výnosových a důchodových daní určit také výši připočitatelných a odpočitatelných položek. Základ daně může být vyjádřen v peněžních jednotkách nebo v nepeněžních, tj. jako daň specifická.²⁶

1.2.4 Sazba daně

Neméně důležitým prvkem daňové konstrukce jsou **sazby daně**. Sazba daně obecně představuje měřítko, na základě kterého se z daňového základu určí výška daňové povinnosti. V praxi může být sazba daně:²⁷

- pevně určená,
- poměrně určená.

²⁴ OCHRANA F. A KOL. *Veřejný sektor a veřejné finance*. Praha: Grada Publishing, 2010, s. 77. ISBN 978-80-247-3228-2.

²⁵ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 160. ISBN 978-80-7400-440-7.

²⁶ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 160. ISBN 978-80-7400-440-7.

²⁷ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 160–161. ISBN 978-80-7400-440-7.

Pevně určená sazba daně představuje daň, která je stanovena pevným procentem. Poměrná sazba daně je zpravidla určena procentuálním poměrem daňového zatížení k daňovému základu. Poměrná sazba daně může být dále **lineární**, tj. stanovena jen jedna výše daně v procentech, dále může být **progresivní**, tj. odstupňovaná prostřednictvím daňových pásem směrem nahoru, nebo **degresivní**, tj. odstupňovaná prostřednictvím daňových pásem směrem dolů. Základní rozdíl mezi progresivní a degresivní sazbou daně spočívá v tom, že v případě progresivního zdanění s růstem daňového základu roste sazba, a naopak v případě degresivního zdanění s růstem daňového základu sazba daně klesá.

Mimo to mohou být progresivní sazby progresivně klouzavé nebo progresivně stupňovité. Při sazbách progresivně stupňovitých (v současnosti stupňovitě progresivní sazba není v daňové soustavě ČR zastoupena) dochází k ostrému zvýšení daně, při sazbě progresivně klouzavé je tento přechod pozvolný. Z hlediska legislativní techniky je to zajištěno tak, že u sazeb progresivně stupňovitých se vyšší procentní sazba uplatňuje **vždy na celý základ daně**, zatímco u sazeb progresivně klouzavých **jen na tu část daňového základu**, která přesahuje určitou hranici, přičemž zbývající část základu se i nadále zdaňuje nižší procentní sazbou.²⁸

Podle jiného hlediska je možné daňové sazby členit na:²⁹

- daně jednotné,
- daně diferencované.

1.2.5 Splatnost daně

Splatností daní je myšlen okamžik, se kterým právní předpis spojuje provedení příslušné platební povinnosti poplatníkem. Z formálně právního hlediska jde o obdobný časový prvek v právních vztazích, jaký existuje i u jiných peněžních závazků. Specifičnost daňových lhůt spočívá v tom, že tyto platební povinnosti představují podíl státu na ročně vyprodukovaném hrubém domácím produktu, proto i normální splatnost je často umísťována do období tohoto roku, v němž byl odčerpaný domácí produkt vytvořen. U každé daně je stanovena doba, kdy má nastat její splnění. Tato doba je

²⁸ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 161–162. ISBN 978-80-7400-440-7.

²⁹ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 161–162. ISBN 978-80-7400-440-7.

stanovena buď k určitému dni, nebo určitou lhůtou. Může se jednat o jednu lhůtu, kdy je daň splatná **jednorázově**, anebo více lhůt v případě vyšší daňové povinnosti, kdy se daň platí ve **splátkách** nebo formou **záloh** s následným vyúčtováním.³⁰

Nedodržení splatnosti daně je postiženo tzv. **daňovou sankcí**, např. v podobě úroku z prodlení, pokut apod. Daňové sankce patří mezi prvky daňové techniky, které jsou formou postihu těch poplatníků, kteří řádně a včas neplní své povinnosti vůči státu, nebo těch poplatníků, kteří se pokouší o skrytí daňové povinnosti ve formě daňového úniku.

1.3 Správa daní a daňové řízení

V rámci této poslední podkapitoly je pozornost zaměřena na obecnou charakteristiku správy daní, včetně vymezení orgánů správy daní a poplatků, dále na vymezení daňového řízení, jeho zásad, fází, opravných prostředků, včetně nástinu exekučního řízení.

1.3.1 Vymezení správy daní

Při výkladu správy daní a daňového řízení je nutné – alespoň v hrubých rysech – objasnit právní normy, které tyto instituty upravují. Jedná se především o právní úpravy, které spadají do rámce **daňového práva procesního**. Daňové právo procesní je možné vymezit jako souhrn právních norem, jejichž úlohou je upravit výkon správy daní, včetně procesního postupu orgánů spravujících daně a dalších oprávněných orgánů při projednávání a rozhodování ve věcech daní a při exekuci daňových rozhodnutí. Daňové právo procesní tvoří tedy souhrn právních norem upravujících daňové vztahy, které vznikají při organizaci a při výkonu daňové správy. V rámci výkonu správy daní upravují také právní normy týkající se daňového řízení a daňového exekučního řízení.³¹

Správou daně se rozumí především právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností všech daňových subjektů.

³⁰ GRÚŇ, L'. *Daňové právo*. Brno: Akademie Sting, 2011, s. 46. ISBN 978-80-8748-201-8.

³¹ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 255–256. ISBN 978-80-7400-440-7.

Orgány správy daně jsou správci daně, tj. každý správní orgán, případně i jiný orgán, pokud jej zvláštní zákon v příslušném rozsahu zmocňuje k výkonu správy daní. Jako správci daně vystupují především **orgány finanční správy a orgány celní správy**, dále také jiné správní či jiné státní orgány.³² Správa daní je v rámci ČR rozdělena mezi tyto orgány tak, že veškeré daně spravují orgány finanční správy, s výjimkou spotřebních daní, energetických daní a daně z přidané hodnoty při dovozu neplátci, které spravují orgány celní správy.

Místní příslušnost správy daní se v rámci ČR řídí u fyzické osoby místem jejího trvalého pobytu, u právnické osoby pak sídlem jejího podnikání.

1.3.2 Daňové řízení a jeho zásady

Daňové řízení neboli daňový proces představuje postup při realizaci oprávnění při správě daní a poplatků. Jedná se tedy o řízení ve věcech daní a poplatků, odvodech, zálohách na tyto platby a o odvodech za porušení rozpočtové kázně. Daňové řízení je zahájeno dnem podání nebo dnem vyrozumění o prvním úkonu správce daně. V rámci ČR je daňové řízení upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád). Daňový řád je procesním předpisem v daňovém právu a upravuje postup správců daní a dále práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.

Daňové řízení je prováděno v souladu s **hlavními zásadami** správy daní, kterými jsou:^{33, 34}

- **zásada zákonnosti**, tj. správci daně postupují při správě daní v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy,
- **zásada zákazu zneužití pravomoci správního uvážení**, tj. správci daně si nemohou výkladem právních předpisů rozšiřovat své kompetence a jednat a rozhodovat ve věcech, které jim podle zákona nepřísluší. Stejně tak nemohou zneužívat správní uvážení. Ve své činnosti musí dodržovat zásadu, podle které

³² PEJŘIMOVSKÝ, P. *Správa daní a poplatků* [online]. Prodopravce.cz [akt. 2010-01-12]. Dostupné z: www.prodopravce.cz/informace-12-4.php

³³ Sbíрка zákonů České republiky (2009). Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

³⁴ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 259–260. ISBN 978-80-7400-440-7.

platí, že pokud zákon stanoví pro rozhodování pevná kritéria, není pro správní uvážení vůbec prostor,

- **zásada přiměřenosti**, tj. správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní,
- **zásada procesní rovnosti**, tj. osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti,
- **zásada součinnosti**, tj. osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují,
- **zásada poučovací**, tj. správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech,
- **zásada vstřícnosti a slušnosti**, tj. správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilosti. Správa daně předpokládá tzv. klientský přístup správce daně i jeho úředních osob vůči zúčastněným osobám,
- **zásada rychlosti řízení**, tj. správce daně postupuje bez zbytečného protahování. Obecnou ochranu při jejím porušení obsahuje ustanovení o ochraně před nečinností,
- **zásada hospodárnosti**, tj. správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady,
- **zásada volného hodnocení důkazů**, tj. správce daně při dokazování hodnotí všechny důkazy podle své vlastní úvahy,
- **zásada legitimního očekávání**, tj. správce daně vždy dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly,
- **zásada neveřejnosti**, tj. správa daní není veřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek, které stanovuje daňový řád nebo jiný zákon, zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozví,

- **zásada officiality a zásada vyhledávací**, tj. správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.

1.3.3 Fáze daňového řízení

Daňové řízení podle § 134 daňového řádu se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení jeho úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tj. po dobu, po kterou je možné daň stanovit, vybrat a vymoci.

Specifičnost daňového řízení v podmínkách ČR spočívá v tom, že probíhá souvisle a nepřetržitě s existencí daňové povinnosti, pokud není dosaženo cíle správy daní. Daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se rozumí **řízení nalézací**, které může zahrnovat řízení vyměřovací, doměřovací nebo řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení vyměřovacím nebo doměřovacím. Druhým typem dílčího řízení je **řízení související s placením daní**, které může zahrnovat řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, o zajištění daně, řízení exekuční a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení o posečkání daně, o mimořádných opravných prostředcích apod.³⁵

Samotné **placení daní** je upraveno v § 149 daňového řádu a zahrnuje evidenci, vybírání, zajištění a vymáhání daní, včetně daňové exekuce. Cílem placení daní je zajištění úhrady daní.³⁶ Přitom je stanoveno, že daň se platí v české měně, a to buď formou bezhotovostního převodu, nebo ve formě hotovosti. Lhůta pro placení daní je stanovena v § 160 daňového řádu a činí 6 let. Nedoplatek není možné vybrat ani vymáhat po uplynutí této lhůty. Lhůta pro placení daně začíná běžet dnem splatnosti daně a může být výjimečně prodloužena až na 20 let.

Součástí daňového řízení jsou také opravné prostředky, které se týkají přezkoumání rozhodnutí vydaného správcem daně. Mezi základní typy **opravných prostředků** patří opravné prostředky řádné a mimořádné. **Řádné opravné prostředky**

³⁵ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 270–272. ISBN 978-80-7400-440-7.

³⁶ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 273. ISBN 978-80-7400-440-7.

směřují proti nepravomocnému rozhodnutí a zahrnují odvolání a rozklad. Odvolání je upravené v § 109–116 daňového řádu a je možné je podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Rozklad je upraven v § 108 odst. 2 daňového řádu a jedná se o opravný prostředek proti rozhodnutí, které vydal ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v jeho čele. O rozkladu rozhoduje úřední osoba, která stojí v čele ústředního správního orgánu, např. ministr financí. **Mimořádnými opravnými prostředky** se myslí prostředky, které směřují proti pravomocnému rozhodnutí a jediným mimořádným prostředkem je obnova řízení, která je upravena v § 117–120 daňového řádu.³⁷

1.3.4 Exekuční řízení

Daňový řád pamatuje také na situace, kdy byla správně zjištěna a stanovena daň, nicméně nedošlo k jejímu uhrazení. Vymáhání daně se týká exekuce na peněžité plnění. Předpokladem pro vymáhání je, že částka daně nebyla uhrazena a uplynul již den její splatnosti. V tomto případě může správce daně přistoupit k jejímu vymáhání v souladu s ustanovením § 175 daňového řádu. Správce daně může daňovou exekuci provést vlastními silami, návrhem na výkon rozhodnutí soudu, přihlášením do veřejné dražby nebo uplatněním insolvenčního návrhu. Jedním ze způsobů vymáhání nedoplatku je právě daňová exekuce, která představuje řízení prováděné správcem daně v rámci správy daní.³⁸ Daňová exekuce se zahajuje **vydáním exekučního příkazu**, který obsahuje kromě obecných náležitostí také způsob jejího provedení, dále výši nedoplatku, výši exekučních nákladů a odkaz na exekuční titul.³⁹ Ve výroku exekučního příkazu musí být také nařízení týkající se exekuce úroku z prodlení k částce, pro kterou je daňová exekuce nařizována a správce daně uvede způsob výpočtu úroku. Exekuční příkaz je následně zaslán daňovému dlužníkovi do jeho vlastních rukou a je možné se proti němu odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení.

Po nařízení daňové exekuce může nastat situace, že jak daňový dlužník, tak správce daně mají důvody k tomu, aby exekuce byla odložena nebo zcela zrušena.

³⁷ Sbírnka zákonů České republiky (2009). Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

³⁸ SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 153–154. ISBN 978-80-7380-223-3.

³⁹ Exekučním titulem je výkaz nedoplatků, vykonané rozhodnutí, kterým se ukládá peněžité plnění nebo vykonatelný zajišťovací příkaz.

K odložení exekuce může dojít např. v případě, pokud se šetří skutečnosti rozhodné pro zastavení daňové exekuce apod. K úplnému zastavení daňové exekuce může dojít, pokud např. odpadl důvod pro daňovou exekuci apod.⁴⁰

⁴⁰ Sbírka zákonů České republiky (2009). Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

PRAKTICKÁ ČÁST

2 DAŇ Z PŘÍJMŮ

V rámci této části je hlavní pozornost zaměřena na daň z příjmů, resp. na daň z příjmů fyzických osob. V následující kapitole této části se seznámíme s historií právní úpravy systému daní. Další kapitoly se týkají vývoje soustavy daní v ČR, klasifikace daní a daňové soustavy ČR, tzn. její charakteristiky a právní úpravy. Poslední kapitola této části objasňuje daň z příjmů fyzických osob v podmínkách ČR včetně všech náležitostí, které jsou s touto problematikou spojeny.

2.1 Historický exkurz právní úpravy systému daní

V mnoha odborných monografiích je možné se dočíst, že daně jsou tak staré jako lidstvo samo. Tuto skutečnost je možné podložit hned několika fakty. Hubinková uvádí, že již v Bibli je možné se dočíst, že desátá část úrody by měla být odevzdána k přerozdělení a k podpoře kněží.⁴¹ Grůň uvádí, že zápisy o výběru daní spadají z archeologického hlediska do období před naším letopočtem. Prokazatelně pak první zemí, kde byly daně vybírány, byl **Egypt**, ve kterém existoval tzv. **paralelní systém placení daní** v naturáliích (v obilí) a v penězích. Egypt zavedl za pomoci řeckých oborníků také tzv. **peněžní hospodářství**. Vybírání daní bylo svěřeno nájemcům, kteří do státní pokladny nejprve zaplatili určitou částku a pak daně vybírali za pomoci státního aparátu.

Další zemí, kde byly zavedeny z historického hlediska daně, bylo starověké **Řecko**, kde byly přímé daně **dobrovolné** a jejich placení se chápalo jako projev občanské uvědomělosti. Řekové si dále jako jedni z prvních osvojili používání peněz jako platidla a oběživa a i tato skutečnost napomohla k formování daňového systému.⁴²

Naproti tomu v **Římské říši** nedošlo k žádnému rozmachu v zavádění a vybírání daní. Nepodařilo se zde vybudovat tak funkční systém správy státních příjmů, jako v případě Egypta a Řecka. V období **starověku** sehrávaly daně roli významnou (nikoliv

⁴¹ HUBINKOVÁ, Z. A KOL. *Psychologie a sociologie ekonomického chování*. Praha: Grada Publishing, 2008, s.134–135. ISBN 978-80-247-1593-3.

⁴² GRŮŇ, L'. *Daňové právo*. Brno: Akademie Sting, 2011, s. 8–10. ISBN 978-80-8748-201-8.

však prvořadou) v zajištění příjmů panovníka. Daně byly v období starověku vybírány v naturální formě, většinou měly povahu jednorázové platby z pozemků, z hlavy, z prodeje, za propuštění otroka apod.

Ve **středověku** byly nejdůležitějším zdrojem příjmů tzv. **akcízy, domény, kontribuce a regály**. Akcízy byly vyhlášeny jako jednostranná vůle panovníka (stejně jako regály) a jednalo se o daně z prodeje. Domény byly naturálními daněmi z vlastnictví zemědělských a lesních ploch. Feudální formou přímé daně byly kontribuce. Jejich výše byla závislá na schválení Stavovského sněmu a byly uvalovány jako dávka z hlavy, hrubého výnosu, majetku apod. Regály představovaly dávky panovníkovi. V praxi se jednalo především o výběr celní, horní, mincovní, polní či solní daně.

S počátkem **novověku** se daně začaly postupně stávat pravidelnými (periodickými) zdroji státní pokladny. V této době hrály hlavní úlohu **akcízy a cla**. Kontribuce se staly dávkou odváděnou periodicky. Význam akcíz stoupl především po třicetileté válce, kdy již panovník nepotřeboval k vyhlášení souhlas stavu a mohl zvyšovat jejich sazby. Cla se z počátečních tranzitních a vývozních postupně měnila na dovozní se všemi důsledky plynoucími z této skutečnosti.⁴³ Z důvodu nutnosti pravidelných periodických příjmů začaly postupně v 19. století vznikat první **ucelené daňové soustavy**.⁴⁴ Byly formulovány zásady těchto soustav, především zásada všeobecnosti, která odbourávala do té doby platná privilegia šlechty. Přímé daně začaly postihovat občany podle majetku či příjmů, zdaněny byly také zisky a mzdy. Objevily se nové daně, jako např. výnosové daně z peněžitého výsledku výroby. Z akcízů se vyvinuly nepřímé daně, především pak spotřební daň, která začala narůstat, neboť se stala hlavním zdrojem státních příjmů. V některých zemích se objevovaly také tzv. obchodní daně.⁴⁵

Po první světové válce (ale i před ní) se začala zvyšovat role státu v ekonomice, což logicky vedlo k dalšímu daňovému zatížení obyvatelstva. Po skončení první světové války se využívaly válečné daně (zavedené v době války). Začaly být zaváděny také

⁴³ HUBINKOVÁ, Z. A KOL. *Psychologie a sociologie ekonomického chování*. Praha: Grada Publishing, 2008, s.134–135. ISBN 978-80-247-1593-3.

⁴⁴ HABARTA, R. a M. ŠEDOVÁ. *Daně a daňové poradenství I. – Daně*. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2011, s. 25–26. ISBN 978-80-7314-249-0.

⁴⁵ HUBINKOVÁ, Z. A KOL. *Psychologie a sociologie ekonomického chování*. Praha: Grada Publishing, 2008, s.134-135. ISBN 978-80-247-1593-3.

majetkové dávky (tzv. mimořádné majetkové daně). Začaly se rovněž objevovat problémy při zdaňování velkých podniků (daně s progresivní sazbou závislé na přiznání poplatníků), kdy vznikala neprůkaznost při zjišťování ziskovosti, která vedla k odvádění nízkých daní, popřípadě k tomu, že daně nebyly odváděny vůbec. Podíl nepřímých daní se v některých zemích zvyšoval jako důsledek zvýšení spotřebních daní a zavádění dalších daní.⁴⁶

Aplikace a zavádění daní v rámci jednotlivých státních útvarů s sebou nesla potřebu také zabezpečit příslušnou právní jurisdikci, která by zabezpečila vymahatelnost daní na straně jedné a na druhé straně také postižení těch, kteří se placení daní úmyslně vyhýbají. K tomuto např. Grůň uvádí, že k prvním představitelům školy finančního a právního jurismu patří Kašpar Klock, který uvedl v soulad hlavní poznatky scholastiky a principy římského práva. Daně považoval za trvalý a stálý zdroj příjmů státu a odmítal některé názory o mimořádném vybírání ve zvláštních případech. Doporučoval progresivní zdanění a zformuloval některé základní předpoklady fungování daňového systému, především podmínku veřejné prospěšnosti, obligatorní souhlas stavů a u majetkových daní ohlašovací povinnost, kde předpokládal sestavování seznamu majetku podrobeného zdanění a zavedení institutu majetkového přiznání. Klock prosazoval také zásadu ekonomické efektivity správy daní, kterou chápal jako porovnání škody na straně daňového poplatníka a veřejného užítku na straně státu jako příjemce daní, i když přímo nehovořil o propojenosti akumulace a alokace. K dalším významným osobám, které rozvíjely finanční jurismus byl Jean Bodin, který byl právníkem a publicistou a veřejně odmítal uznat roli papeže v jeho světovládné funkci. Jeho spis *De republica libri sex* obsahuje kromě státoprávních úvah i řadu výkladů národohospodářských a finančních. Zajímavou se jeví také pojednání o mincovní politice. Daň jako takovou chápal jako příspěvek na úhradu nákladů činností státu, která je veřejně-prospěšného charakteru. Poměrně odvážně se stavil na stranu těch, kdo navrhovali zavedení všeobecné daňové povinnosti, což znamenalo to, že Bodin podporoval myšlenky zdanění šlechty i církevního kléru.⁴⁷

⁴⁶ HABARTA, R. a M. ŠEDOVÁ. *Daně a daňové poradenství I. – Daně*. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2011, s. 25. ISBN 978-80-7314-249-0.

⁴⁷ GRŮŇ, L'. *Daňové právo*. Brno: Akademie Sting, 2011, s. 25–26. ISBN 978-80-8748-201-8.

2.2 Vývoj soustavy daní na území dnešní ČR

Široký a kol. uvádí, že za první zmínku o zavádění daní na území dnešní ČR, je zavedení **celních regálů knížetem Václavem**. Následně Boleslav I. zavedl tzv. daň z míru jako povinnou daň.⁴⁸ Knížetem Boleslavem byla zavedena také daň z ražby mincí. Později ve 14. století za vlády Lucemburků se objevily tři typy daní (berně), které byly vybírány podle osoby, která měla daň platit. Celé obyvatelstvo podléhalo **obecné dani** s výjimkou těch, kteří byli od daně osvobozeni. Konkrétně se tato daň vztahovala na světské obyvatelstvo a řeholní duchovenstvo, šlechtu a měšťanstvo. Povinnost platit **druhý typ daně** měla královská města a duchovní ústavy, které král pokládal za své vlastnictví. Poslední, resp. třetí daní byla **židovská daň**. Tato daň se vztahovala na židovské obyvatelstvo, které obývalo královské statky. Židovská daň byla vybírána v podobě ročních plateb.⁴⁹

Pro další vývoj daní na území českých zemí bylo významným mezníkem období **husitských válek**. V tomto období se novým knížetem stal Zikmund, který zavedl silný institut daní, tzn. byly zaváděny nové daně, jako např. daň z hlavy, která byla odvozená od počtu poddaných nebo daň kapitálová, která postihovala peněžitý majetek. Významnou změnou v daňovém systému bylo zavedení **všeobecné daně z vědomí**. Tato daň byla počítána ze všeho majetku, tzn. z majetku šlechtického, movitého, nemovitého, ale také i z úročeného majetku. Doba po husitských válkách byla spojena také s rozvojem spotřebních daní. Jednalo se především o zavedení daně z piva. Počátkem 16. století byl ustanoven první nejvyšší berní (daňový) úřad.⁵⁰

S nástupem **Habsburků** došlo k nové reorganizaci daňového systému, která spočívala především v zavedení nových druhů daní, jako např. domovní daně, daně z komínů, daně z krámů apod. Docházelo k rozvoji nepřímých daní, mezi které se řadily např. daň posudná neboli pivní, daň z prodeje apod. Tato doba byla spojena také s návratem k některým výlučným právům panovníka, tzn., docházelo k zavádění tzv.

⁴⁸ ŠIROKÝ, J. A KOL. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 34–36. ISBN 978-80-7400-005-8.

⁴⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, P. A KOL. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 277. ISBN 978-80-7380-155-7.

⁵⁰ STARÝ, M. a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 63–66. ISBN 978-80-87109-15-1.

královských regálů. Nejvýznamnějším regálem byl regál celní a mincovní a dále regál solní nebo židovský.⁵¹

Také následující **17. a 18. století** bylo spojeno se zaváděním nových daní. Jednalo se především o tzv. **camerale a contributionale**. Camerale zahrnovaly příjmy z nepřímých daní, poplatků a příjmy z výnosů z cel monopolů atd. Contributionale tvořily nepřímé daně, které se později začaly označovat jako kontribuce. Na konci 18. století proběhla významná reforma, která rozdělila daně na daně přímé a nepřímé.⁵² Z toho důvodu bývá konec 18. století označován v českých zemích jako počátek **formální moderní finanční správy**. Začalo docházet ke zřizování prvních ministerstev financí, dále ke zřizování zemských finančních ředitelství apod.⁵³ V období osvícenského absolutismu za vlády Marie Terezie a Josefa II. došlo k postupnému nahrazení kontribučních daní povinnou trvalou řádnou platbou z výtěžků půdy měšťanů a poddaných. Roku 1748 byl sestaven první seznam katastrů, tzv. „**Revisitační katastr**“, kde byla popsána všechna půda poddanská, což následně umožnilo vybírat daň z půdy, viz Široký a kol.⁵⁴

Následné 19. století je spojeno s **rozvojem centralizovaného systému daní, poplatků a dávek**. Významným posunem v tomto období bylo zavedení tzv. daňové spravedlnosti, která zaváděla minimum, za které se daň platit nemusela. Daňový systém se začal vyznačovat také vyššími počty a druhy daní, jako např. poplatky, regály, cly a monopoly. Postupně začalo docházet k právnímu ukotvení daňového systému. Prameny daňového práva, které byly v tomto období formovány, se aplikovaly až do období Československa. Součástí daňového systému bylo např. určení plátce daně, předmětu daně, obsahu daně nebo stanovení daňových sazeb. Výjimka z daňové povinnosti náležela panovníkovi a dalším členům vládnoucí dynastie. Právní teorie i praxe v této době také již zřetelně rozlišovala mezi subjektem daně a plátcem daně.⁵⁵

K dalším velkým změnám v daňovém řádu začalo docházet v období **socialismu**. Struktura daňové správy, která byla v předchozím století budována, byla zrušena.

⁵¹ STARÝ, M. a kolektiv, *Dějiny daní a poplatků*, Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 73–76

⁵² HABARTA, R. a M. ŠEDOVÁ. *Daně a daňové poradenství I. – Daně*. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2011, s. 23-24. ISBN 978-80-7314-249-0.

⁵³ SCHELLE, K., a kolektiv, *Dějiny české veřejné správy*, Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 246–248. ISBN 978-807-3802-035.

⁵⁴ ŠIROKÝ, J. A KOL. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 34–36. ISBN 978-80-7400-005-8.

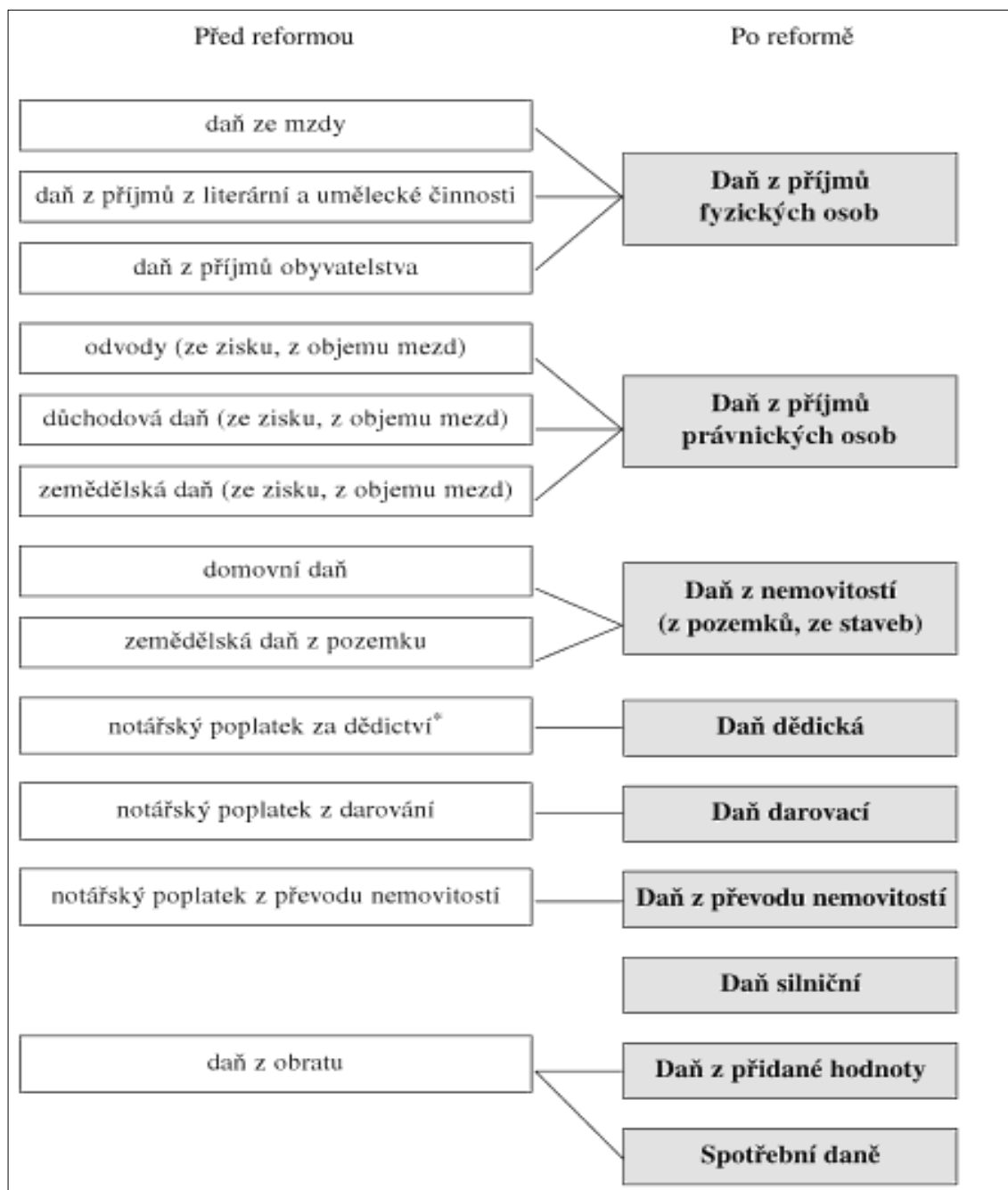
⁵⁵ STARÝ, M. a kolektiv, *Dějiny daní a poplatků*, Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 88–91. ISBN 978-80-87109-15-1.

Zrušeny byly i dosavadní daňové úřady a daňovou správu začaly vykonávat národní výbory. V letech 1949–1952 tvořily soustavu státních příjmů daně přímé, nepřímé, poplatky, odvody ze zisků a jiné odvody státních podniků. Mezi daně přímé patřila daň ze mzdy, zemědělská daň, živnostenská daň, daň z úroků z úsporných vkladů, z literární a umělecké činnosti a daň ze samostatné činnosti. Nepřímé daně byly po roce 1949 významně změněny, a to do podoby tzv. všeobecné nákupní daně. Pro potřeby centrálního hospodářství byla zavedena tzv. nepřímá všeobecná nákupní daň, která byla ukládána v podobě daně z obratu, z přepychu nebo z vyrovnávacích částek.⁵⁶

Po **pádu komunismu v roce 1989** bylo zřejmé, že doposud aplikovaná daňová soustava není schopna fungovat v podmínkách tržního hospodářství. Provedená daňová reforma byla poměrně rozsáhlá. Následující obr.1 dokumentuje soustavu daní před provedením daňové reformy a soustavu daní po provedení daňové reformy, platnou k 1. lednu 1993.

⁵⁶ STARÝ, M. a kolektiv, Dějiny daní a poplatků, Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 164–165. ISBN 978-80-87109-15-1.

Obrázek 1: Soustava daní před provedením daňové reformy a soustava daní po provedení daňové reformy, platnou k 1. lednu 1993.



Zdroj: Široký a kol.⁵⁷

⁵⁷ ŠIROKÝ, J. A KOL. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 45. ISBN 978-80-7400-005-8.

Hlavní rysy reformované daňové soustavy z roku 1992, platné od 1. 1. 1993, zůstaly zachované do současnosti. Pouze dva původní zákony, tj. zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, byly nahrazeny novými zákony, a to zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Ostatní daně se vybírají na základě původních zákonů z roku 1992, samozřejmě mnohdy podstatně novelizovaných. S účinností od 1. ledna 2008 byly v ČR nově zavedeny také tzv. ekologické daně.⁵⁸

2.3 Klasifikace daní a daňová soustava v ČR

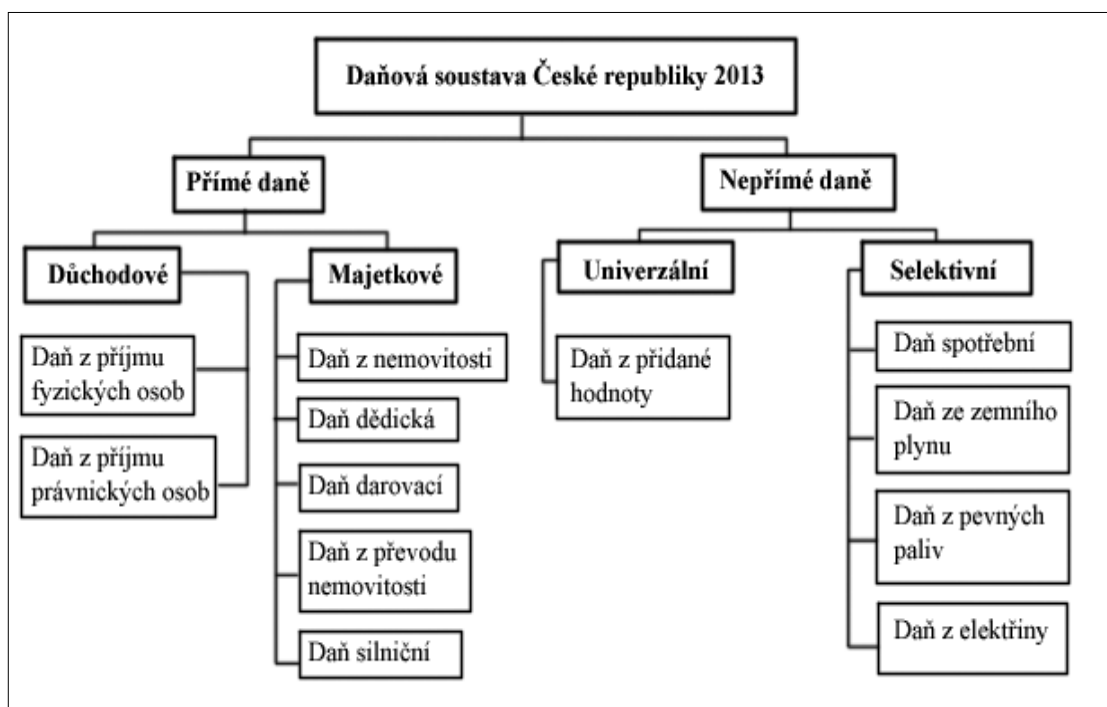
Daňová soustava ČR, resp. ustanovení o tom, jakými přímými či nepřímými daněmi je tvořena, byla ustanovena zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, přijatým Federálním shromážděním České a Slovenské federativní republiky. Tento zákon byl na základě zákona č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem Československé federativní republiky, převzat do právního řádu ČR. S účinností k 1. lednu 2004 byl zákon o soustavě daní **zrušen** zákonem o spotřebních daních č. 353/2003 Sb. V současnosti se daňová soustava ČR skládá z jednotlivých daní upravených jednotlivými právními předpisy.

Na základě zákona č. 261/2007, o stabilizaci veřejných rozpočtů, byly do soustavy daní ČR k 1. lednu 2008 nově přidány tzv. ekologické neboli energetické daně. Jedná se o daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv. Tyto daně bylo nutné zavést v souladu s podmínkami členství České republiky v Evropské unii.⁵⁹ Soustavu daní platnou v současnosti ilustruje obr. 2.

⁵⁸ ŠIROKÝ, J. A KOL. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 46. ISBN 978-80-7400-005-8.

⁵⁹ SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 30–35. ISBN 978-80-7380-223-3

Obrázek 2: Daňová soustava ČR



Zdroj: SOVOVÁ, O. a Z. FIALA,⁶⁰ vlastní úprava

Současná daňová soustava ČR se v užším slova smyslu skládá z daní, které se dělí na daně přímé a nepřímé a jsou upraveny příslušnou legislativou. Jako přímé daně se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku nebo majetek. **Přímé daně** v podmínkách ČR zahrnují důchodové daně a majetkové daně.

Důchodové daně, které jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zahrnují dva typy daní, a to daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Toto rozdělení reflektuje hledisko subjektu daně a postihuje veškeré přírůstky majetku vyplývající z jakékoli výdělečné činnosti. Daň z příjmů právnických osob se týká daně ze zisku podnikatelských a neziskových organizací. Podléhají jí tedy příjmy z veškeré činnosti a z nakládání

⁶⁰ SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 30–35. ISBN 978-80-7380-223-3.

s veškerým majetkem firmy. Daň z příjmů fyzických osob pak postihuje příjmy jednotlivců z jejich pracovní činnosti.⁶¹

Majetkové daně zahrnují daň z nemovitostí, která je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o univerzální přímou daň majetkového typu, která se váže k vlastnictví veškerých nemovitostí (staveb, pozemků, bytů a nebytových prostorů), nacházejících se na území ČR. Poplatníkem této daně může být i uživatel či nájemce nemovitosti. Mezi další majetkové daně patří silniční daň, která je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. Silniční dani podléhají v současnosti silniční motorová vozidla sloužící k podnikatelské činnosti, nebo pokud je vozidlo používáno v souvislosti s podnikatelskou činností a dále veškerá vozidla přesahující hmotnost 12 tun. Mezi majetkové daně dále patří převodní daně, které zahrnují daň dědickou, darovací a daň z převodu nemovitostí a souhrnně jsou upraveny zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Tyto daně na rozdíl od daně z nemovitostí postihují majetek ve stavu pohybu. Jsou spojeny se změnou v osobě vlastníka, zdaňováno je tedy nabytí či převod majetku novým vlastníkem.⁶²

Pokud jde o **nepřímé daně**, pak se jedná o daně, které se uvalují na spotřebu, a které hradí výrobce nebo prodejce, resp. poskytovatel služeb. V ČR je základní nepřímou daní daň z přidané hodnoty, která se řadí mezi tzv. **všeobecné nepřímé daně**. Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Této dani podléhají veškerá zdanitelná plnění (dodání zboží, poskytování služeb, převod nebo přechod nemovitosti při veřejné dražbě) v tuzemsku, dále zboží z dovozu a příležitostná mezinárodní autobusová přeprava osob, uskutečňovaná zahraničním provozovatelem v tuzemsku. Nepřímými daněmi, které zatěžují prodej a spotřebu určitých komodit, jsou daně spotřební, které se řadí mezi tzv. **výběrové nepřímé daně** a jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Tyto daně nemají sazbu stanovenou procentem z ceny, jako je tomu v případě daně z přidané hodnoty, ale pevnou částkou na jednotku

⁶¹ SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 30–35. ISBN 978-80-7380-223-3.

⁶² SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 99–114. ISBN 978-80-7380-223-3.

množství. Od 1. ledna 2008 se do skupiny výběrových nepřímých daní řadí také tzv. ekologické neboli energetické daně, které postihují elektřinu, zemní plyn a pevná paliva (uhlí) a jsou zdaňovány v okamžiku dodání konečnému spotřebiteli. Jednotlivé komodity mají různé sazby daně a vztahuje se na ně různé daňové zvýhodnění. Souhrnně jsou ekologické neboli energetické daně upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.⁶³

2.4 Charakteristika daně v rámci daňové soustavy ČR

Pokud jde o samotný termín daň, pak je nutné v tomto směru poznamenat, že jak uvádí Sovová a Fiala, v českém právním řádu není žádným právním předpisem definován pojem **daň**. Z právního hlediska se jedná o platební povinnost, kterou stanoví stát zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb. Tato platba se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností, což znamená, že se ukládá jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu. Daně jsou placené pravidelně v určitých, zákonem stanovených intervalech nebo při určitých okolnostech.⁶⁴ **Požadavek zákonnosti** daní je v rámci ČR zakotven v Listině základních práv a svobod,⁶⁵ která je součástí ústavního pořádku ČR, v čl. 11 odst. 5 se uvádí, že: „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“. Tato konstrukce zároveň koresponduje s čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, kde se uvádí: „*Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá*“. V čl. 4 odst. 2 Listiny základních práv a svobod se dále uvádí, že: „*povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod*“.

⁶³ SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 37. ISBN 978-80-7380-223-3.

⁶⁴ SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 26–29. ISBN 978-80-7380-223-3.

⁶⁵ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.

Pro každý druh daně musí být stanoveny zákonem základní prvky konstrukce daní. Mezi tyto prvky se řadí:⁶⁶

- subjekt daně,
- objekt daně,
- základ daně,
- sazba daně,
- splatnost daně.

O této problematice bylo pojednáváno v předchozí části práce, kde je možné se blíže s těmito pojmy seznámit. Pokud jde o samotnou klasifikaci daní, pak nejčastějším způsobem jejich třídění je dělení na daně přímé a nepřímé.

2.5 Daň z příjmů fyzických osob v podmínkách ČR

Vzhledem k tomu, že v předchozích částech této práce byla pozornost zaměřena na obecnou charakteristiku daňové soustavy ČR, je nyní přistoupeno k objasnění daně z příjmů fyzických osob v podmínkách ČR. Důvodem, proč pro analýzu byla zvolena právě tato daň, je, že se jedná o jednu z nejdiskutovanějších daní, neboť postihuje příjmy fyzických osob. Ve skutečnosti není snad ani možné, aby se některá fyzická osoba s touto daní ve svém životě nesetkala.

Daň z příjmů fyzických osob se stala součástí daňové soustavy ČR s účinností od 1. ledna 1993. Nahradila tak předchozí daně placené obyvatelstvem, a to daň ze mzdy, daň z literární a umělecké činnosti, daň zemědělskou a daň z příjmů obyvatelstva. Daňovou reformou byla upravena v jednom zákoně, a to v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Použití množného čísla není náhodné, neboť tento zákon upravuje jak daně z příjmů fyzických osob, tak také daně z příjmů právnických osob. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se skládá z **šesti částí**.⁶⁷

První část pojednává o ustanoveních týkajících se výhradně fyzických osob (§ 2 – § 16). V této části jsou upraveni poplatníci daně, předmět daně, osvobození od

⁶⁶ SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 26–29. ISBN 978-80-7380-223-3.

⁶⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. Business Center [cit. 2013-12-02]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

daně, základ daně, daň stanovená paušální částkou, nezdanitelná část základu daně a sazby daně. V části druhé jsou upraveny ustanovení výhradně se dotýkající právnických osob (§ 17 – § 21). Třetí část tohoto zákona pojednává o společných ustanoveních pro fyzické a právnické osoby (§ 22 – § 38fa). Pro právnické osoby platí ustanovení v plném rozsahu, pro fyzické osoby pak jen v rozsahu jejich příjmů z podnikatelské činnosti nebo z pronájmu. Dále je zde stanoven zdroj příjmů, základ daně, společný systém zdanění při převodu podniku, výměny podílů, fúzí a rozdělení, výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, odpisy hmotného majetku, položky odčitatelné od základu daně, slevy na dani, zvláštní sazba daně, odpisy nehmotného majetku. Čtvrtá část byla do tohoto zákona včleněna až v roce 1995 a týká se zvláštních ustanovení pro vybírání daní z příjmů (§ 38g – 38s). Obecná ustanovení a dále ustanovení týkající se zejména postupu státních orgánů při správě daní, jakož i práva a povinnosti daňových subjektů, jsou obsažena v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Část pátá se týká registrační povinnosti poplatníků daně z příjmů (§ 39 – § 39a). Poslední, resp. šestá část zákona č. 586/1992 Sb. tvoří přechodná a závěrečná ustanovení, a to v rozsahu §40 – §42.

Součástí zákona o daních z příjmů jsou také **tři přílohy**. První příloha třídí hmotný majetek do šesti odpisových skupin podle doby odepisování. Druhá a třetí příloha se týkají pouze fyzických osob a upravují postup poplatníků, pokud mění systém účtování.⁶⁸

Prováděcím předpisem k zákonu o daních z příjmů je **vyhláška ministerstva financí č. 146/1993 Sb.**⁶⁹ a dále také **nařízení vlády č. 238/1993 Sb.**⁷⁰ Problematiku obsaženou v zákoně o daních z příjmů doplňuje také zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů⁷¹ a dále platné mezinárodní smlouvy ČR o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů.

⁶⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. Business Center [cit. 2013-12-02]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

⁶⁹ Vyhláška č. 146/1993 Sb., ministerstva financí ze dne 29. dubna 1993, kterou se provádějí některá ustanovení zákona České národní rady č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů [online]. MF ČR [cit. 2013-12-02]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-146>.

⁷⁰ Nařízení vlády č. 238/1993 Sb., kterým se pro účely zákona o daních z příjmů stanoví zařízení na výrobu biologicky rozložitelných látek [online]. Zákony pro lidi [cit. 2013-12-02]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-238>.

⁷¹ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů [online]. Zákony pro lidi [cit. 2013-12-04]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>.

Aby bylo možné zajistit jednotné uplatňování zákona o daních z příjmů, uveřejňuje Ministerstvo financí ČR ve svém **Finančním zpravodaji** pokyny. Tyto pokyny nejsou pro poplatníky daně právně závazné, nicméně vyjadřují názory ministerstva k dané problematice a mají sloužit ke sjednocování výkladu a postupu při aplikaci některých ustanovení zákona.

Zákon o daních z příjmů byl také od svého přijetí několikrát novelizován. Zásadní novelou v tomto ohledu byl zákon č. 545/2005 Sb. Touto novelou došlo k výraznému snížení daně u fyzických osob. Dále došlo ke zvýšení výdajových paušálů u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Další změny se pak týkaly snížení sazby daně v prvním a druhém pásmu a nahrazení vybraných nezdanitelných částí základu daně slevami na dani. Toto opatření mělo zajistit, aby každý poplatník mohl uplatňovat slevy na dani, při splnění zákonem stanovených podmínek, dále aby uplatnil nominálně stejnou daňovou výhodu, bez ohledu na výši jeho příjmů, resp. výši nákladů daně pro výpočet daně z příjmů fyzických osob. Další významnou novelou byl zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým se měnil zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tímto zákonem s účinností od 1. 1. 2008 byly zavedeny ekologické daně.

2.5.1 Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

V rámci daně z příjmu fyzických osob jsou nejvýznamnějším subjektem daně **poplatníci daně**. Poplatníci daně jsou vymezeni v zákoně o daních z příjmů v § 2 v odst. 1 až 4. V daňové teorii i praxi jsou rozlišovány podle teritoriálního vymezení zdrojů příjmů dva typy daňových poplatníků, a to:⁷²

- **poplatník s neomezenou daňovou povinností**, tj. poplatník, jehož daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Jedná se o tzv. daňové tuzemce neboli rezidenty. Poplatník s neomezenou daňovou povinností je fyzická osoba, která na území ČR má bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Podle zákona o daních z příjmů je osobou obvykle se zdržující na území ČR myšlena taková osoba, která

⁷² VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob praktický průvodce*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010, s. 11. ISBN 978-80-247-3426-2.

na území ČR pobývá alespoň 183 dní v kalendářním roce, a to souvisle v několika obdobích, přičemž do lhůty 183 dní se započítává každý započatý den pobytu (včetně dne příjezdu, odjezdu, soboty, neděle, svátku apod.)

- **poplatník s omezenou daňovou povinností**, tj. poplatník, jehož daňová povinnost se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Jedná se o tzv. daňové cizozemce neboli nerezidenty. Poplatníkem s omezenou daňovou povinností je myšlena fyzická osoba, která na území ČR nemá trvalé bydliště, obvykle se zde nezdržuje, tzn. zdržuje se na území ČR méně než 183 dní v kalendářním roce nebo se zdržuje více než 183 dní v kalendářním roce, ale důvodem jejího pobytu je studium, léčba apod. Poplatníkem s omezenou daňovou povinností je také osoba, která podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je považována za daňového cizozemce, i když splňuje kritérium pro daňového tuzemce.

2.5.2 Předmět daně z příjmů fyzických osob

Předmět daně z příjmu fyzických osob je vymezen v zákoně o daních z příjmů v § 3. Předmětem daně jsou jednotlivé druhy příjmů, které jsou z hlediska sémantického, i z hlediska uplatňování daňových režimů a technik výběru daně rozděleny do pěti základních skupin. **Tyto skupiny takto stanovuje zákon o daních z příjmů v § 3 v odst. 1:**⁷³

- **Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky.** Tyto příjmy jsou upraveny v § 6 zákona o daních z příjmů. Jde o nejrozšířenější druh příjmů fyzických osob. Jedná se o příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru. Příjmy za závislé činnosti se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku. Dále do této kategorie spadají příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů s ručením omezeným. S účinností od 1. ledna 2015 sem budou patřit také příjmy komanditistů komanditních společností a ředitelů obecně prospěšných společností. Dále sem patří odměny členů statutárních orgánů právnických osob, příjmy

⁷³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. Business Center [cit. 2013-12-09]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

poplatníka, které plynou v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti nebo funkce. Zde je nutné poznamenat, že právě „závislost“ subjektu na tom, kdo vyplácí mzdu (plat) je pro zařazení do této kategorie rozhodující. V § 6 zákona o daních z příjmů jsou stanoveny také příjmy z **funkčních požitků**. Jedná se o funkční platy členů vlády, poslanců a senátorů Parlamentu ČR a poslanců Evropského parlamentu včetně platů vedoucích ústředních úřadů státní správy. Mezi funkční požitky se dále řadí odměny za výkon funkce v orgánech obcí, jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, občanských a zájmových sdruženích apod.

- **Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti** jsou upraveny v § 7 zákona o daních z příjmu. Jedná se o příjmy ze živností, příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy z podnikání podle zvláštních předpisů, podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditních společností. Podrobněji je možné se s tímto druhem příjmů seznámit v § 7 zákona o daních z příjmů.
- **Příjmy z kapitálového majetku** jsou upraveny v § 8 zákona o daních z příjmů. Jedná se o příjmy z výnosů cenných papírů, podílů na zisku z členství v obchodních společnostech nebo v družstvu, o výnosy z vkladů na běžných účtech, termínovaných účtech či na vkladních knížkách.
- **Příjmy z pronájmu** jsou upraveny v § 9 zákona o daních z příjmů. Do této skupiny příjmů patří příjmy z pronájmu nemovitostí nebo bytů a jejich částí a příjmy z pronájmu movitých věcí, kromě příležitostného pronájmu.
- **Ostatní příjmy jsou upraveny** v § 10 zákona o daních z příjmu. Jedná se o veškeré příjmy, které není možné z povahy věci zařadit do příjmů uvedených v § 6 – § 9 zákona o daních z příjmů. Tato skupina zahrnuje příjmy mající jednorázový charakter, např. příjmy z příležitostné činnosti jako sběr hub či lesních plodů, příjmy drobných chovatelů a pěstitelů, příjmy z příležitostného pronájmu apod.

Příjmem ve smyslu § 3 odst. 1 se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou. Nepeněžní příjem se oceňuje podle zvláštního právního předpisu, tzn. podle

zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, pokud však zákon o daních z příjmů nestanoví jinak.

Předmětem daně nejsou:⁷⁴

- příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů podle zvláštního právního předpisu, který upravuje podmínky převodu majetku státu na jiné osoby,
- příjmy získané zděděním, vydáním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích a s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností,
- u fyzických osob, provozujících školy a školská zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat, nebo ohrožených druhů zvířat, a u fyzických osob, které jsou poskytovateli zdravotních služeb, není příjem získaný nabytím daru v souvislosti s provozováním těchto činností,
- úvěry a půjčky s výjimkou příjmu, který věřitel nabyl z vrácené půjčky nebo úvěru úplatným postoupením pohledávky vzniklé na základě této půjčky nebo úvěru, a to ve výši rovnající se rozdílu mezi příjmem plynoucím z vrácení půjčky nebo úvěru a cenou, za kterou byla pohledávka postoupena, příjmu plynoucího poplatníkovi, který vede daňovou evidenci, z eskontního úvěru ze směnky, kterou je hrazena pohledávka,
- příjmy z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů (podle § 143 a občanského zákoníku),
- příjem plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit (článek 37 odst. 1 a články 39 a 41 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, uveřejněné pod č. 209/1992 Sb., ve znění Protokolu č. 11 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, uveřejněného pod č. 243/1998 Sb.),
- příjem plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 2 odst. 2, který vypomáhá s domácími pracemi v zahraničí, nebo poplatníkovi uvedenému v § 2 odst. 3, který vypomáhá

⁷⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. Business Center [cit. 2013-12-10]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

s domácími pracemi v České republice, a to za stravu a ubytování, jde-li o příjem k uspokojování základních sociálních, kulturních nebo vzdělávacích potřeb (au-pair),

- příjmy získané převodem majetku mezi osobami blízkými v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele (Nařízení Rady (ES) č. 1698/2005 ze dne 20. září 2005 o podpoře pro rozvoj venkova z Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV). Nařízení vlády č. 69/2005 Sb., o stanovení podmínek pro poskytování dotace v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele, ve znění nařízení vlády č. 512/2006 Sb.,
- příjem z vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky podle velikosti spoluvlastnických podílů, vypořádání společného jmění manželů, výměny pozemků při pozemkových úpravách podle zákona upravujícího pozemkové úpravy. K 1. lednu 2015 se z důvodu platnosti NOZ **ruší** ustanovení § 141–142 a § 149 a násl. občanského zákoníku,
- částka uhrazená zdravotní pojišťovnou, o kterou byl překročen limit regulačních poplatků a doplatků na léčiva nebo potraviny podle zvláštních právních předpisů, upravujících limity regulačních poplatků a doplatků na léčiva nebo potraviny.

2.5.3 Zdaňovací období, základ daně a sazba daně

Zdaňovacím obdobím fyzické osoby může být na rozdíl od právnických osob pouze **kalendářní rok, tj. období od 1. ledna do 31. prosince**. Podnikající fyzická osoba sice může účtovat v hospodářském roce, ale podávat daňová přiznání k daním z příjmů fyzických osob je povinna vždy za kalendářní rok. Hospodářským rokem se podle § 3 odst. 2 zákona o účetnictví rozumí účetní období dvanácti po sobě jdoucích měsíců, které může začínat 1. dnem jakéhokoliv měsíce v roce.⁷⁵

Dalším pojmem je **základ daně**. Všechny příjmy jsou rozděleny do pěti dílčích základů daně⁷⁶. Základ daně je vymezen v § 5 zákona o daních z příjmů. Základ daně

⁷⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. Business Center [cit. 2013-12-12]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

⁷⁶ VANČUROVÁ, A. a L. LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

představuje daňovou kategorii (základnu), ze které se sazbou daně vypočítává daňová povinnost poplatníka. Metodický přístup ke kvantifikaci základu daně je odlišný u fyzických a právnických osob, neboť základ daně v případě fyzických osob se stanoví tak, že se nejprve zjistí **dílčí základy daně podle jednotlivých druhů příjmů**, tzn. podle § 6 až § 10 zákona o daních z příjmů a od souhrnu dílčích základů daně se odečítají nárokové nezdánitelné části a odčitatelné položky.

Dílčí základ u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (§ 6 zákona o daních z příjmů) se stanoví z hrubého příjmu po odečtení pojistného (pokud je placeno) na sociální zabezpečení, pojistného na všeobecné zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.⁷⁷ S účinností od 1. ledna 2008 došlo ke změně ve výpočtu základu daně u příjmů uvedených v § 6 zákona o daních z příjmů. Jedná se o zavedení výpočtu daně z příjmů ze závislé činnosti z tzv. **superhrubé mzdy**, tzn. z hrubé mzdy zvýšené o zákonné pojistné, které je povinen platit zaměstnavatel z hrubé mzdy zaměstnance. Základem daně jsou tedy příjmy ze závislé činnosti nebo z funkčních požitků, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních předpisů povinen platit zaměstnavatel. Toto zákonné pojistné není považováno za příjem zaměstnance, ale za fiktivní částku, která zvýší u zaměstnance jak roční základ daně, tak i základ pro výpočet měsíční zálohy na daň. Ze stanoveného základu daně se daň vypočítá pomocí daňové sazby. Tento základ tvoří celkový základ daně, tzn. základ vytvořený součtem dílčích základů daně, který je možné před samotným výpočtem daně ještě dále upravovat, resp. snižovat o tzv. nezdánitelné části základu daně a o položky odčitatelné od základu daně, viz dále.

Dílčí základ daně u příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti (§ 7 zákona o daních z příjmů) se stanovuje tak, že dosažené příjmy se sníží o prokazatelné výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení nebo se sníží o výdaje stanovené paušálem. Výjimku podle § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmu tvoří příjmy ve formě podílů na zisku u společníků veřejné obchodní společnosti a u komplementářů komanditní společnosti. Podnikatel může své daňově uznatelné výdaje odečíst od příjmů ve skutečné výši, pak ale musí prokázat tyto výdaje příslušnými doklady nebo je

⁷⁷ Novela zákona o daních z příjmů účinná od 1. ledna 2015 stanovuje, že dílčím základem daně bude příjem ze závislé činnosti nebo funkční požitek.

může uplatnit paušálně, tj. určitým procentem z příjmů bez ohledu na jejich skutečnou výši. Problematika daně stanovené paušální částkou byla do daňového řádu ČR zavedena podle zákona č. 492/2000 Sb. s účinností od 1. ledna 2001. Pokud je daňová povinnost stanovena uplatněním paušální výdajů, pak podle typu podnikatelské činnosti je možné uplatnit následující procenta paušální výdajů:⁷⁸

- 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- 60 % z příjmů z řemeslných živností,
- 50 % z příjmů ze živností, s výjimkou živností řemeslných,
- 40 % z příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů.

Pokud jde o **základ daně z příjmů z kapitálového majetku podle § 8** zákona o daních z příjmů, jsou tyto příjmy, pokud plynou z tuzemska, většinou zdaňovány ze samostatného základu daně přímo při výplatě, a to daňovou sazbou ve výši 15 %. U příjmů plynoucích ze zahraničí a vymezených příjmů z tuzemska, včetně úroků z bankovních účtů sloužících k podnikatelské činnosti, se dílčí základ stanoví z hrubého příjmu nesníženého o žádné výdaje. **Dílčí základ daně u příjmů z pronájmu podle § 9** zákona o daních z příjmů se týká nemovitostí, bytů a příjmů z pronájmu movitých věcí. Tyto příjmy se sníží o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. I v tomto případě je možné uplatnit paušální výdaje ve výši 30 %, pokud poplatník neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené.

Dílčí základ daně u ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů se stanoví tak, že příjmy se sníží o výdaje poplatníkem prokazatelně vynaložené na jejich dosažení. Jsou-li výdaje vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží a poplatník uplatní výdaje pouze do výše příjmů.

Od 1. ledna 2008 platí na území ČR **sazba daně z příjmů fyzických osob dle § 16** odst. 3 zákona o daních z příjmů **ve výši 15 %**, tzv. rovná daň. Daň se vypočítá ze stanoveného základu daně za pomoci daňové sazby. Tento základ daně tvoří celkový základ daně, tzn. základ vytvořený součtem dílčích základů daně, který se před samotným výpočtem daně může dále upravit o nezdanitelné části základu daně

⁷⁸ SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 75. ISBN 978-80-7380-223-3.

a odčitatelné položky od základu daně. Touto úpravou získáme zdanitelný základ daně, ze kterého za použití daňové sazby vypočítáme daň.⁷⁹

S účinností od 1. ledna 2013 podle novely zákona o daních z příjmů byla nově zavedena tzv. **solidární daň**, která bude platit až do roku 2015. Jedná se o daň, kterou hradí fyzické osoby, jejichž měsíční příjem převyšuje částku **103 536 Kč**. Sazba solidární daně je ve výši 7 % ze základu daně. Pro poplatníky s příjmy ze závislé činnosti je solidární zvýšení daně zohledněno po výpočtu zálohy, a to na základě ustanovení § 38ha zákona o daních z příjmů. Při výpočtu podle § 38h odst. 2 zákona o daních z příjmů se záloha zvýší o solidární zvýšení daně u zálohy.

2.5.4 Odčitatelné položky od základu daně

Pro všechny podnikající fyzické osoby, které mají příjmy z podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti, popřípadě z pronájmu, ale i pro osoby právnické, stanovila právní úprava možnost snížit daňový základ pomocí odčitatelných položek. Odčitatelné položky představují poměrně jednoduchou formu **daňové optimalizace**, kterou však mohou využít pouze podnikající fyzické a právnické osoby. Na rozdíl od paušálně stanovených nezdanitelných částek základu daně (viz následující podkapitola) se odčitatelné položky uplatňují v prokazatelné výši, která může být omezena. Zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, umožňuje v § 34 snížit daňový základ v současnosti o tyto položky:⁸⁰

- **Odpočet daňové ztráty.** Od základu daně je možné odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Pro stanovení daňové ztráty dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí ustanovení § 23 až § 33 a § 38n zákona o daních z příjmů. U komanditní společnosti se daňová ztráta snižuje o částku připadající komplementářům.

⁷⁹ SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 65. ISBN 978-80-7380-223-3.

⁸⁰ SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 82–84. ISBN 978-80-7380-223-3.

- **Odečet výdajů na projekty výzkumu a vývoje.** Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2005 je možné podle § 34 zákona o daních z příjmů od základu daně odečíst 100 % výdajů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje za podmínek definovaných v § 34 odst. 4, 5. Novelou zákona o daních z příjmů účinnou od 1. ledna 2015 dojde k podstatným změnám v rámci této položky. Podrobněji je možné se s těmito změnami seznámit v aktualizovaném znění zákona o daních z příjmů v § 34a – § 34e.
- **Odpočet částky na vypořádání majetkového podílu.** Výše odpočtu v rámci této položky činí 50 % částky, kterou poplatník vypořádal v peněžní, případně v nepeněžní formě v období let 1993 až 2005 oprávněným osobám za jejich majetkový podíl podle zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů. S novelou zákona o daních z příjmů účinnou od 1. ledna 2015 bude tato odečitatelná položka zrušena.

2.5.5 Nezdánitelné části základu daně

Nezdánitelné části základu daně obsahují položky snižující základ daně fyzické osoby. Nezdánitelné části základu daně postavené na principu solidarity, které zohledňují rodinnou, sociální a zdravotní situaci poplatníka daně z příjmů, byly převedeny do systému uplatňovaných slev na dani a snižují tedy přímo daňovou povinnost poplatníka⁸¹ (viz další podkapitola).

Sovová, Fiala vymezují nezdánitelné části základu daně jako nástroj sociální politiky, na který má nárok každá fyzická osoba, pokud splní zákonem stanovené požadavky, tzn. poplatníci jsou povinni svůj nárok prokázat pomocí příslušných potvrzení, rozhodnutí, smluv apod.⁸² Nezdánitelné části základu daně, stejně jako slevy na dani se řadí k nejznámějším způsobům **daňové optimalizace**.

⁸¹ VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob praktický průvodce*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010, s. 35. ISBN 978-80-247-3426-2.

⁸² SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 84–88. ISBN 978-80-7380-223-3.

Ustanovení o nezdánitelných částkách bylo v průběhu existence zákona o daních z příjmů několikrát novelizováno. Důvodem úprav je především snaha o to, aby se reálná hodnota těchto částek pokud možno nesnižovala spolu s rostoucí inflací. Podstatnou změnu v oblasti nezdánitelných částek přinesla novela zákona o daních z příjmů účinná od 1. ledna 2005, která zrušila dosavadní nezdánitelnou částku na vyživované dítě ve výši 25 560 Kč ročně a nahradila ji novým institutem tzv. daňového zvýhodnění na vyživované dítě, která se uplatňuje formou slevy na dani podle § 35c zákona o daních z příjmů (viz další podkapitola).

Další zásadní změny v této oblasti přinesla novela zákona o daních z příjmů účinná od 1. ledna 2006, která zrušila některé nezdánitelné částky základu daně a nahradila je částkami snižující přímo samotnou daň, tzn. slevami na dani. Zrušeny byly nezdánitelné části základu daně „na poplatníka“, „na manžela/manželku“, „na invaliditu“ a „na studenta“ a celá tato problematika byla nově přesunuta do § 35ba zákona o daních z příjmů. Daňové zvýhodnění na dítě stanovené v § 35c zůstalo zachováno. Další změny v oblasti nezdánitelných částí základu daně začnou platit od 1. ledna 2015 v souvislosti s přijatou novelou zákona o daních z příjmů.⁸³

V současnosti tak platí podle § 15 zákona o daních z příjmů tyto nezdánitelné části ze základu daně:⁸⁴

- **Odečet hodnoty darů** zaplacených poplatníkem dle § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž poplatník může uplatnit poskytnutí daru obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadatelé veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to se sídlem na území České republiky nebo členského státu Evropské unie, Norska nebo Islandu na financování zákonem stanovených účelů. Úhrnná hodnota darů musí ve zdaňovacím období přesáhnout 2 % ze souhrnu dílčích základů daně nebo musí činit alespoň 1 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % (novelou zákona o daních z příjmů účinnou od 1. ledna 2015 se tato částka zvyšuje na 15 %) ze

⁸³ MINISTERSTVO FINANCÍ. Důvodová zpráva k návrhu změnového zákona daňových zákonů [online]. MFČR [cit. 2013-12-14]. Dostupné z:

http://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.mfcr.cz%2Fassets%2Fcs%2Fmedia%2FDuvodova-zprava_2013-04-03_Duvodova-zprava-k-navrhu-zmenoveho-zakona-danovych-zakonu-342013.pdf&ei=rOS2UvXGNMbesgAV4oHgAg&usq=AFQjCNEVIZd-n-iZRaDIkKXUNh9qVP0ANA&bvm=bv.58187178,d.Yms

⁸⁴ VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob praktický průvodce*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010, s. 35–44. ISBN 978-80-247-3426-2.

základu daně. Jako dar na zdravotnické účely se hodnota jednoho odběru krve bezpříspěvkového dárce oceňuje částkou 2 000 Kč.⁸⁵ Novelou zákona o daních z příjmů účinnou od 1. ledna 2015 bude nově zařazen odběr orgánů od žijícího dárce, který bude oceněn částkou 20 000 Kč. Nárok na snížení základu daně z titulu uplatnění hodnoty daru prokazuje poplatník potvrzením příjemce daru nebo jeho zákonného zástupce anebo pořadatele veřejné sbírky o výši a účelu daru.⁸⁶

- **Odpčet úroků z úvěrů na bytové potřeby**, tj. ze stavebního spoření a hypotečního úvěru nebo úvěru v souvislosti s hypotečním úvěrem, které poplatník použil v souladu s § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů na financování bytových potřeb. Úhrnná částka úroků, o které se snižuje základ daně podle § 15 odst. 4 zákona o daních z příjmů ze všech úvěrů poplatníků v téže domácnosti, nesmí překročit 300 000 Kč. Novelou zákona o daních z příjmů účinnou od 1. ledna 2015 dojde ke snížení odpočtu úroků na 80 000 Kč a ke zrušení omezení při placení úroků jen po část roku dle § 15 odst. 4.
- **Odečet platby příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem** zaplacených poplatníkem ve zdaňovacím období podle smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem, uzavřené mezi poplatníkem a penzijním fondem. Částka, kterou je možné odečíst, se rovná úhrnu příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem zaplaceným poplatníkem za zdaňovací období, sníženému o 6 000 Kč. Maximální částka, kterou je možné takto za zdaňovací období odečíst je 12 000 Kč.
- **Odečet platby pojistného na soukromé životní pojištění.** Od základu daně za zdaňovací období je možné odečíst poplatníkem zaplacené běžné pojistné na jeho soukromé životní pojištění na základě pojistné smlouvy, uzavřené mezi poplatníkem jako pojistníkem a pojištěným v jedné osobě a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území ČR nebo jinou pojišťovnou usazenou na území členského státu Evropské unie nebo Evropského

⁸⁵ VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob praktický průvodce*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010, s. 35–36. ISBN 978-80-247-3426-2.

⁸⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. Business Center [cit. 2013-12-18]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

hospodářského prostoru dle podmínek § 15 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Za zdaňovací období je možné v úhrnu odečíst maximálně 12 000 Kč, a to i v případě, že má poplatník uzavřeno více pojistných smluv.

- **Odečet zaplacených příspěvků člena odborové organizace této organizaci.** Od základu daně lze odečíst členské příspěvky zaplacené ve zdaňovacím období členem odborové organizace odborové organizaci, která podle svých stanov obhajuje hospodářské a sociální zájmy zaměstnanců v rozsahu vymezeném zvláštním právním předpisem. Takto lze odečíst částku do výše 1,5 % zdanitelných příjmů podle § 6, s výjimkou příjmů zdaněných srážkou podle zvláštní sazby daně, maximálně však do výše 3 000 Kč za zdaňovací období. Tento odečet se v souvislosti s novelou zákona o daních z příjmů účinnou od 1. ledna 2015 ruší.
- **Odečet úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání** podle zákona č. 179/2006 Sb., o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání a o změně některých zákonů. Jedná se o odečet, který je možné uplatnit, pokud nebyly tyto hrazeny zaměstnavatelem ani nebyly uplatněny jako výdaj podle § 24 zákona o daních z příjmů poplatníkem s příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů. Nejvýše je možné odečíst za zdaňovací období částku 10 000 Kč. U poplatníka, který je osobou se zdravotním postižením, lze za zdaňovací období odečíst až 13 000 Kč, a u poplatníka, který je osobou s těžším zdravotním postižením, až 15 000 Kč. V souvislosti s novelou zákona o daních z příjmů účinnou od 1. ledna 2015 se tento odečet ruší.

2.5.6 Slevy na dani

Předposlední podkapitola daně z příjmů fyzických osob se týká slev na dani, kterými fyzické a právnické osoby mohou snížit svou vypočtenou daňovou povinnost. Sovová a Fiala vymezují slevu na dani jako snížení vlastní daně a jejím cílem je kromě snižování daňového zatížení poplatníků i jejich motivace k určitému jednání. S účinností od 1. ledna 2006 došlo v ustanoveních zákona o daních z příjmů upravujících tuto problematiku k zásadním změnám. V souvislosti se sociální politikou státu a s tendencí snižování daňového zatížení rodin s dětmi došlo ke zrušení některých

nezdanitelných částí základů daně a k jejich nahrazení právě slevami na dani. Do zákona o daních z příjmů byl zaveden § 35ba, kterým se slevy na dani odečítají od daně samotné, tzn. každému poplatníkovi se při splnění zákonem stanovených podmínek sníží daň z příjmů fyzických osob o stejnou částku, a to bez ohledu na výši jeho příjmů.⁸⁷ Podle § 35 zákona o daních z příjmů je možné v současnosti uplatnit tyto druhy slev na dani:⁸⁸

- **Sleva na dani pro poplatníky zaměstnávající zaměstnance se změnou pracovní schopností.** V těchto případech se daň z příjmů snižuje o částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se změnou pracovní schopností a o částku 60 000 Kč za každého zaměstnance se změnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením. Podmínkou pro uplatnění této slevy na dani je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním pojištěním, který se vypočítá podle § 35 odst. 2 zákona o dani z příjmů.
- **Sleva na dani z titulu poskytnutí příslibu investiční pobídky.** Dle § 35a odst. 1 může poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, a který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání, zaregistroval se podle § 33 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. jako poplatník a splnil všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem, uplatnit slevu na dani z příjmů fyzických osob ve výši daně vypočtené podle § 16 zákona o daních z příjmů z dílčího základu daně (§ 7). Slevu na dani dle § 35a a 35b lze uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období.
- **Slevy na dani nahrazující nezdanitelné části základu daně.** Fyzické osoby mohou uplatnit slevy na dani vypočtené podle § 16 zákona o daních z příjmů a případně snížené podle § 35, § 35a nebo § 35b za zdaňovací období v rozsahu a za podmínek § 35ba, § 35c, § 35ca a § 35d:⁸⁹

a) **slevu na poplatníka** ve výši 24 840 Kč. V souvislosti s novelou zákona o daních z příjmů účinnou od 1. ledna 2013 se daň nesnižuje u poplatníka,

⁸⁷ SOVOVÁ, O. a Z. FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 88–89. ISBN 978-80-7380-223-3.

⁸⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, novelizované znění

⁸⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, novelizované znění

který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu. Platnost tohoto omezení končí dnem 31. 12. 2015,

- b) **slevu na manžela/manželku** žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč ve výši 24 840 Kč. V případě, že by manžel/manželka byla držitelem průkazu ZTP/P, zvyšuje se sleva na manžela/manželku na dvojnásobek,
- c) **slevu na invaliditu** ve výši 2 520 Kč uplatní poplatník s invaliditou I. a II. stupně pobírající invalidní důchod, v případě invalidity III. stupně ve výši 5 040 Kč. Pokud je daný poplatník držitelem průkazu ZTP/P, může v rámci zdaňovacího období uplatnit slevu na dani ve výši 16 140 Kč.
- d) **slevu na studenta** ve výši 4 020 Kč uplatní poplatníci, kteří se soustavně připravují na budoucí povolání, a to do maximálního věku 26 let nebo po dobu prezenčního studia v doktorském studijním programu, který poskytuje vysokoškolské vzdělání až do dovršení věku 28 let,
- e) **slevu na dani na vyživované dítě (děti)** podle § 35c a § 35d zákona o daních z příjmů, která se legislativně nazývá „daňové zvýhodnění“, byla do zákona o daních z příjmů zavedena novelou zákona o daních z příjmů s účinností od 1. ledna 2005 a je upravena v samostatných ustanoveních zákona z toho důvodu, že se od slev na dani odlišuje svou **možností přechodu do tzv. daňového bonusu**. Poplatník může uplatnit daňové zvýhodnění formou slevy na dani dle § 35c odst. 2, daňového bonusu dle § 35c odst. 4 nebo slevy na dani a daňového bonusu. Daňová úleva spočívá v tom, že vypočtená daň se sníží o stanovenou částku daňového zvýhodnění (slevu na dani) a je-li u poplatníka vypočtená daň nižší, než částka daňového zvýhodnění, má poplatník nárok na vyplacení daňového bonusu. Za každé vyživované dítě si tak poplatník smí ve svém daňovém přiznání za rok 2013 odečíst z daní 13 404 korun ročně.

2.5.7 Správa a výběr daně

Poslední podkapitola předkládané práce je zaměřena na správu a výběr daní z příjmů fyzických osob. Správou daní obecně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat.⁹⁰

Správa daní se řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, a v obecném pojetí byla detailně popsána v teoretické části této práce v kapitole č. I.

Správce daně z příjmů fyzických osob je finanční úřad. Pro účely správy daní je místně příslušný finanční úřad ten, který má v působnosti místo pobytu fyzické osoby. Místem pobytu se rozumí adresa trvalého bydliště či pobytu, kterou musí mít každý občan ČR ze zákona zapsanou v občanském průkazu. V případě cizinců je to adresa místa pobytu cizince.⁹¹

Daňová soustava ČR, s výjimkou daně dědické a darovací, je založena na **principu samovyměřovacím**. Daňovou povinnost je daňový subjekt povinen sám vypočítat a ohlásit správci daně formou daňového přiznání či hlášení a ve lhůtě stanovené zákonem k podání daňového přiznání vyměřenou daň zaplatit.

Daňové přiznání je poplatník daně z příjmů fyzických osob povinen podat nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pokud poplatníkovi zpracovává daňové přiznání daňový poradce, může poplatníkovi na základě plné moci předložené v běžné lhůtě podání daňového přiznání finančnímu úřadu lhůtu pro podání daňového přiznání prodloužit až o další tři měsíce. Pokud poplatník daně podal daňové přiznání před uplynutím řádné lhůty a zjistil chyby nebo nesrovnalosti v daňovém přiznání, může podat **opravné daňové přiznání**. Chyby zjištěné po uplynutí řádné lhůty k podání daňového přiznání poplatník opraví **v dodatečném daňovém přiznání**. V případě pochybností správce daně o správnosti podaného daňového přiznání tento zahájí s poplatníkem na základě výzvy k odstranění pochybností **vytýkáci řízení**. Poplatník musí vytýkané pochyby správce daně odstranit nebo specifikovat a doložit. Pokud tak poplatník neučiní, může správce daň vyměřit podle pomůcek a poplatníkovi předepsat na základě daňového výměru. Právo vyměřit nebo doměřit daň má správce

⁹⁰ HABARTA, R. a M. ŠEDOVÁ. *Daně a daňové poradenství I. – Daně*. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2011. s. 31. ISBN 978-80-7314-249-0.

⁹¹ BAKEŠ, M. A KOL. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 205. ISBN 978-80-7400-440-7.

daně nejpozději šest let po uplynutí zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání či hlášení a maximální lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku.⁹²

⁹² Sbíрка zákonů České republiky (2009). Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

ZÁVĚR

Cílem předkládané bakalářské práce bylo za pomoci dostupných zdrojů popsat právní úpravu daní z příjmů v České republice, především pak daně z příjmů fyzických osob. Za tímto účelem byla bakalářská práce rozdělena do dvou částí. První část se zaměřila na objasnění teoretických východisek daňového práva, daňové konstrukce a správy daní. Druhá část pak mapovala daň z příjmů. V tomto směru byl představen vývoj daní v historickém exkurzu lidské společnosti, až po vývoj daní na území ČR. Dále byla představena daňová soustava ČR. Bylo zjištěno, že převážná část daní je v podmínkách ČR upravena právní legislativou pocházející z 90. let minulého století, byť do současnosti prošla mnoha novelizacemi. Současná daňová soustava ČR se v užším slova smyslu skládá z daní, které se dělí na daně přímé a nepřímé. Jako přímé daně se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku nebo majetek. Přímé daně v podmínkách ČR zahrnují důchodové daně a majetkové daně. Pokud jde o nepřímé daně, pak se jedná o daně, které se uvalují na spotřebu, a které hradí výrobce nebo prodejce, resp. poskytovatel služeb. V rámci ČR se k takovým daním řadí daň z přidané hodnoty a spotřební daň. V předkládané práci bylo dále zjištěno, že v českém právním řádu není žádným právním předpisem definován pojem daň. Z toho důvodu je daň v podmínkách ČR vymezována z hlediska právního, který říká, že se jedná o platební povinnost, kterou stanoví stát zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb.

Pokud jde o samotnou daň z příjmů fyzických osob, je k tomu nutné poznamenat, že daňovou reformou z roku 1992 byla tato daň upravena v jednom zákoně, a to v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento zákon upravuje nejen daně z příjmů fyzických osob, ale i daně z příjmů právnických osob. Samotný zákon je pak rozdělen do šesti částí. První část pojednává o ustanoveních týkajících se výhradně fyzických osob (§ 2 – § 16). V této části jsou upraveni poplatníci daně, předmět daně, osvobození od daně, základ daně, daň stavěná paušální částkou, nezdanitelná část základu daně a sazby daně. V části druhé jsou upraveny ustanovení výhradně se dotýkající právnických osob (§ 17 – § 21). Třetí část tohoto zákona pojednává o společných ustanoveních pro fyzické a právnické osoby (§ 22 – § 38fa). Tato část v plném rozsahu

platí pro právnické osoby, v případě fyzických osob se týká pouze příjmů z podnikatelské činnosti nebo z pronájmu.

Naproti tomu komplikující skutečností v tomto směru je, že v § 22 – § 38fa zákona o daních z příjmů jsou upraveny také náležitosti, které se týkají i fyzických nepodnikajících osob. Především pak ustanovení § 35, resp. § 35ba, se týká slev na dani, které uplatňují i osoby v zaměstnaneckém (nepodnikatelském) poměru. Kriticky je rovněž nutné nahlížet na fakt, že první část zákona o daních z příjmů, tzn. rozsah § 2 – § 16, který zákon o daních z příjmů označuje za část, kterou je upravena problematika zdaňování fyzických osob, se v § 16 věnuje sazbě daně a výpočtu daně, přičemž v odst. 1 § 16 zákona o daních z příjmů se uvádí, že: „*sazba daně činí 19 %*“, přičemž v odst. 3 § 16 zákona o daních z příjmů se uvádí, že: „*u příjmů zahrnutých do samotného základu daně činí sazba 15 %*“. Právě tato ustanovení působí zmatečně, neboť sazba daně ve výši 19 % je sazba daně pro právnické osoby a sazba daně ve výši 15 % je sazbou daně pro fyzické osoby, přičemž zákon o daních z příjmů říká, že se jedná o jednotnou sazbu daně z příjmů fyzických osob. Z tohoto důvodu by neškodila větší konkretizace a zpřesnění, neboť tento příklad je jen jedním z mnoha příkladů, kdy lze některá ustanovení zákona vykládat různým způsobem.

Významnou částí předkládané bakalářské práce byla také problematika položek, prostřednictvím kterých je možné snižovat daňové zatížení. Jedná se o položky tzv. daňové optimalizace, mezi které se řadí odčitatelné položky od základu daně, nezdanitelné části základu daně a slevy na dani. Pokud jde o odčitatelné položky od základu daně, pak právní úprava stanovila, že těchto položek mohou využít pouze podnikající fyzické a právnické osoby. V současnosti je možné odečíst daňovou ztrátu, dále výdaje na projekty výzkumu a vývoje a odečet částky na vypořádání majetkového podílu. V tomto směru je nutné zdůraznit, že pokud jde o odečet výdajů na projekty výzkumu a vývoje, došlo v souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, k vložení § 34a do zákona o daních z příjmů, který se týká závazného posouzení skutečnosti, zda se jedná o výdaje vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Toto závazné posouzení je však administrativně a časově poměrně náročnou záležitostí. Neméně naléhavou skutečností je, že podle novely zákona o daních z příjmů účinnou od 1. ledna 2015 dojde k dalším změnám v odečtu výdajů na projekty výzkumu a vývoje a v neposlední řadě se zruší možnost odečtu

částky na vypořádání majetkového podílu. V souvislosti s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů stojí za zmínku také fakt, že došlo ke zrušení odpočtu výdajů vynaložených na výuku žáků, přičemž do konce roku 2008 si mohl poplatník odečíst od základu daně až 30 % výdajů vynaložených na výuku žáků ve studijních a učebních oborech středních odborných učilišť a učebních oborech učilišť, které byly součástí výchovně-vzdělávací soustavy.

Pokud jde o nezdaniitelné části základu daně, jedná se o další možnost daňové optimalizace. Ustanovení o nezdaniitelných částkách bylo v průběhu existence zákona o daních z příjmů několikrát novelizováno. Důvodem úprav je především snaha o to, aby se reálná hodnota těchto částek pokud možno nesnižovala spolu s rostoucí inflací. Podstatnou změnu v oblasti nezdaniitelných částek přinesla novela zákona o daních z příjmů účinná od 1. ledna 2005, která zrušila dosavadní nezdaniitelnou částku na vyživované dítě ve výši 25 560 Kč ročně a nahradila ji novým institutem tzv. daňového zvýhodnění na vyživované dítě, která se uplatňuje formou slevy na dani podle § 35c zákona o daních z příjmů. Další zásadní změny v této oblasti přinesla novela zákona o daních z příjmů účinná od 1. ledna 2006, která zrušila některé nezdaniitelné částky základu daně a nahradila je částkami snižujícími přímo samotnou daň, tzn. slevami na dani. Zrušeny byly nezdaniitelné části základu daně „na poplatníka“, „na manžela/manželku“, „na invaliditu“ a „na studenta“ a celá tato problematika byla nově přesunuta do § 35ba zákona o daních z příjmů. Daňové zvýhodnění na dítě stanovené v § 35c zůstalo zachováno. Další změny v oblasti nezdaniitelných částí základu daně začnou platit od 1. ledna 2015 v souvislosti s přijatou novelou zákona o daních z příjmů. Nezdaniitelné části základu daně se řadí k nejčastějším a nejvyužívanějším formám snižování základu daně. Naproti tomu především v současnosti výše slevy na dani představují poměrně pozitivní krok, neboť slevy na dani nesnižují daňový základ, ale přímo samotnou daň. Tato skutečnost tak do jisté míry vytváří vyšší motivaci k práci než předchozí úprava v podobě nezdaniitelných částí daně.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, byl z důvodu změn v oblasti soukromého práva, který zavádí novou terminologii, nové principy, nové instituty a další, novelizován doprovodným zákonem č. 344/2013 Sb. Jedná se o 41 novel zákonů, převážně z oblasti daní a sociálního zabezpečení, které přizpůsobují tyto zákony novému občanskému zákoníku, zákonu o obchodních korporacích a dalším

novelizovaným právním předpisům. Změny některých ustanovení zákona o daních z příjmů platné od 1. 1. 2014, resp. 2015, byly v rozsahu této práce uvedeny.

Závěrem této práce lze konstatovat, že zákon o daních z příjmů je velice komplexní právní předpis, který svým velkým množstvím novelizací dospěl do stadia nepřehlednosti a nejasnosti nejen pro poplatníky, ale i správce daní, což dokazuje množství prováděcích vyhlášek a pokynů k jednotnému postupu a uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů. Daňová soustava ČR by si zasloužila nový komplexní daňový zákoník, který by obsahoval všechny daně včetně všech korekčních prvků daní. Daňové zákony by měly být srozumitelné pro všechny, bez výjimek a bez možnosti odpouštět daně z důvodu nejasného výkladu zákonů.

„Nic není na světě jistého, jen smrt a daně.“

Benjamin Franklin

SEZNAM ODBORNÉ LITERATURY A ZDROJŮ

MONOGRAFIE

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, 347 s. Právnické učebnice. ISBN 80-735-7030-0.

GRŮŇ, Lubomír. *Daňové právo*. Vyd. 1. Brno: Sting, 2011, 100 s. ISBN 978-80-87482-01-8.

HABARTA, R., ŠEDOVIČ, M. *Daně a daňové poradenství I. – Daně*. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2011, 68 s. ISBN 978-80-7314-249-0.

HUBINKOVÁ, Zuzana. *Psychologie a sociologie ekonomického chování*. 3., aktualiz., dopl. a přeprac. vyd. Praha: Grada, 2008, 277 s. ISBN 978-80-247-1593-3.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 80-738-0155-8.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. ISBN 80-716-9020-1.

MRKÝVKA, Petr a Ivana PAŘÍZKOVÁ. *Základy finančního práva*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 252 s. ISBN 978-80-210-4514-9.

OCHRANA, František, Jan PAVEL a Leoš VÍTEK. *Veřejný sektor a veřejné finance: financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3228-2.

PUCHINGER, Zdeněk. *Úvodní kapitoly k daňové teorii: daňová soustava ČR*. Olomouc: Univerzita Palackého, 2006, 158 s. ISBN 80-244-1298-5.

SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 202 s. ISBN 978-807-3802-233.

STARÝ, Marek. *Dějiny daní a poplatků*. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-808-7109-151.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

SCHELLE, Karel. *Dějiny české veřejné správy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-807-3802-035.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010, praktický průvodce*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3426-2.

ODBORNÉ ČLÁNKY A PŘÍSPĚVKY VE SBORNÍCÍCH

ROZEHNAL, T., JEROUŠEK, D. Zásady priority komunitárního práva v daňovém právu. *Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings*. Brno: Masarykova univerzita, 2009, s. 1–16. ISBN 978-80-210-4990-1.

PRÁVNÍ PRAMENY

Česko. Nařízení vlády č. 238/1993 Sb., kterým se pro účely zákona o daních z příjmů stanoví zařízení na výrobu biologicky rozložitelných látek. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1993, částka 58, Dostupné také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=238/1993&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Česko. Zákon č. 280/2009 sb., daňový řád. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87, s. 4038-4104, ISSN 1211-1244

Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 18. 12. 1992, částka 117, s. 3473-3491. Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=1992&typeLaw=zakon&what=Rok&stranka=2>

Česko. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 20. 11. 1992, částka 119, s. 3565-3567. Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=1992&typeLaw=zakon&what=Rok&stranka=2>

Česko. Vyhláška č. 146/1993 Sb. ministerstva financí, kterou se provádějí některá ustanovení zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 20. 5. 1993, částka 39, s. 764. Dostupné také z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=1993&typeLaw=zakon&what=Rok&stranka=5>

Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, novelizované znění. [online]. MF ČR [cit. 2013-12-21]. Dostupné z <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

INTERNETOVÉ ZDROJE

MINISTERSTVO FINANCÍ. Důvodová zpráva k návrhu změnového zákona daňových zákonů [online]. MF ČR [cit. 2013-12-12]. Dostupné z: <http://www.google.cz/url?sa=>

t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.mfcr.cz%2Fassets%2Fcs%2Fmedia%2FDuvodova-zprava_2013-04-03_Duvodova-zprava-k-navrhu-zmenoveho-zakona-danovych-zakonu-342013.pdf&ei=rOS2UvXGNMbesgaV4oHgAg&usg=AFQjCNEVIZd-n-iZRaDIkKXUNh9qVP0ANA&bvm=bv.58187178,d.Yms. [6.1.2014].

PEJŘIMOVSKÝ, P. *Správa daní a poplatků* [online]. Prodopravce.cz [akt. 2010-01-12]. Dostupné z: www.prodopravce.cz/informace-12-4.php. [15.1.2014].

SAGIT. *Předmět daně* [online]. Ostrava: Sagit [cit. 2013-11-14]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_354.htm. [13.1.2014]

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Soustava daní před provedením daňové reformy a soustava daní po provedení daňové reformy, platná k 1. lednu 1993.....	33
Obrázek 2: Daňová soustava ČR	35

BIBLIOGRAFICKÉ ÚDAJE

Jméno autora: Božena Králová

Obor: Evropská hospodářskosprávní studia

Forma studia: kombinovaná

Název práce: Daňová soustava ČR – analýza daně z příjmů

Rok: 2014

Počet stran textu bez příloh: 51

Celkový počet stran příloh: 0

Počet titulů českých použitých zdrojů: 17

Počet titulů zahraničních použitých zdrojů: 0

Počet internetových zdrojů: 3

Počet ostatních zdrojů: 6

Vedoucí práce: JUDr. Zdeněk Fiala, Ph.D.