

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Karel Chod

# **Právní problematika přímých daní**

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce: březen, 2011

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

V Praze dne 10. března 2011

Na tomto místě chci poděkovat panu JUDr. Michaelovi Kohajdovi, Ph.D., který mi poskytl velmi cennou součinnost při vypracování práce. Jeho průběžné připomínky významně přispěly ke zkvalitnění diplomové práce.

## Obsah

1	Úvod.....	6
2	Daň – vymezení pojmu, vlastnosti, funkce.....	8
2.1	Prvky daně.....	11
2.1.1	Daňový subjekt .....	12
2.1.2	Základ daně.....	14
2.1.3	Sazba daně .....	19
2.2	Kategorizace daní.....	24
3	Daně a EU – harmonizace daní.....	26
3.1	Vývoj daňové harmonizace v rámci ES .....	29
3.1.1	Harmonizace přímých daní .....	32
4	Důchodové daně .....	34
5	Majetkové daně.....	37
5.1	Daň z nemovitostí .....	37
5.2	Převodové (transferové) daně .....	38
5.2.1	Daň z převodu nemovitostí.....	39
5.2.2	Daň dědická .....	41
5.2.3	Darovací daň.....	43
5.3	Silniční daň.....	43
6	Správa zdrojů státního rozpočtu .....	45
6.1	Současný stav správy zdrojů státního rozpočtu .....	47
6.1.1	Orgány daňové správy .....	47
6.1.2	Celní správa .....	48
6.1.3	Orgány sociálního zabezpečení .....	49

6.1.4	Zdravotní pojišťovny .....	50
6.1.5	Obce .....	50
6.2	Správa zdrojů státního rozpočtu de lege ferenda – východiska JIM.....	50
6.2.1	Cíle JIM .....	56
6.2.2	Klíčové koncepce JIM .....	60
6.2.3	Kompetence integrované do JIM .....	64
6.2.4	Případová studie – Bulharsko a Španělsko .....	65
7	Závěr .....	69

# 1 Úvod

Říká se, že jen dvě věci v životě člověka jsou jisté – smrt a daně. Oba tyto prvky všedního života provází lidstvo odnepaměti. Tato diplomová práce se zaměří na to přeci jen příjemnější téma, na daně.

Daně v dnešním slova smyslu vnímá lidská společnost od vzniku prvních státních útvarů. Organizované společenství lidí mívá vládu. Z hlediska daní není signifikantní, zda vládne monarcha, zda vládne lid, nebo zda mají občané jakoukoli jinou formu vlády. Důležitým prvkem a prostředkem vládnutí a zejména s tím souvisejícím spravováním záležitostí komunity je hmotné vybavení celku, z něhož stát (napříště bude tímto termínem nazýváno organizované společenství lidí na ohraničeném území mající svojí vládu) hradí určité potřeby v zájmu celku. Jedná se především o ty záležitosti, z kterých mají užitek všichni – obrana státu, infrastruktura a podobně.

Prostředky na toto hmotné vybavení státu jsou vynucovány, nejde tedy o dobrovolnost, od předem právem vymezených subjektů. O těchto povinných odvodech do státní pokladny se hovoří jako o daních. A právě daně přímé, které tvoří subkategorii daní, jsou ústředním tématem této diplomové práce.

V první části se hodlám zabývat analýzou teoretického vymezení pojmu daň a jejich jednotlivých konstrukčních prvků. Protože Česká republika je součástí EU, po teoretickém vymezení daně bude věnován prostor problematice harmonizace daní, nicméně vzhledem k faktu, že národní státy EU k harmonizaci přímých daní přistupují spíše chladně, budu se v této části práce věnovat spíše historickým východiskům a ideologickým předpokladům harmonizace.

V druhé části práce bude zanalyzován současný stav právní úpravy daní přímých. Budou vymezeny daně důchodového typu a majetkové daně.

Třetí část bude věnována správě daní. Daně jsou historicky velmi významným nástrojem vládnutí, a to nejen politickým, v primární fázi, ale také makroekonomickým ve fázi druhé. Proto právní úprava daní podléhá poměrně častým změnám. Česká republika má v současné době pravicovou vládu, taktéž ministr financí se prohlašuje za

pravicového politika. Proto jedním ze záměrů této vlády je, jak už to u podobně politicky zaměřených vlád bývá, zjednodušení byrokratického aparátu. V případě správy zdrojů státního rozpočtu jde o záměr vytvoření tzv. Jednoho inkasního místa (dále jen „JIM“). Jedná se o úpravu de lege ferenda, kdy právě prostřednictvím JIM má dojít k integraci správy těchto veřejných příjmů. Třetí část této diplomové práce se tak bude zabývat zejména předpokládanou integrací správy těchto příjmů. Budou vymezeny pohnutky vlády k tomuto projektu, možná úskalí projektu a analýza mezinárodních zkušeností s touto problematikou.

Cílem této práce je analytickou metodou prozkoumat současnou úpravu přímých daní a správy zdrojů státního rozpočtu z pohledu de lege ferenda.

Induktivní metodou zkoumání zahraničních zkušeností budou nastíněny možné dopady tohoto projektu. Další metodou práce bude představivost, v práci totiž hodlám formulovat své úsudky a závěry v souvislosti s možnými situacemi. Z uvedeného vyplývá, že metody diplomové práce budou veskrze teoretické. Experimentální, ba dokonce simulační metody, jsou totiž z logiky věci pro uvedenou problematiku nevhodné, nebojím se uvést – nepoužitelné.

## 2 Daň – vymezení pojmu, vlastnosti, funkce

Protože se celá diplomová práce zabývá daněmi, na počátku bude vymezeno, co vlastně za daň považujeme. Pro toto vymezení poslouží následující definice:

Daň je peněžité plnění, které je

- povinné
- zákonem uložené
- plyne do veřejného rozpočtu
- nenávratné
- neekvivalentní a
- zpravidla neúčelové<sup>1</sup>.

Daň je povinná z jednoho prostého důvodu. Veřejné statky, které jsou z daní financovány, slouží všem, respektive je velmi obtížné někoho z případného využívání benefitů z těchto zdrojů vyloučit. Stát například považuje za vhodné financovat z daní obranu státu. Z tohoto přírůstku na bezpečí občanů státu mají prospěch všichni, proto je nežádoucí, aby se v systému nacházeli tzv. černí pasažéři, kteří by do státní pokladny neodváděli své „příspěvky“ na obranu státu, avšak využívali by prospěchu stejně jako ostatní, myšleno stejně jako ti, kteří by byli odpovědní a dobrovolně by na tento společný benefit přispívali. Proto jsou daně povinné.

Pohybujeme-li se v demokratickém právním státě, mohou být povinnosti ukládány občanům pouze na základě zákona. Tento předpoklad vychází ze zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen „LZPS“), a to z ustanovení čl. 4 (1). Fakt, že uvedený zákon je součástí českého ústavního pořádku, neboli ústavy s malým počátečním písmenem „ú“, podtrhuje ustanovení Ústavy, respektive zákona č. 1/1993

---

<sup>1</sup> Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010. Jihlava : 1.VOX a.s., březen 2010, str. 9



Sb., Ústava České republiky, a to čl. 4. Co se týče konkrétně daní, v čl. 11 (5) LZPS je onen zákonný požadavek daní a poplatků vyjádřen. K jednotlivým zákonům, na které odkazuje ústavní pořádek ČR, se tato diplomová práce dostane v následujícím výkladu jednotlivých daní.

Pokud se mluví o tom, že daně jsou příjmem veřejného rozpočtu, nejde o ekvivalent rozpočtu státního. Daňové příjmy totiž neplynou jen k moci státní, nýbrž i do samosprávných rozpočtů, dokonce část daní putuje do rozpočtu nadnárodního uskupení, totiž EU.

Daně jsou nenávratné. Pokud laik prohlašuje, že mu byly daně vráceny, dá se předpokládat, že zaměňuje skutečnou daň se zálohami na daně, které jsou zúčtovatelné.

Dalším pro někoho nepříjemným faktem je neekvivalentnost daní. Tím se rozumí skutečnost, že výše uhrazené daně nemá žádný vztah či úměru k nároku na čerpání veřejných statků. Zákonodárci však jdou v tomto ohledu ještě dále. Dokonce využívají daní ke snížení sociálních rozdílů ve společnosti a nařizují tak vlastně vyšší solidarity občanů mezi sebou. Ve skutečnosti proto často dochází k situaci, kdy ten, kdo má vyšší zdanitelný příjem (důchod) platí do systému více, mnohdy pak ze systému však čerpá méně. To už ale souvisí s funkcemi daní, jimž budou věnovány řádky níže.

Konečně se dostáváme k poslednímu prvku definice daně, k neúčelnosti. Zde stačí vyslovit fakt, že daň není určena k předem stanovenému účelu. Ovšem toto konstatování není zcela přesné. V některých případech totiž předem ten, kdo daň platí, ví, co bude z jím placené daně hrazeno. Výstavba a údržba silnic a dálnic se hradí z výnosů silniční daně. Tento příklad pro ukázkou postačí.

Daně mají mnoho funkcí. Nelze popsat veškeré funkce daní v obecné rovině, neboť daně mohou být v různých státech nástrojem k dosažení různých cílů. Hlavní funkce daní se nicméně shrnout dají. Na prvním místě jistě stojí funkce fiskální, tj. naplňování veřejných rozpočtů. Ať už následně zmíněné funkce státy uplatňují, nebo

daně k těmto funkcím využívají, či nikoliv, funkce fiskální se daním nedá upřít pravděpodobně nikde.<sup>2</sup>

Alokační funkcí rozumíme schopnost rozdělovat, umisťovat (alokovat) peněžní prostředky do sfér, kde tržní mechanismus selhává, respektive do oblastí, kam soukromoprávní subjekty nemají zájem investovat z hlediska čistě tržního. Stát tak stimuluje chování „tržních“ subjektů žádoucím směrem. Typicky tak stát daňově zvýhodňuje někoho, kdo splňuje zákonem stanovené požadavky, které jsou z logiky věci obecně prospěšné, ale nebývají například lukrativní.

Zákonodárci a politici (tedy i ti, kteří například prozatím pouze chtějí zákonodárcem být) používají ve velmi frekventované míře funkci redistribuční. Tato funkce daní zajišťuje solidaritu mezi subjekty (zúženě mezi občany – oblíbené politické téma). Daně totiž mají schopnost krátit dle společnosti nepřiměřené důchody z hlediska své velikosti, a to ve prospěch subjektů s dle společnosti nepřiměřeně malými důchody. Proto se daně stávají oblíbeným politickým tématem. Míra solidarity je totiž jak známo jeden z hlavních rozlišovacích prvků tzv. pravice a levice.

Za předpokladu, že státní představitelé a zákonodárci budou znali makroekonomických principů, mohou využít i stabilizační funkci daně. To znamená, že pravidelně se střídající tržně ekonomické cykly mohou být prostřednictvím úpravy daňového systému omezovány ve svých extrémních podobách. Pro názornost nebude od věci uvést jeden z nejznámějších a nejlogičtějších postupů, který využívá velikost daňového zatížení ve společnosti k ovlivňování ekonomické výkonnosti reálné ekonomiky. Tento postup znamená, že z makroekonomického hlediska je žádoucí v době růstu ekonomiky daně zvyšovat a omezovat tak peněžní zásobu v ekonomice s cílem předejít inflace a přehřátí ekonomiky, v době poklesu ekonomiky pak naopak přichází ke slovu stimulace obchodní aktivity a uvolňování peněžní zásoby

---

<sup>2</sup> V dnešních daňových systémech je možné setkat se i s daněmi, které fiskální funkci neplní. Jde ale spíše o výjimky potvrzující pravidlo. Například daň ze spotřeby produktů zatěžujících životní prostředí, tzv. ekologická daň, má za cíl vymýtit spotřebu těchto produktů a následně tímto zlikvidovat samu sebe, čímž přestává vlastně tato daň plnit funkci fiskální.

prostřednictvím snižování daní. Zde je zřejmě vhodné podotknout, že ne vždy se v demokratických státech podaří skloubit dohromady pragmatismus a ekonomickou racionalitu s populismem. Pro příklad poslouží například Česká republika. Načasování snížení daňového zatížení s účinností od roku 2008 je dodnes velmi diskutabilní.

Od funkcí daní se dají teoreticky rozlišovat požadavky na daně. Požadavky na daně zformuloval již Adam Smith (1723 – 1790, představitel klasické anglické ekonomie, známý jako liberalista – pojem „neviditelná ruka trhu“) ve svých čtyřech daňových kánonech, které vyjadřují zásadu spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení a úspornosti – efektivnosti. Tyto požadavky na daně se dle některých teoretiků dodnes v podstatě nezměnily.<sup>3</sup>

## 2.1 Prvky daně

Tato kapitola diplomové práce se již bude zabývat daní detailněji. Na řadu přichází konstrukce daně. Tzv. konstrukční prvky daně se rozpoznávají z důvodu analýzy míry dopadů daně na jednotlivé daňové subjekty. Jinak řečeno, na koho daň bude dopadat, čeho se daň bude týkat a v jaké míře se ho bude týkat. Z právního hlediska tuto problematika samozřejmě regulují příslušné zákony. Nejprve však bude vhodné popsat jednotlivé základní prvky jako jsou daňový subjekt, daňový základ, sazba daně z obecného hlediska. Vedlejší prvky daňověprávního vztahu typu slev na dani, osvobození od daně apod., budou ponechány prozatím stranou. Někteří autoři uvádí mezi základní prvky daně i splatnost daně<sup>4</sup>, zde však tomuto atributu prostor ponechán nebude. Logicky do daňověprávního vztahu patří práva a povinnosti zúčastněných, nicméně následující výklad v této fázi diplomové práce bude věnován konstrukčním prvkům daně.

---

<sup>3</sup> Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, str. 33 a 42

<sup>4</sup> Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol.. Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha: C.H. Beck, 2009, str. 159

### 2.1.1 Daňový subjekt

Vymezení těch, kdo jsou daně povinni platit a odvádět, bývá odlišné v různých formách státních uskupení, myšleno z hlediska formy vlády. Donedávna například v České republice přetrvával spíše monarchistický model zdanění hlavy státu. To znamená, že na prezidenta se vztahovala daňová exempce ve vztahu k jeho příjmům z titulu funkce prezidenta republiky. V minulosti, za doby feudalismu, se tyto exempce neboli vynětí z povinnosti platit daně vztahovaly na různé úrovně šlechty a podobně.

V této podkapitole dostanou z osob, kterých se daň dotýká, největší prostor ti, jejichž předmět je dani podroben a ti, kteří jsou povinni na svou odpovědnost daň odvádět. Tyto subjekty se nazývají daňový subjekt.

Legální definice daňového subjektu byla k nalezení v ustanovení §6 (1) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „SpDP“):

*Daňovým subjektem se rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem.*

Tento zákon byl však zrušen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“), a to s účinností od 1. ledna 2011. Tento nový zákon definuje daňový subjekt ve svém §20 (1) takto:

*Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.*

Na první pohled je tedy zřejmé, že se do kategorie daňového subjektu již neřadí právní nástupce. Nová právní úprava se s touto problematikou vypořádala jiným způsobem. A to v (3) cit. §:

*Osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména správce dědictví a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.*

Poplatník je ten, kdo nese daňové břemeno, ten, k jehož tíži je daň placena. Legislativa upravovala pojem daňového poplatníka v §6 (2) SpDP:

*Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.*

Nová právní úprava, čili DŘ v §20 (1), již legální definici poplatníka daně neobsahuje. V podstatě odkazuje na jednotlivé zákony, kterým přenechává vymezení poplatníků oněch konkrétních předmětů daně, které ten který zákon upravuje.

Oproti tomu plátcem se rozumí ten, kdo je odvedením daně pověřen. Nejde tedy o jeho zkrácený důchod nebo majetek, pouze na svou odpovědnost a zpravidla administrativní náklady „dostal za úkol“ od zákonodárce daň v zákonem stanoveném objemu ze zákonem stanoveného předmětu odvést.

Zákonnou definici plátce bylo lze nalézt v §6 (3) SpDP:

*Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.*

Dnešní právní úprava, tak jako u poplatníka, nechává legální definici, či vymezení toho, kdo je plátcem daně, jednotlivým zákonům.

U problematiky daňového plátce se také teorie hojně zmiňuje o tzv. srážce u zdroje. Zákonodárce totiž v některých případech usoudil, je tomu zpravidla u daní z příjmů, že z technických důvodů bude poplatníková daň placena prostřednictvím plátce, a to na jeho majetkovou odpovědnost. Nespornými výhodami tohoto postupu je fakt, že plátce v tuto chvíli nerozhoduje o své dani, tj. újmě, a proto i z psychologického hlediska dochází k menším daňovým únikům. Dále je výhodou rychlost zaplacení daně. Tak například banka při připisování úroků klientovi z jeho vložených prostředků rovnou za klienta, poplatníka, daň odvede – srazí mu ji. Vzhledem k tomu, že plátce ve velké většině případů srazí daň nejednoho poplatníka, vznikají administrativní úspory z rozsahu.

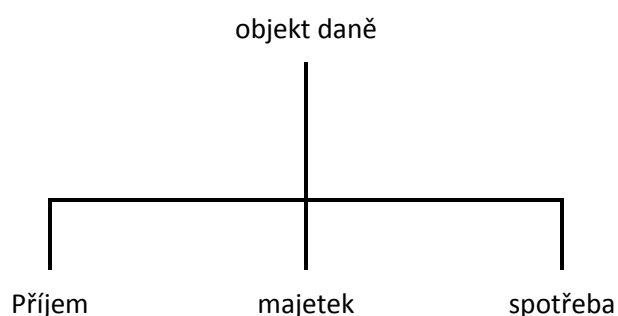
Výše bylo uvedeno, že velmi úzký vztah k daňovému subjektu má také právní nástupce fyzické nebo právnické osoby (daňového subjektu). Tento daňový subjekt není potřeba rozsáhle analyzovat. Postačí konstatování, že tento právní nástupce odpovídá do výše nabytého majetku.

Aby výčet subjektů daně byl co nejúplnější, je nutno zmínit také tzv. daňového ručitele. Ten ručí za splnění daňové povinnosti toho, za kterého ručí. Tento institut se uplatňuje například u daně z převodu nemovitosti.

### 2.1.2 Základ daně

U analýzy teoretického vymezení pojmu základ daně bude vhodné začít pojmem předmět daně. Předmětem zdanění se rozumí to, z čeho se daň vybírá. Výše bylo již napsáno, že daně (povinnosti) mohou být ukládány pouze na základě zákona. Tento fakt vyplývá z ústavy. Již z názvu těchto jednotlivých zákonů lze tušit, co bude na základě toho kterého zákona cílem zdanění. Tak například zákon o dani z příjmů zatěžuje daňovou povinností příjem (důchod), to znamená, že předmětem daně je v tomto případě příjem. Zákon o dani z nemovitostí označuje za předmět daně nemovitost (záměrně byla uvedena lehká forma citace zákona – ne tedy přesné formální označení včetně čísla ve Sbírce zákonů – a to z důvodu kontextu a potřeb tohoto výkladu).

Z analýzy těchto zákonů, respektive právního řádu ČR, vyplývá, že předměty daně v našem daňovém systému se dělí na tři velké skupiny. Těmito skupinami jsou příjem (důchod), majetek a spotřeba.



**Obrázek 1: rozdělení předmětů (objektů) daně v daňovém systému ČR, Zdroj: vlastní tvorba, Excel**

Historicky byla předmětem daně také osoba. Spíše se však uvádí tzv. daň z hlavy. V dnešních daňových systémech, ČR není výjimkou, se tento předmět daně již nevyskytuje. Taková daň z hlavy totiž jen stěží bude plnit funkce daní jako například redistribuční a stabilizační funkci. Pro úplnost je vhodné zmínit, že literatura někdy vidí

možnou alternativu této daně z hlavy například v místním poplatku stanoveném obcí za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů.<sup>5</sup>

Co se týče dalších historických souvislostí, daně z příjmů – důchodové daně, jsou poměrně mladým tipem daně. Protože objektem daně je zde zákonem stanovený příjem, nazývaný též důchodem, subjektu, uplatňuje se zde velmi intenzivně redistribuční a stabilizační funkce. Daně z příjmů jsou velmi významnou složkou státních příjmů, i když v poslední době je trendem přesouvat těžiště státních daňových příjmů k daním ze spotřeby.

Daně, kde předmětem daně je spotřeba, jsou, jak již bylo výše napsáno, v současné době velmi oblíbeným nástrojem výběru příjmů státu. Daně tohoto typu jsou placeny plátcem, jsou méně viditelné, neboť jsou zahrnuty v ceně produktu, případně v ceně služby.

Následující tabulka velmi věrně potvrzuje zmíněné teze, a tedy trend ve zdaňování jednotlivých předmětů daně.

		2004	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Celkové příjmy</b>	ml. Kč	1 087,8	1 188,4	1 247,3	1 389,9	1 479,8	1 385,9
<b>Daně</b>	ml. Kč	572,2	625,7	637,8	716,0	742,8	660,4
Daně z příjmů, zisku a kapitálových výnosů	ml. Kč	253,1	287,3	278,6	317,9	330,9	254,7
Placené fyzickými osobami	ml. Kč	133,3	142,4	136,8	151,5	143,3	127,5
Placené společnostmi a ostatními podniky	ml. Kč	119,8	144,8	141,8	166,4	187,6	127,1
Daně z majetku	ml. Kč	15,3	13,1	13,5	15,5	15,5	14,4
Daně ze zboží a služeb	ml. Kč	299,4	325,3	345,7	382,5	396,3	391,1
Daň z přidané hodnoty <sup>1)</sup>	ml. Kč	179,2	202,4	213,2	229,5	249,2	248,1
Spotřební daně	ml. Kč	95,8	110,6	119,5	138,9	133,0	131,1

**Obrázek 2: daňové příjmy ČR dle jednotlivých předmětů daní (konsolidované daňové příjmy).**

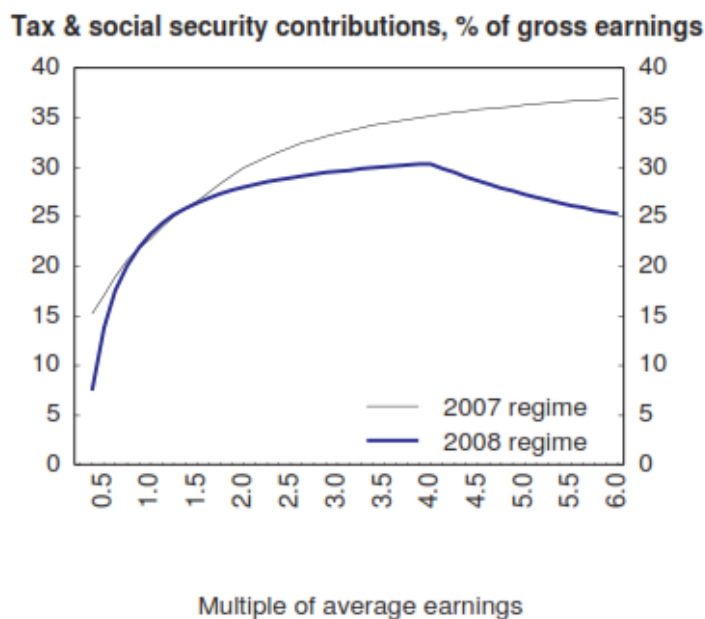
**Zdroj: Ministerstvo financí České republiky [online]. 2010 [cit. 2011-01-15]. Fiskální výhled.**

**Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek\\_fiskalni\\_vyhledy.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_fiskalni_vyhledy.html)>**

<sup>5</sup> Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010. Jihlava : 1.VOX a.s., březen 2010, str. 16

Z dat uvedených na obrázku je zřejmé, že daně z majetku hrají v dnešní době okrajovou roli. Od roku 2004 kolísá jejich výtěžnost mezi 13,1 až 14,4 mld. Kč ročně. Zatímco daňové výnosy z příjmů, zisku a kapitálových výnosů se v posledních letech snižují, u daní ze zboží a služeb (ze spotřeby) je tomu naopak. Případný argument hospodářské globální recese vypuknuvší naplno v roce 2008 a její dopad na výběr daní z příjmů lze jednoduše odrazit faktem, že díky krizi byla reálná ekonomika zasažena i rostoucí nezaměstnaností, menší bonitou spotřebitelů, a přesto výběr daní ze spotřeby roste. Zcela jistě pak za čísla z výše uvedené tabulky stojí daňová reforma z roku 2008. Rozbor zmíněné reformy není cílem této diplomové práce, pro dokázání trendu ve zdaňování jednotlivých předmětů daně však výše uvedená data posloužila.

Nakonec pro ilustraci není od věci poukázat na studii OECD, ve které je možno vyčíslit procentuální odvodovou povinnost před a po reformě daní z příjmů. Níže uvedený obrázek simuluje povinné odvody (nutno dodat že včetně příspěvků na sociální zabezpečení) na svobodnou osobu se standardními slevami na dani.



**Obrázek 3: odvody z hrubé mzdy před a po reformě v návaznosti na násobek průměrné mzdy, Zdroj: OECD [online]. 2010 [cit. 2011-01-16]. Economics Department: Information by Country: Czech Republic: Working Papers. Dostupné z WWW: [http://www.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf?cote=eco/wkp\(2010\)14&doclanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf?cote=eco/wkp(2010)14&doclanguage=en).**

Z důvodu efektivity vybírání daní je žádoucí, aby předmět daně byl co nejpřesněji definován. S cílem neumožnit jednoduše daňovému subjektu vyhnout se zdanění, bývá



předmět daně vymezen poměrně široce. Proto je v určitých případech zapotřebí konstrukci předmětu daně doplnit tzv. vynětím z předmětu daně. Tím se rozumí přesně ohraničené kontury předmětu daně a hranice, za které již předmět daně nesahá<sup>6</sup>. Tak například předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou dle §3 (1) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Záměrem bylo zdanit to, čím dochází ke zvýšení majetku poplatníka. Proto následuje §3 (4) ZDP, kde jsou definovány příjmy poplatníka, které jsou z předmětu daně vyňaty. Například jsou to půjčky a úvěry (písm. b) cit. ustanovení) 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 a příjmu plynoucího poplatníkovi, který vede daňovou evidenci, z eskontního úvěru ze směnky, kterou je hrazena pohledávka.

Dalším institutem, který má vliv na konstrukci základu daně, je osvobození od daně. Zde tedy jde o předmět zdanění, nicméně daň se z tohoto předmětu daně neplatí, to znamená, že daňový subjekt není povinen a zpravidla ani oprávněn, zahrnout tento předmět daně do základu daně. Není bez zajímavosti, že uvedené pravidlo může mít i negativní důsledky pro daňový subjekt. Subjekt totiž nemůže k těmto osvobozeným částem předmětu daně uplatnit položky k nim se vztahujícím, o něž by za jiných okolností mohl případně základ daně snížit. Nejlogičtější případ nastupuje ve chvíli, kdy příjem z určité aktivity je osvobozen od daně z příjmů, z čehož vyplývá, že nelze základ daně očistit o výdaje s touto aktivitou související. V případě, že daná aktivita byla pro daňový subjekt ztrátová, nastupují negativní důsledky tohoto osvobození od daně. Například osvobození od daně důchodového typu upravuje vcelku rozsáhle zejména §4 (fyzické osoby) a §19 (právnícké osoby) ZDP.

Pro úplnost je vhodné dodat, že nauka rozděluje osvobození od daně na úplné osvobození a osvobození částečné. O úplném osvobození od daně se hovoří například u

---

<sup>6</sup> Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010. Jihlava : I.VOX a.s., březen 2010, str. 17

dopadů ustanovení §10 (3) ZDP, dle kterého jsou od daně osvobozeny příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem, jejichž úhrn nepřesáhne za zdaňovací období (kalendářní rok) 20 000 Kč. Pokud poplatníkovy příjmy činí za zdaňovací období 20 001 Kč, patří tyto příjmy do základny pro vymezení výše daně. O částečném osvobození se hovoří například tehdy, když do určité výše je příjem osvobozený od daně, výše přesahující tento limit se pak osvobození od daně netýká.

Základem daně je v penězích, eventuálně i jinak stanovený daňový objekt, z něhož se daň vyměřuje. Zatímco objekt daně nám říká, co je důvodem stanovení daňové povinnosti, daňový základ určuje, z čeho se daň vyměřuje.<sup>7</sup>

Úprava předmětu daně dle zákonných pravidel je ilustrována výše. Zmíněno však ještě nebylo, že základ daně musí být vyjádřený v měrných jednotkách, a to buď v jednotkách fyzikálních, nebo v korunách (tedy v hodnotovém vyjádření). S tímto úzce souvisí členění daní na daně specifické a daně hodnotové. U specifických daní je základ daně vyjádřen fyzikální jednotkou, například obsah čistého alkoholu v určité jednotce. U daní hodnotových, teorií nazývaných také ad valorem, je základ daně vyjádřen v peněžních jednotkách. Typicky půjde například o daně důchodového typu.

Obecným principem procesu zdanění je účel zdaňování pouze disponibilního příjmu, o který narostl majetek daňového subjektu. Proto je vhodné například u daní z příjmů od předmětu daně odečíst náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmu (§24 ZDP).

Daně se také dělí podle toho, zda předmětem daně je veličina stavová, nebo veličina toková. Stavová veličina je určována k určitému období (daň z nemovitostí se odvádí ze základu daně stanovenému k prvnímu dni zdaňovaného období. U tokové veličiny jde o načítání například příjmů za určité období. Toto období se nazývá zdaňovacím obdobím.

---

<sup>7</sup> *Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol.* Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha: C.H. Beck, 2009, str. 160

Nezbývá než vymezení problematiky standardních odpočtů a nestandardních odpočtů ze základu daně. Standardní odpočtem snižuje poplatník svůj základ daně o předem stanovenou pevnou částku, a to při splnění zákonných podmínek. V daňové soustavě ČR byly tyto odpočty v hojné míře zakotveny do roku 2005, kdy byly nahrazeny různými slevami na dani. Nestandardními odpočty se rozumí položky, o které může poplatník svůj základ daně upravit v prokazatelně vynaložené výši. Tyto odpočty mají za úkol stimulovat poplatníka k jeho touze vynakládat prostředky na obecně prospěšné účely. Těmi se rozumí podpora různých obecně prospěšných organizací, vědy, sportu, nebo také třeba financování vlastní bytové potřeby. I tyto nestandardní odpočty mají své zákonné meze a požadavky. Jsou například regulovány limity a podmínkami. V ZDP je tato problematika v případě fyzických osob upravena v §15.

### **2.1.3 Sazba daně**

*Sazba daně je algoritmus, jehož prostřednictvím se stanoví velikost konkrétní daně konkrétního daňového subjektu z jeho základu daně. Sazba daně je vždy upravena příslušným daňovým zákonem.<sup>8</sup>*

Uvedenou definici snad netřeba více rozvádět. Vzhledem k předchozím řádkům by měla být srozumitelnou.

Sazby daně se obvykle dle typu dělí na sazby pevné a procentní. Pevná sazba daně se uplatňuje ve vztahu k fyzikální jednotce. Základ daně je tedy vyjádřen ve fyzikálních jednotkách, je tedy specifický. Kuřáci například platí pevně stanovenou daň na každý kus cigarety apod. U procentní sazby daně, tedy u relativní sazby daně nastupuje hodnotový (ad valorem) základ daně, respektive u takového základu daně nastupuje procentní (relativní) sazba daně.

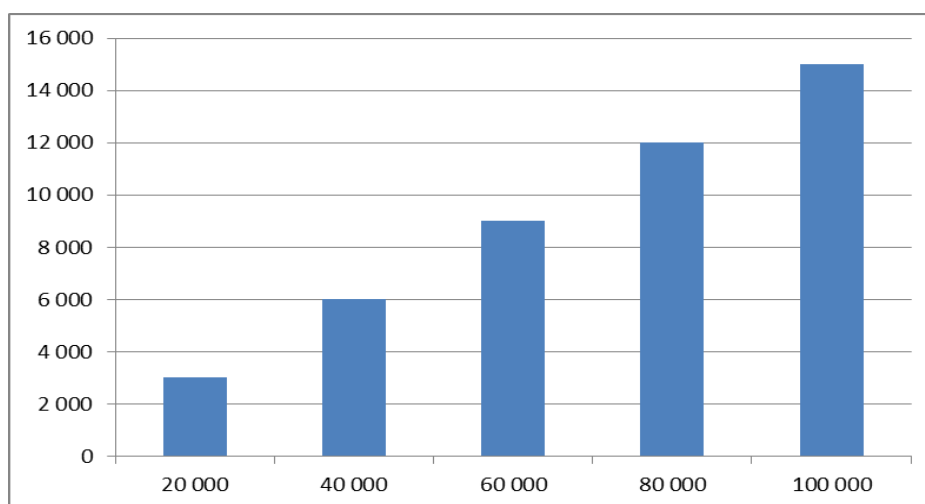
---

<sup>8</sup> *Sagit* [online]. 2004-05-01 [cit. 2011-01-23]. Sazba daně. Dostupné z WWW: <[http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da\\_417.htm](http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_417.htm)>

Hodnotově vyjádřený základ daně a jeho sazby budou zanalyzovány detailněji. Sazba daně může být proporciální, nebo též nazýván lineární, či progresivní. O lineární sazbě daně se mluví tehdy, když vypočtená daň roste se základem daně ve stejném poměru. Obvykle bývá stanovena jako určité procento ze základu daně, které se ale na rozdíl od sazeb progresivních nemění s rostoucím základem daně. Pro ilustraci je přehledný následující graf, na kterém je patrné, že při lineární sazbě daně, například a v tomto případě uplatněné 15 % sazbě daně, roste vypočtená daň ve stejném poměru k základu daně. Tak třeba u základu daně 20 000 Kč je vypočtená daň (oněch 15 %) 3 000 Kč. Při dvojnásobném základu daně 40 000 Kč vyjde daň na 6 000 Kč, tj. také dvojnásobek.

Základ daně (Kč)	Daň (15 % sazba, v Kč)
20 000	3 000
40 000	6 000
60 000	9 000
80 000	12 000
100 000	15 000

**Tabulka 1: tabulka pro vypracování grafu na obrázku č. 4**

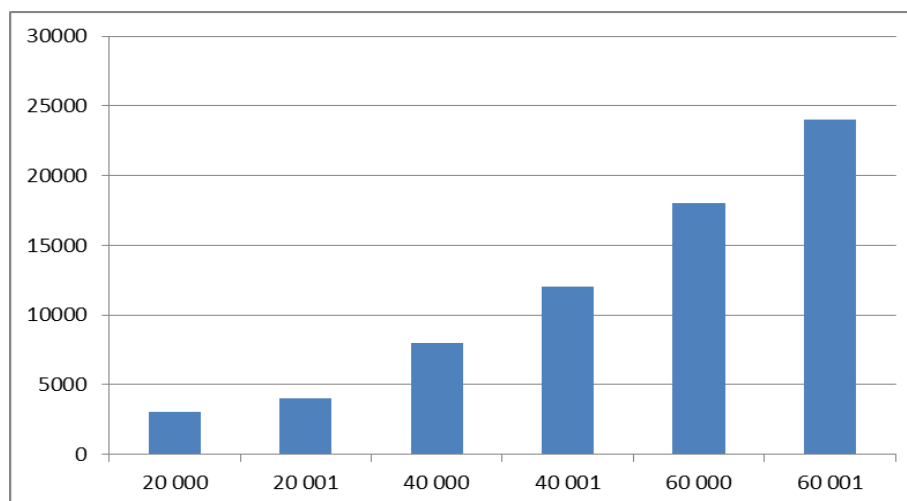


**Obrázek 4: Použití lineární sazby daně v hodnotě 15 % a její dopad na výsledek daně (před případnými slevami na dani samozřejmě), Zdroj: vlastní tvorba, Excel**

Jinak je tomu u daně progresivní (konkrétně stupňovitě progresivní), kde s rostoucím základem daně roste i sazba daně. Vypočtená daň pak roste v nestejném poměru k základu daně. Dochází tak k situacím, kdy může poplatníkovi z vyššího základu daně zbýt po zdanění menší část, než kdyby dosáhl například nižšího základu daně nižšími příjmy. Stává se tak pro něj nemotivujícím vyššího základu daně dosahovat. Opět poslouží názorný příklad. Dejme tomu, že daňová progresse bude velmi přísná. Do základu daně 20 000 Kč bude platit sazba daně 15 %, nad 20 000 Kč bude platit sazba daně 20 %, nad 40 000 Kč bude sazba 30 % a konečně při základu daně nad 60 000 Kč se použije již 40 %.

Základ daně	Daň
20 000	3000
20 001	4000,2
40 000	8000
40 001	12000,3
60 000	18000
60 001	24000,4

**Tabulka 2:** tabulka pro vypracování grafu na obrázku č. 5



**Obrázek 5:** Použití progresivní sazby daně a její dopad na výsledek daně (před případnými slevami na dani samozřejmě), Zdroj: vlastní tvorba, Excel

Základ daně	Daň	Po zdanění (zaokrouhлено na celé Kč)
20 000	3000	17 000
20 001	4000,2	16 001
40 000	8000	32 000
40 001	12000,3	28 001
60 000	18000	42 000
60 001	24000,4	36 001

**Tabulka 3: Použití progresivní sazby daně a její dopad na výsledek daně (před slevami na dani samozřejmě) plus výsledná hodnota po zdanění, Zdroj: vlastní tvorba, Excel**

Je zřejmé, že stupňovitě progresivní daň je extrémně demotivující. Pokud tedy poplatník daně například dosáhne základu daně 20 000 Kč, zbyde mu při sazbě daně 15 % a odvedení daně 3000 Kč (pro uvedení příkladu se nebude uvažovat žádná sleva na dani) 17 000 Kč. Pokud se například daňový poplatník bude více snažit a dosáhne základu daně 20 001 Kč, tedy jen o jednu korunu vyššího základu daně, bude se pohybovat již ve vyšší sazbě daně, totiž 20 %, odvede pár haléřů přes 4 000 Kč a zbyde mu po zaokrouhlení jen 16 001 Kč. Čili nárůst základu daně o 1 Kč implikuje úbytek čistého výnosu o 1000 Kč, respektive o to větší daň. Markantnější je to již u překlenování základu daně 40 000 Kč. Jestliže při základu 40 000 Kč je ještě daň se sazbou 20 % a bude tak odvedeno 8 000 Kč, při základu daně jen o 1 Kč vyšším, tedy základu daně 40 001 Kč, je daň již v sazbě 30 % a odvedeno na dani bude přes 12 000 Kč. Daň tak bude o 50 % vyšší, než při základu daně o 1 Kč nižším.

Z těchto důvodů nastupuje klouzavá progresivní sazba daně. O té se hovoří v tom případě, pokud se základ daně určité velikosti jakoby rozparceluje na více částí, lépe řečeno úrovní, které se postupně zdaňují zvyšující se sazbou daně. Čisté příjmy (disponibilní příjem po zákonných odvodech) roste s rostoucím základem daně pomaleji, nicméně je zde zásadní pozitivum, a to fakt, že poplatníkovi nebude na újmu dosažení vyššího základu daně, jak by se mohlo stát při klasické progresivní dani.

základ daně	sazba daně
0-20 000	10%
nad 20 000 až 40 000	20%
nad 40 000	30%

**Tabulka 4: příklad definice klouzávě progresivní sazby daně, Zdroj: vlastní tvorba, Excel**

Pokud by tedy klouzávě progresivní sazba daně byla definována jako v tabulce č. 4, znamenalo by to následující způsob výměry daňové povinnosti. Při základu daně do 20 000 Kč se uplatní sazba daně 10 % ze základu. Při dosažení základu daně například 25 000 Kč se 20 000 Kč zdaní 10 % a zbylých 5 000 Kč sazbou 20 %.

Sazba daně je laickou veřejností vnímána jako něco, co vypovídá o progresivitě daňového zatížení. Sazbu daně používají běžní občané, ale i politici, často jako hlavní a nutno dodat že i jako jediný ukazatel míry zdaňování obyvatelstva ve státě. Při bližším porozumění dané problematice však vychází najevo, že je tomu tak jen s velmi mnoha a mnoha výhradami a s velkou dávkou přimhouření obočí a tolerance. Na první pohled je totiž například zjevné, že sazba daně může být v různých zemích uplatňována z jiného základu daně. Následné porovnání sazby daně je pak irelevantní. Do našeho právního řádu byla například vnesena tzv. rovná daň pro daně z příjmů fyzických osob. Sazba daně se sice tváří jako lineární sazba 15 %, tedy došlo k upuštění od daňové progresse. Již méně se však hovoří o tom, že základ daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (zaměstnanci) se zvýšil o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem.<sup>9</sup> Výsledné procento tak bude vyšší (a to 23,1 %), neboť občan, daňový poplatník, zřejmě nepřestane mávnutím proutku, v tomto případě bude oním mezníkem účinnost nové právní úpravy zdanění příjmů fyzických osob, vnímat „hrubou mzdu“ jinak.

---

<sup>9</sup> Láchová, L. Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, a.s., 2007, str. 27

Dalším faktorem, který velmi relativizuje fakt, že se na naší politické scéně hovoří o rovné dani, jsou slevy na dani. Pokud vypočtená daň nabývá menších rozměrů, sleva na dani může zásadně promluvit do výsledné faktické sazby daně, respektive daňové újmy poplatníka, kdežto u vysokopříjmových poplatníků tomu tak evidentně nebude.

## 2.2 Kategorizace daní

Daňová soustava českého právního řádu vychází z v současné době již zrušeného zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Tento zákon byl s účinností od 1. ledna 2004 zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, neboť v ústavním uspořádání unitární České republiky jsou tato ustanovení o kompetencích nadbytečná<sup>10</sup>. Jednotlivé daně z jednotlivých předmětů daně jsou tak upraveny svými zákony. Článek 11 (5) LZPS je tak uspokojen.

Daně se člení nejčastěji na daně přímé a nepřímé. Přímými daněmi označujeme daně, které zatěžují předmět daně při jeho vzniku, naopak nepřímé daně postihují onen předmět daně až při jeho použití, realizaci. Klasicky pak povinnost odvést daň leží na plátcí daně, tj. na osobě odlišné od toho, kdo skutečně ono daňové břemeno nese.

Nepřímé daně se uvalují na spotřebu, hradí je výrobce, prodejce nebo poskytovatel určité služby z objemu své produkce nebo svých prodejů. Jeho výhodou však je, že si tyto náklady může započítat do výsledné ceny svého produktu, čímž defacto přenese náklady na spotřebitele. Do nepřímých daní se v našem právním řádu řadí daně spotřební a daně z přidané hodnoty.

Přímé daně v našich podmínkách dělíme na daně důchodového typu a na daně majetkového typu. Důchodové daně se dále dělí na daň z příjmů fyzických osob, nazývanou také osobní důchodová daň, a na daň z příjmů právnických osob. Osobní

---

<sup>10</sup> *Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol.* Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha: C.H. Beck, 2009, str. 164



důchodové daně jsou ve většině zemí považovány za nejdůležitější. Je jim přisuzována největší míra komplexnosti, spravedlnosti i ekonomické efektivity. Pokud lidé mluví o daních, mívají na mysli právě tyto, a ne jiné daně.<sup>11</sup> Projevují se u nich sociální aspekty vládní politiky v podobě různých slev na dani a odpočtů od základu daně. U poplatků a především u daní spotřebních tento sociální aspekt příliš reflektovat nejde. Občanům je tato daň tradičně takřkajíc nejvíce na očích, psychologicky na ně dopadá v největší míře. Zřejmě i proto se sociologové a daňoví teoretici shodují, že k těmto daním mají občané tradičně největší averzi a je jedním z nejučelnějších nástrojů politické konkurence.

---

<sup>11</sup> *Kubátová, K.* Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, s. 162

### 3 Daně a EU – harmonizace daní

Vzhledem ke stále větší intenzitě procesu globalizace tržních subjektů a jejich přeshraničního, globálního podnikání je třeba věnovat úsilí odstranění různých nežádoucích vlivů z tohoto faktu vznikajících. Tato diplomová práce se bude v této kapitole zabývat jedním z těchto problémů, a to různými daňovými systémy na úrovni jednotlivých států. Protože svět se neustále liberalizuje, míra izolace jednotlivých států se značně zmenšuje, přichází do konfliktu dvě zásady, které jsou v západním světě velmi často silně zakořeněny. Liberálnost ve vztahu pohybu zboží, osob, služeb, kapitálu vs. suverénní národnostní právo stanovovat podmínky zdanění subjektů v daňových zákonech států.

Snaha vybalancovat tyto faktory je vedena zejména potřebou eliminovat negativní dopady mimoekonomické konkurence mezi členskými státy, tzn., spočívá ve společném cíli například ujednotit postupy státní byrokracie, ujednotit podmínky živnostenských oprávnění, ujednotit vzdělání, ujednotit podmínky pro obchod, ujednotit administrativní státní zákazy a omezení, sjednotit pravidla zahraničního obchodu, pravidla celního řízení, cla, preferenčních zvýhodnění, sjednotit daňovou zátěž.<sup>12</sup>

Onou mimoekonomickou konkurencí je myšleno například vytváření daňových rájů, nebo na druhou stranu nepřiměřeného znevýhodňování zahraničních subjektů. Dalo by se tedy také logicky dovodit, že cílem harmonizace daní je vytvoření jednotného trhu a jeho co nejhladšího fungování (na rozdíl od daňové koordinace, která jako terminus technicus bývá používána ve vztahu sblížení daňových soustav, nicméně cílovým stavem zde není jednotnost trhu).

---

<sup>12</sup> MATOUŠEK, P., *Univerzita Palackého v Olomouci : Katedra finančního práva, národního hospodářství a ekonomie* [online]. Harmonizace daní v EU. rok neuveden [cit. 2011-01-20]. Dostupné z WWW: <<http://pf2010.upol.cz/menu/struktura-pf/katedry-a-centra/katedra-financniho-prava-narodniho-hospodarstvi-a-ekonomie/financi-pravo/harmonizace-dani-v-eu/>>

Daňová harmonizace se týká především sjednocení procesu výběru daně, daňového základu a daňové sazby (fáze daňové harmonizace).<sup>13</sup> Nemusí nutně jít o všechny tyto aspekty.

V souvislosti s harmonizací daňových soustav a s tím souvisejícím srovnáváním národních úprav a jejich dopadů bývá často zmiňována tzv. daňová kvóta. Jde o ukazatel daňového zatížení, respektive o poměr inkasa daní do veřejných rozpočtů ve vztahu k celkovému HDP (hrubý domácí produkt) státu. Jak již bylo zmíněno výše, při analýze daňových systémů a daňového zatížení v jednotlivých státech může být velmi zavádějící srovnávání pouze daňových sazeb, a to z důvodu mnohdy rozdílných daňových základů. Tímto konstatováním vlastně dochází ke zdůvodnění jednotlivých fází daňové harmonizace.

Úrovně daňové harmonizace:

- daně jsou rozdílné ve všech zemích
  - daňová harmonizace neexistuje vůbec (nejsou ratifikovány ani smlouvy o zamezení dvojího zdanění a spolupráce na administrativní úrovni)
  - zčásti daňová harmonizace existuje (smlouvy o zamezení dvojího zdanění a spolupráce na administrativní úrovni jsou ratifikovány)
- dílčí harmonizace (některé daně jsou společné, některé národní)
- daně jsou stejné ve všech zemích
  - rozlišné daňové základy
  - stejné daňové základy
    - stejné daňové sazby
    - rozdílné daňové sazby

---

<sup>13</sup> *Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze : Katedra finančního práva a finanční vědy – dokumenty* [online]. Daňová harmonizace. rok neuveden [cit. 2011-01-20]. Dostupné z WWW: <[http://www.prf.cuni.cz/documents/docs.php?id\\_trida=5&id\\_objekt=123&bCompact=>](http://www.prf.cuni.cz/documents/docs.php?id_trida=5&id_objekt=123&bCompact=>)>.

- celková harmonizace (výsledek harmonizace struktury daňového systému plus harmonizace daňových sazeb)

V literatuře lze narazit na prostředky, které teorie rozlišuje u dosahování cílového stavu procesu harmonizace. Hovoří se o daňové harmonizaci pozitivní a harmonizaci negativní.

Onou pozitivní daňovou harmonizací se rozumí implementace právních předpisů Evropského společenství. Tím se rozumí účinek evropských směrnic, které vyžadují inkorporaci daných norem chování do národních právních úprav prostřednictvím národních právních předpisů, ale i například vydávání nařízení, která jsou přímo závazná (bez nutnosti národní inkorporace) apod.

Negativní harmonizací se rozumí činnost Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“). ESD zajišťuje dodržování práva při výkladu a provádění jednotlivých ustanovení komunitárního práva, dohlíží nad jednotností výkladu a aplikace ve všech členských státech, jakož i nad tím, aby tento výklad odpovídal duchu Evropských společenství a evropské integrace.<sup>14</sup> Nejde o harmonizaci v pravém slova smyslu, neboť nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy – rozsudek ESD zavazuje jen určitý stát, kterému je nařízeno změnit daňové ustanovení. Rozsudky ESD se mohou stát precedenty pro komunitární právo.<sup>15</sup>

Daňová harmonizace se dále dělí na harmonizaci přímou a nepřímou. Přímou harmonizací se nazývá harmonizační proces skrz prostředky komunitárního práva (směrnice, nařízení, rozhodnutí, doporučení, stanoviska). Nepřímou harmonizací pak literatura označuje harmonizaci jiných právních odvětví, nežli těch čistě daňových – například ustanovení obchodního práva.

Dále se rozlišuje harmonizace vertikální a horizontální. Vertikální harmonizace připadá v úvahu například u federace. Jednotlivé úrovně samosprávy by sjednocovaly

---

<sup>14</sup> *Euroskop.cz* [online]. 2011 [cit. 2011-01-23]. Evropský soudní dvůr. Dostupné z WWW: <<http://www.euroskop.cz/106/sekce/judikatura-esd/>>

<sup>15</sup> *Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze : Katedra finančního práva a finanční vědy – dokumenty* [online]. Daňová harmonizace. rok neuveden [cit. 2011-01-20]. Dostupné z WWW: <[http://www.prf.cuni.cz/documents/docs.php?id\\_trida=5&id\\_objekt=123&bCompact=>](http://www.prf.cuni.cz/documents/docs.php?id_trida=5&id_objekt=123&bCompact=>)>.

prvky daňové soustavy s úpravou federativní. Oproti tomu klasická horizontální harmonizace se uplatňuje například v rámci EU, tj. mezi jednotlivými suverénními státy, které jsou členy tohoto nadnárodního uskupení sui generis (v poslední době se totiž v EU objevují stále více federativní prvky).

### **3.1 Vývoj daňové harmonizace v rámci ES**

Jde o velmi diskutovanou oblast mezi představiteli jednotlivých států, resp. jejich zástupci v rámci společenství. Již od 60. let minulého století se objevují debaty na toto téma. Z počátku logicky přišla na řadu otázka harmonizace daňových sazeb. Od této myšlenky však bylo záhy upuštěno. Státy se nechtějí vzdát této své svrchované pravomoci jako prostředku vládnutí. V rámci ES bylo uvažováno o daňové harmonizaci jako o prostředku zajišťování hladkého fungování jednotného trhu. Nejde o harmonizaci celkovou, nýbrž o harmonizaci dílčí. Odstraňují se pouze ty rozdíly v daňových soustavách, které by mohly jednotný trh a jeho fungování negativně ovlivňovat.

Otázka celkové harmonizace se však s větší či menší pravidelností stále vynořuje. Pro tuto harmonizaci hovoří negativní dopady konkurence jednotlivých států ve snaze získat příliv kapitálu do země. Proti harmonizaci se však vyslovují zejména makroekonomové, kteří namítají, že fiskální autonomie, v tomto případě právo stanovovat daňové sazby, základy daně apod., je jedním z mála nástrojů jednotlivých států k ovlivňování makroekonomické situace v jednotlivých státech. V souvislosti s měnovou unií totiž centrální banky národů ztrácejí měnové nástroje jako prostředek k reakci na konkrétní ekonomickou situaci ve státě. Odlišnosti státních ekonomik se pak musí odrážet alespoň v daňové politice státu. Protože například v případě Španělska je známo, že mnozí občané pracují zejména tzv. na černo (neoficiálně, tudíž bez odvodů peněžních prostředků do státní pokladny, čímž je potlačena fiskální funkce přímých daní), tudíž je potřeba zachování alespoň vysokých daní ze spotřeby. Současná ekonomická krize příznačně ukazuje na rozdíly jednotlivých ekonomik. Tzv. dluhová krize EU se rozhodně netýká všech zemí měnové unie. Drama, které se odehrávalo při aukcích státních bondů Portugalska, Řecka, Španělska, ale i Itálie na počátku roku 2011, snad dostatečně přiměla zapálené eurofederalisty přemýšlet o tom, že celková daňová harmonizace v celku tak rozmanitém jako je EU, není vhodná.

Proti celkové a nadměrné daňové harmonizaci tak hovoří zejména tato fakta:

- jednotlivé státy by přišly o svou potřebnou suverenitu,
- státy by nemohly pružně reagovat na lokální ekonomické šoky,
- bez daňové konkurence by vzrůstala daňová zátěž (klasické chování monopolu),
- vyšší daňová zátěž odrazuje investory, snižuje produktivitu práce,
- nižší daňová zátěž u států aplikující přísnější pravidla by znamenala výpadek příjmů státního rozpočtu.

Naopak proces harmonizace jednotlivých daňových soustav podporuje:

- efektivnější správa daní, účinnější kontrola
- odstranění daňové konkurence jednotlivých států, což by mělo vést ke konkurenci pouze mezi podniky (na druhou stranu odstranění daňové konkurence může vést k vysoké harmonizované dani – viz výše)
- přehlednější administrativu, nižší náklady poplatníků na daňové povinnosti (vychází defacto z logiky bodu prvního)

Všeobecně jsou za první formu úpravy spolupráce členských zemí v oblasti daní pokládány články 95 až 98 (včetně dodaného článku 99 Jednotným evropským aktem z roku 1987) kapitoly 2 – Daňová ustanovení a články 100 až 102 kapitoly 3 – Sbližování právních předpisů Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství.<sup>16</sup> Tato smlouva byla spolu se Smlouvou o založení Evropského společenství pro atomovou energii (Euratom) přijata roku 1957 v Římě, proto se také někdy hovoří o tom, že základy daňové harmonizace byly položeny římskými smlouvami.

Než se budu zabývat obsahovými náležitostmi jednotlivých článků, pro pořádek je třeba dodat, že výše uvedené číslování bylo Amsterdamskou smlouvou v roce 1997 změněno následovně:

---

<sup>16</sup> Láchová, L. Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, a.s., 2007, str. 37

Kapitola 2	
Původní číslování	Současné číslování
čl. 95	čl. 90
čl. 96	čl. 91
čl. 97	zrušen
čl. 98	čl. 92
čl. 99	čl. 93

**Tabulka 5: změna číslování Smlouvy o založení EHS po Amsterdamské smlouvě, Zdroj: Láchová, L. Daňové systémy v globálním svět. Praha: ASPI, a.s., 2007, str. 38**

Kapitola 3	
Původní číslování	Současné číslování
čl. 100	čl. 94
čl. 100 a, b, c, d	čl. 95, -, -, -
čl. 101	čl. 96
čl. 102	čl. 97

**Tabulka 6: změna číslování Smlouvy o založení EHS po Amsterdamské smlouvě, Zdroj: Láchová, L. Daňové systémy v globálním svět. Praha: ASPI, a.s., 2007, str. 39**

Na tomto místě možná stojí za uvedení důvod toho, proč se těmito smlouvami zabývám, a to i nyní, po ratifikaci Lisabonské smlouvy. Pro úplnost je tedy třeba dodat, že Lisabonská smlouva neruší smlouvy předchozí, nýbrž v právním slova smyslu stojí vedle nich, upravuje je a doplňuje. V tom se liší od původně zamýšlené Smlouvy o Ústavě pro Evropu, která měla ambice poměrně složitý systém smluv nahradit. Lisabonská smlouva na poli daní nic nového nepřináší.

Kapitola 2 a uvedené články se týkají především harmonizace daní nepřímých. Z hlediska právní síly jsou právem primárním (v rámci něž je přijímáno právo sekundární). Článek 90 (současné číslování) zakazuje diskriminaci importovaných výrobků oproti domácím přísnějším zdaněním. Článek 91 zakazuje refundace, které by při vývozu domácích výrobků kompenzovaly původní zdanění. Článek 93 ukládal Komisi přehodnocení možností harmonizace zákonů členských států v zájmu společného trhu, poté mělo následovat postoupení návrhu Radě.

Článek 94, v rámci kapitoly 3, zakotvuje nutnost jednomyslného přijetí směrnic, které se týkají sbližování právních řádů států v oblasti budování společného trhu.

### 3.1.1 Harmonizace přímých daní

Na první pohled se zdálo, že harmonizace přímých daní bude jednodušší, než u daní nepřímých. Členské státy totiž kromě Itálie užívají stejný typ důchodových daní. Pracovní skupiny, které se začaly danou problematikou zabývat, však došly k závěru, že jednotlivé národní úpravy jsou velmi odlišné, a to zejména co se týče předmětu daní, konstrukce základů daně, vymezení poplatníků apod. Vzhledem k různě politicky orientovaným vládám států<sup>17</sup>, byly zjištěny také podstatné rozdíly v uplatňování různých odpočtů a slev na daní. Navíc netrvalo dlouho a o slovo se hlásilo národní uvědomění, národní suverenita. Pravomoc stanovovat přímé daně je pro členské státy stále silným symbolem vládní moci a státní suverenity, nemluvě o důležitosti přímých daní jako prostředku k omezování lokálních ekonomických šoků, jak už bylo výše zmíněno. Určitý stupeň harmonizace je však v oblasti přímých daní zapotřebí, neboť tato skupina daní do značné míry ovlivňuje existenci základních fundamentálních svobod EU - svobodu pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu. Vývoj nakonec ustálil cílování daňové harmonizace na sjednocování základů daně, nikoliv sazeb. Dá se tedy konstatovat, že jde o harmonizaci strukturální.

První směrnice č. č. 90/434/EEC z 23.07.1990, o fúzích, si klade za cíl zabránit zdanění zisku plynoucího z rozdílu mezi účetní hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich skutečnou hodnotou. Bližší analýza pro účely této diplomové práce není potřeba.

Směrnice Rady č. 435/1990/EHS ze dne 23. července 1990, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států zaručuje nedanění příjmů dceřiné společnosti, která má sídlo v jiném členském státě než mateřská společnost. Pokud příjmy v jiném členském státě zdaní, pak umožňuje směrnice mateřské společnosti tuto odvedenou daň odečíst od jejího základu daně.

Směrnice Rady č. 2003/49/EHS ze dne 3. června 2003, o společné úpravě daní z plateb úroků a licenčních poplatků mezi spojenými podniky různých členských států zamezuje dvojímu zdanění úroků a licenčních poplatků srážkovou daní jak v zemi

---

<sup>17</sup> a nemusí jít pouze o aktuální politickou situaci v zemi, některé státy jsou historicky založeny sociálně, jiné zase liberálněji



původu platby, tak v zemi sídla příjemce platby. Odstranila srážkovou daň a daň z úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami, pokud jsou tyto vypláceny přes hranice. Tyto platby jsou tak osvobozeny od srážkové daně v zemi původu.

Směrnice Rady č. 48/2003/EHS ze dne 3. června 2003, o zdanění úrokových výnosů pak zakládá informační povinnost, kdy platební místo musí uvědomit příslušný národní úřad o úrokových platbách ve prospěch subjektu jiného členského státu. Ten pak informuje úřad příjemce.

## 4 Důchodové daně

V této části diplomové práce bude nastíněna právní problematika daní důchodového typu. Vzhledem k tomu, že cílem této práce není podrobná analýza jednotlivých daní a způsob jejich zdaňování, omezím se zde pouze na zevrubnější popis systému daní důchodového typu v rámci českého právního řádu. Daně důchodového typu neboli daně z příjmů, jsou z hlediska podílu na celkovém daňovém výběru v ČR na druhém místě za daněmi nepřímými. Psychologická hlediska jejich výběru, prostředky, jimiž mohou daně důchodového typu směrem k různým cílům být, trendy ve zdaňování tohoto předmětu daně oproti ostatním – to vše již bylo popsáno v předchozích řádcích. Ještě jednou stojí za zmínku obrázek č. 2, str. 13, kde je v číslech znázorněn podíl těchto daní na příjmech státního rozpočtu.

Základní normou, právním předpisem, upravující problematiku daní z příjmů je ZDP (znovu pro úplnost zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Zákon byl nespočetněkrát novelizován. Právě vzhledem k tomu, že zde existuje ústavní zakotvení zákonného požadavku na ukládání daní, je regulace přímých daní upravena zákonem, i když optikou frekvence potřeby změn této normy by se mělo jednat spíše o vyhlášku. To by však nereflektovalo významnost zásahu do lidských životů, jimiž daně rozhodně jsou. Pak dochází k tomu, že pokud teorie práva hovoří o ideálním stavu ve chvíli, kdy zákony podléhají změnám velmi zřídka, u problematiky daní tohoto cílového stavu bude dosaženo jen stěží. Toto konstatování nelze brát jako můj subjektivní hodnotový soud, jde o konstatování faktu. V době dnešní globalizace jsou změny nutné. Právě díky globalizaci jsme svědky zrychleného plynutí jednotlivých ekonomických cyklů, rychlejšího šíření expanze i recese, a to i za stavu extrémně stabilní politicky orientované vlády vyžaduje změny. Výše již totiž bylo zmíněno, že jednou z nejdůležitějších funkcí daní, je funkce stabilizační.

ZDP se dělí na šest částí:

- část první – Daň z příjmů fyzických osob (§1 až §16)
- část druhá – Daň z příjmů právnických osob (§17 až §21)
- část třetí – Společná ustanovení (§22 až §38fa)

- část čtvrtá – Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů (§38g až §38t)
- část pátá – Zmocnění pro ministerstvo financí a vládu České republiky po vyhlášení stavu ohrožení státu nebo válečného stavu (§39 až §39a)
- část šestá – Přejídná a závěrečná ustanovení (§40 až §42)

Zákon obsahuje dále také 3 přílohy, když tyto upravují třídění hmotného majetku do odpisových skupin, postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci (a naopak) z hlediska daně z příjmů fyzických osob.

V první části upravuje ZDP instituty poplatník daně, předmět daně, osvobození od daně, základ daně a daňová ztráta, daň stanovená paušální částkou, nezdanitelná část základu daně a sazba daně.

Druhá část je věnována úpravě poplatníků daně z příjmů právnických osob, předmětu daně, osvobození od daně, základu daně a sazby daně.

Třetí část, společná ustanovení, upravuje dále jak pro daň z příjmů fyzických osob tak pro daň z příjmů právnických osob, zdroj příjmů, základ daně, společný systém zdanění při převodu podniku, výměně podílů, fúzi a rozdělení, výdaje (náklady)<sup>18</sup> vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, odpisy hmotného majetku, položky odčitatelné od základu daně, slevy na dani, zvláštní sazba daně, odpisy nehmotného majetku.

---

<sup>18</sup> Výdaje a náklady nelze považovat za synonyma. Uvádím to zde z důvodu toho, že v praxi se u laické veřejnosti se zaměněním běžně setkávám. Výdaje jsou na rozdíl od nákladu opravdu spjaty s vydáním peněz. Výdaje jsou tedy spjaty s cash flow, náklady jsou naproti tomu položkou výsledku hospodaření. Dalo by se také uvést, že v závislosti na opravdovém fyzickém obdržení nebo vydání prostředků hovoříme o dvojicích příjem – výdej (promlouvají do cash flow) a výnos – náklad (nemusí nutně znamenat fyzický příjem peněz). Tak například může existovat společnost, která bude dle výsledku hospodaření ve skvělém finančním zdraví (výnosy vs. náklady), nicméně příjmy vs. výdaje již budou pokulhávat a společnost tak může trpět nedostatkem likvidity (možno analyzovat na základě výkazu cash flow).

Část čtvrtá je tvořena převzatými ustanoveními z bývalého zákona SpDP, která řeší zejména vztahy mezi poplatníky, plátcí daně a správcem daně v souvislosti s podáním daňového přiznání, placením daně, záloh na daň, techniku vybírání daně srážkovým způsobem, vyloučením dvojího zdanění příjmů ze zahraničí atd. Nejen převzatá ustanovení však tvoří tuto část ZDP. Směrnice č. 2003/48/EHS zavedla ustanovení tzv. platebního zprostředkovatele.

## 5 Majetkové daně

Do přímých daní nadále spadají majetkové daně. V daňovém systému České republiky se jedná o nevelký podíl z daňových příjmů, nicméně se jedná o příjem stálý, který nepodléhá tak velkým výkyvům, jako u ostatních daní. Někdy se také hovoří o těchto daních jako o daních doplňkových. Mezi majetkové daně patří v českém právním řádu daň z nemovitostí, někdy se uvádí daň silniční a tzv. převodové daně – tj. daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí.

### 5.1 Daň z nemovitostí

Hlavní daní majetkového typu je daň z nemovitostí. Tento předmět daně upravuje zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen „ZDN“). Vzhledem k rozvoji soukromého vlastnictví až v porevoluční době je tato daň součástí českého právního řádu až od roku 1993, neboť je vázána na vlastnictví nemovitého majetku. Mezi nemovitosti dle této daně patří pozemky a stavby, byty a nebytové prostory, a to za podmínky, že se nacházejí na území České republiky. Není významné, zda uvedené nemovitosti vlastní právnická, fyzická osoba se sídlem, bydlištěm na našem území, nebo v zahraničí.<sup>19</sup> Uplatňuje se tak teritoriální princip umístění nemovitosti. Zákon vyčleňuje z daňové povinnosti ty nemovitosti, které vzhledem ke svému specifickému charakteru není vhodné zdanit (např. osvobozeny od daně jsou pozemky ve vlastnictví státu - §4 (1) ZDN).

ZDN je rozdělen na pět částí:

- část první – Daň z pozemků (§2 až §6)
- část druhá – Daň ze staveb (§7 až §11)
- část třetí – Společná ustanovení (§ 12 až §16a)

---

<sup>19</sup> Pokud vzniká dojem, že poplatníkem daně z nemovitostí je pouze vlastník, pak je třeba uvést, že tomu tak není. Poplatníkem může kromě vlastníka být nejen logicky spoluvlastník, ale v zákonem vymezených případech také nájemce nebo uživatel.

- část čtvrtá – Zmocňovací ustanovení (§17)
- část pátá – Přejícná a závěrečná ustanovení (§18 až §22)

Pro analýzu daně z nemovitostí budou stěžejní zejména první dvě části zákona. Již z názvů se dá vytušit, čeho, respektive jakých předmětů daně se uvedené části týkají. Byty a nebytové prostory byly jako předmět zdanění vtěleny do zákona až později a jsou začleněny v ustanoveních části druhé.

Členění daně z nemovitosti na daň z pozemků a staveb má jednoduchý důvod. Vlastník pozemku nemusí být vždy totožný s vlastníkem stavby na něm stojící. Dalším důvodem tohoto členění je fakt odlišného způsobu stanovení jednotlivých daní. Oba výpočty se proto provádí odděleně, nicméně uvádí se v rámci jednoho daňového přiznání, jejich součet tak tvoří souhrnnou daň z nemovitostí.

Vzhledem k tomu, že daň z nemovitostí je daní majetkového typu, není rozhodující, zda vlastník nemovitosti má z vlastnictví nějaký výnos. Pokud k nějakým příjmům dochází, pak má povinnost tento vlastník nemovitosti zohlednit tento fakt v přiznání k dani z příjmů, avšak nutno dodat, že zaplacená daň z nemovitosti je zde uznatelným výdajem, kterým lze snížit základ daně.

## 5.2 Převodové (transferové) daně

Do skupiny majetkových daní patří také daně převodové, nebo se jim také říká transferové daně. Od daně z nemovitostí se liší tím, že se neváže k vlastnictví určitého majetku (tedy k majetku ve stavu klidu)<sup>20</sup>. Tyto daně postihují převod majetku, respektive změnu vlastníka majetku. Protože jsou všechny převodové daně, daň z převodu nemovitostí, daň darovací a daň dědická, upraveny ve stejném zákoně (zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, dále jen "zákon o převodových daních"), někdy se tyto daně také označují jako „trojdaní“. Před rokem 1992 byly převody, které nyní podléhají trojdaní, zatíženy notářskými poplatky.

---

<sup>20</sup> *Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol.* Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha: C.H. Beck, 2009, str. 229

V praxi se s těmito daněmi setkáváme především u prodejů, dědění a darování. Rozlišujícím znakem je tak úplatnost a bezúplatnost majetkového převodu. Dále bezúplatné majetkové převody se mohou dělit na převody mezi živými a v souvislosti smrti dosavadního vlastníka. U úplatných převodů majetku se předmětem daně stává však pouze majetek nemovitý, v případě bezúplatné formy převodu vystupuje jako předmět daně jak movitý, tak nemovitý majetek.

Protože u daně z převodu nemovitostí není ani jeden ze subjektů transferu nijak zásadně obohacen (uplatňuje se na rozdíl u dědění a darování protihodnota), bývají sazby daně nižší, nežli u darování a dědění.<sup>21</sup> U těchto bezúplatných převodů majetku totiž zákonodárce bere v potaz fakt, že obdarovaný či dědic bohatne bez poskytnuté protihodnoty. U stanovení daně z převodů, nabytí majetku se vychází z hodnoty převáděného nebo nabývaného majetku.

Daň z převodu nemovitostí tak podléhá jednotné lineární sazbě daně (v současné době 3% dle §15 zákona o převodových daních). Oproti tomu u sazeb daně dědické a darovací hraje významnou roli zařazení zůstavitele či obdarovaného do skupin dle příbuzenské vzdálenosti. Toto rozřazení do skupin je ustanoveno v §11 zákona o převodových daních. V následujících paragrafech citovaného zákona jsou pak skupiny používány k určení progresse daňové sazby.

### **5.2.1 Daň z převodu nemovitostí**

Subjektem daně z úplatného převodu nemovitostí, osobou poplatníka, může být jak převodce, tak nabyvatel, v případě výměny nemovitostí dokonce oba dva společně a nerozdílně. V případě, že poplatníkem daně je nabyvatel, hovoří se spíše o úplatném přechodu nemovitosti. Převodce je poplatníkem daně v případě, že je zároveň prodávajícím, tedy příjemcem úplaty. Nabyvatel nemovitosti je ručitelem této daně. Nabyvatel je poplatníkem při přechodech nemovitostí, tj. jde-li o nabytí nemovitosti při

---

<sup>21</sup> ovšem s ohledem na progresivitu sazby daně, jejímž kritériem je stupeň příbuzenské vzdálenosti, musí jít o vzdálenější příbuzné, aby uvedené konstatování bylo pravdivé, avšak na druhou stranu zde existuje osvobození od daně týkající se nejbližších příbuzenských skupin

výkonu rozhodnutí nebo exekuci podle zvláštního právního předpisu<sup>22</sup>, vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě anebo o nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, v souvislosti s postoupením pohledávky, při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací (§8 (1) písm. b) zákona o převodových daních).

Předmětem daně z převodu nemovitosti jsou úplatné převody (kupní nebo směnná smlouva) nebo přechody (v případě rozhodnutí státního orgánu nebo ze zákona – ex lege) vlastnictví k nemovitostem. Prvek úplatné formy je důležitý, je to charakteristický znak této daně. Úplata nemusí být pouze peněžité plnění, může jít například o převzetí závazku, postoupení pohledávky apod. Předmětem úplatného převodu musí být nemovitost (včetně bytů a nebytových prostor). Jak již bylo zmíněno, movitý majetek podléhá dani u darování a dědění.

Osvobození od daně z převodu nemovitostí jsou upravena v §19 a §20 zákona o převodových daních. Tato ustanovení zákona jsou společná ustanovení upravující osvobození od převodových daní. Například lze zmínit, že osvobození se týká vklad nemovitosti do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev zřízených dle obchodního zákoníku (§20 (6) písm. e) zákona o převodových daních). Dále jsou od daně osvobozeny úplatné převody a přechody vlastnictví jak z vlastnictví České republiky, tak i naopak. Na samosprávné veřejnoprávní celky, obce a kraje například, se toto osvobození již nevztahuje.

Základ daně z převodu nemovitostí je upraven v §10 zákona o převodových daních. Základnou pro výpočet je v zásadě cena stanovená dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. S touto základnou je pak pracováno dle konkrétní situace, která zakládá povinnost platit daň z nemovitosti. Při smluvním ujednání vyšší ceny, než je cena zjištěná dle uvedeného předpisu, činí základ daně cena sjednaná. Pro úplnost je třeba dodat, že v některých případech je základ daně stanoven speciálně. Tak například při veřejné dražbě je základem daně cena dosažená při vydražení.

---

<sup>22</sup> např. dle exekučního řádu (zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti)



Sazba daně, jak již bylo uvedeno, je sazba lineární v hodnotě 3 % ze základu daně.

### 5.2.2 Daň dědická

Poplatníkem této daně je dědic, který nabytí část nebo celé dědictví dle rozhodnutí (pravomocného), jímž bylo řízení o dědictví skončeno (§2 zákona o převodových daních). Není rozhodující, zda dědic dědí ex lege nebo ze závěti, ani zda je dědicem právnická či fyzická osoba. V případě vyššího počtu dědiců odpovídá každý dědic za daňovou povinnost samostatně. Poplatníkem daně je i stát, pokud mu dědictví připadne. Povinnosti uhradit daň je však stát zproštěn.

Předmětem daně dědické jsou bezplatná nabytí majetku v důsledku smrti občana, pokud k nim dochází děděním.<sup>23</sup> Předmět daně je definován v §3 zákona o převodových daních. Dědická daň se vztahuje jak na movitý, tak nemovitý majetek. I v případě dědění se za nemovitý majetek považují i byty a nebytové prostory. To za movitý majetek se považují také cenné papíry, peněžní prostředky v české i cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty. Co se týče problematiky předmětu daně, není relevantní zůstavitelovo bydliště nebo zda je zůstavitel českého státního občanství, a to v případě, že majetek se nachází na území České republiky. Z nemovitostí na cizím území se daň nevybírání, z movitého majetku v cizině se daň vybírá v případě zůstavitelova státního občanství českého a bydliště na území České republiky. Ona podmínka trvalého bydliště na našem území má ten důvod, že vylučuje ze zdanění občany, kteří si ponechali sice české státní občanství, nicméně žijí v zahraničí. Pak u nich podléhá dani pouze movitý majetek, který se v České republice nachází. Je patrné, že u předmětu dědické daně vystupuje do popředí problematika přeshraničního prvku. Uvedená úprava §3 zákona o převodových daních se použije jen v případě, že mezinárodní smlouva neuvádí něco jiného. Tento požadavek je vyjádřen přímo v posledním odstavci (4) uvedeného §3 zákona o převodových daních.

---

<sup>23</sup> *Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol.* Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha: C.H. Beck, 2009, str. 233

Zákonodárce zřejmě zařadil zmíněné ustanovení do zákona pro zvýšení právní jistoty a pro lepší poznatelnost práva. Jak jinak si vysvětlit, že zákonodárce opakuje ústavní normu, konkrétně čl. 10 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky. Již tento právní předpis vyšší právní síly než zákon stanovuje, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament Souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Problematiku velkého nebo malého písmena na počátku slova Parlament ponechám stranou. Z mého pohledu by se jednalo o analýzu veskrze ústavněprávních názorů.

Plně je osvobozeno nabytí majetku děděním, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině (§19 ve spojení s §11 zákona o převodových daních). Dále je od daně dědické osvobozen majetek zákonem vymezený, a to za zákonem stanovených podmínek.

Základ daně dědické je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem, a to cena zjištěná v dědickém řízení (§4 zákona o převodových daních). Správce daně tak nemusí zjišťovat cenu majetku patřícího do dědictví, nýbrž může použít cenu vzešlou ze soupisu majetku v rámci dědického řízení. Cena majetku se pro účely zjištění základu daně snižuje o cenu majetku od daně osvobozeného, dále pak prokázané dluhy zůstavitele přecházející na dědice (princip univerzální sukcese), přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele, odměna a hotové výdaje notáře, kterého soud pověřil výkonem soudního komisaře k úkonům k řízení o dědictví, a cena jiných povinností, které byly dědici v řízení o dědictví uloženy. V případě, že je předmětem daně dědické i movitý majetek v cizině (nemovitý majetek v zásadě podléhá zdanění v místě polohy nemovitosti), snižuje se základ daně o dávku, kterou musí poplatník prokazatelně zaplatit jinému státu. Dluhy zůstavitele, náklady spojené s pohřbem, odměna a hotové výdaje notáře, cena jiných povinností uložených v řízení o dědictví vázících se k celé části dědictví, připadající na jednotlivé dědice a dědická dávka prokazatelně zaplacená jinému státu, se odečtou ve výši odpovídající poměru jednotlivým dědicem zděděného majetku, který není od daně osvobozen, k celkové hodnotě majetku nabytého tímto dědicem. Cena jiných povinností, vázících se jen k určité části dědictví, se odečte pouze od této části dědictví.

Sazba daně je dle §12, 13 a 14 zákona o převodových daních klouzavě progresivní. Je odstupňována jak dle stupně příbuznosti zůstavitele a dědice (§11 zákona o převodových daních – nejde však o stejné dělení příbuzenských vztahů jako u dělení dle zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník), tak dle výše nabývaného majetku.

### 5.2.3 Darovací daň

Pro účely určení daňového poplatníka u této poslední transferové daně je rozhodující, zda jde o dary do ciziny, nebo o dary v rámci tuzemska, respektive zda má obdarovaný, tj. nabývající bezúplatně majetek (nikoli však z důvodu smrti zůstavitele), trvalé bydliště či sídlo na území České republiky. Zákon o převodových daních v §5 stanovuje, že v zásadě je poplatníkem darovací daně obdarovaný, dárce za odvedenou daň ručí. Pokud jde však dar do ciziny, (z důvodu efektivnější vymahatelnosti daně) poplatníkem je dárce. Ono zmíněné ručení vzniká přímo ex lege. V případě nezaplacení daně povinným, tj. obdarovaným, přichází na řadu výzva ze strany správce daně (finančního úřadu) ručiteli k uhrazení daně.

Předmětem daně je bezúplatná forma nabytí majetku na základě právního úkonu. Konstrukce daně darovací je velmi podobná dani dědické. Daň darovací vznikla v podstatě i z důvodu toho, aby dědická daň nebyla obcházena darováním již za života zůstavitele. Rozdílem tak mezi těmito daněmi je to, že u darovací daně jde o převod majetku inter vivos a u dědické daně jde o převod mortis causa.

### 5.3 Silniční daň

Literatura se neshoduje v pohledu na silniční daň. Označím ji tedy jako daň sui generis, u které je ospravedlnitelné zařazení mezi daně ze spotřeby<sup>24</sup>, kam tuto daň řadí i OECD, zároveň však i mezi daně z majetku, tedy daně přímé.<sup>25</sup> Teorie zařazující tuto daň mezi majetkové daně vychází z toho, že předmětem zdanění nejsou příjmy plynoucí

---

<sup>24</sup> Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2010. Jihlava : 1.VOX a.s., březen 2010, str. 232

<sup>25</sup> Bakeš, M. Finanční právo. Praha: C.H. Beck, 2006, str. 242

z podnikatelského využití vozidla, ale samo držení vozidla používaného k podnikání. Příjmy, které plynou z podnikatelského využití vozidla, pak podléhají dani z příjmů, kde však lze silniční daň uplatnit jako výdaj snižující základ daně. Hlavní účel této daně je získání prostředků k financování infrastruktury, konkrétně pak na zajištění silniční sítě. Výnosy z této daně plynou do Státního fondu dopravní infrastruktury.

Zákon upravující tuto daň je označen jako zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

Vzhledem k nevelkému významu této daně a k omezenému okruhu jejích poplatníků nebude tato daň rozsáhleji analyzována.

## 6 Správa zdrojů státního rozpočtu

Jak už je uvedeno v názvu této kapitoly, v této části diplomové práce se hodlám zabývat nejen správou přímých daní, které jsou hlavním předmětem studie této diplomové práce, ale i ostatními veřejnými příjmy a jejich správou. Důvod tohoto zdánlivého odbočení od tématu je jednoduchý. Při analýze trendů daňové problematiky v rámci právního řádu České republiky docházím k závěru, že jedna z nejzajímavějších a možná nejprůlomovějších reforem právní úpravy daní *de lege ferenda* bude integrace správy daní s ostatními veřejnými příjmy. Jistě, jde pouze o jeden ze tří pilířů připravované daňové reformy, nicméně věcný záměr nového zákona o daních z příjmů mně osobně nepřijde tak revoluční, jako změna způsobu výběru veřejných příjmů.<sup>26</sup> K tomuto tématu je dostupných mnoho materiálů. Na přípravě této integrace pracují nejen různé pracovní skupiny Ministerstva financí ČR jako ústředního orgánu státní správy pro daně, poplatky a clo, ale i mnohé rady nebo řídicí výbory zřízené průřezově napříč specializovanými orgány státní správy.<sup>27</sup> Při přípravě tohoto projektu bylo a je využíváno i služeb Světové banky, konkrétně Jednotky pro snižování chudoby a hospodářského řízení, útvar Regionu Evropy a Střední Asie. Na jednu stranu by se zřejmě daly přimhouřit oči nad tím, jak intenzivní je personální propojení účastníků mise Světové banky a českých pracovních výborů projektu JIM, nicméně přesto se dle mého názoru nedá legitimita poradenství ze strany Světové banky české vládě upřít. Pokud se stát chystá k takto zásadním změnám, jako je integrace správy veřejných příjmů, měl by zvážit všechna relevantní stanoviska, jimiž názor Světové banky, zejména s ohledem na její světovou zkušenost, je.

Pro komplexnost pohledu je nutno do tohoto přehledu správy zdrojů státního rozpočtu uvést dva druhy specifických příjmů, které sice nelze považovat za daňové

---

<sup>26</sup> Tím nechci konstatovat, že změna ZDP má být kosmetická. Ve věcném záměru zákona se dá například vyčíst, že dojde ke zrušení zákona o převodových daních a napříště budou tyto transferové daně vybírány prostřednictvím ZDP.

<sup>27</sup> K dispozici je formálně zřízená Organizační struktura projektu, kterou tvoří Rada projektu, Sponzor projektu, Řídicí výbor projektu, Ředitel projektu. Součástí organizační struktury je dále projektová kancelář, manažer kvality a rizik a projektové týmy. Pro potřeby plnění cílů jednotlivých fází projektu budou zřizované tématické pracovní skupiny.

příjmy, ale svojí charakteristikou, historickým vývojem, současným napojením na státní rozpočet a hlavně předpokládanou integrací do projektu JIM, patří do komplexu této problematiky a je potřeba se jimi zabývat.

Z hlediska historického vývoje je možno uvést, nutno dodat - s výrazným zjednodušením, že do roku 1992, včetně, byla ze mzdy srážena „všeobjímající“ daň ze mzdy, která z hlediska dnešní terminologie v sobě zahrnovala daň z příjmu ze závislé činnosti, sociální a zdravotní pojištění a pojištění na státní politiku zaměstnanosti. Od roku 1993 došlo k vyčlenění pojistného na sociální zabezpečení a zdravotního pojištění jako v podstatě účelového zdroje na financování účelově určených výdajů.

Pojistné na sociální zabezpečení od té doby je určeno na krytí výdajů na důchody a nemocenské pojištění a krytí výdajů na státní politiku zaměstnanosti. Je přímo odváděno do státního rozpočtu a je státní rozpočtovou institucí, Českou správou sociálního zabezpečení (nejen jí – viz dále), také spravováno. Došlo tedy k zavedení pojistného principu do této problematiky, kde výdaje na dávky jsou kryty pojistným. Díky vysoké ingerenci státu, jsou příjmy i výdaje integrální součástí státního rozpočtu. V průběhu vývoje se ve státním rozpočtu uvnitř vytvořil jakýsi zvláštní účet, se kterým nelze libovolně hospodařit a používat výdaje na libovolné účely, ale toto hospodaření je podřízeno zvláštnímu režimu.

Situace v oblasti výběru zdravotního pojištění a úhrady dávek (úhrady zdravotnických výkonů) je podstatně odlišná od sociálního pojištění. I zde byl sice nastolen princip pojistného, kdy určité zdravotnické výkony (tedy v zásadě vždy věcné dávky) jsou hrazeny ze zdravotního pojištění. Rovněž v této oblasti se projevují pozitiva v tom, že byl nastolen pojistný princip. Je možno porovnávat saldo v daném roce za vybrané pojistné a vyplacené dávky. Zásadním rozdílem však je, že výběr pojistného není příjmem státního rozpočtu, ale „patří“ veřejnoprávním institucím, zdravotním pojišťovnám. Jejich správa a řízení je sice do značné míry ovlivňováno státem, který má své zástupce v orgánech těchto pojišťoven, nicméně přímo do systému státního rozpočtu tyto platby nezasahují.

## 6.1 Současný stav správy zdrojů státního rozpočtu

Poznání současného stavu správy zdrojů státního rozpočtu je *conditio sine qua non* analýzy právní úpravy *de lege ferenda*, respektive chystané integrace. V následujících kapitolách se tedy zaměřím na současná východiska.

### 6.1.1 Orgány daňové správy

Daňová správa je v podmínkách České republiky zajišťována třístupňově. Je tvořena Ministerstvem financí jako ústředním orgánem státní správy pro daně, poplatky a clo (správní úřad s celostátní působností) a územními finančními orgány. Ty se pak dle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (dále jen „ZÚFO“), dělí na finanční ředitelství a finanční úřady. Do konce roku 2010 byly územní finanční orgány poněkud nesystémově řízeny Ústředním finančním a daňovým ředitelstvím, organizačním útvarem Ministerstva financí. V čele stál vrchní ředitel skupiny, který byl podřízený náměstkovi ministra financí. Novelou ZÚFO prostřednictvím zákona č. 199/2010 bylo však s účinností od 1.1.2011 zřízeno Generální finanční ředitelství a dle novelizovaného ustanovení §1 (1) a (2) ZÚFO se nyní do soustavy územních finančních orgánů řadí i toto Generální finanční ředitelství, které je podřízeno Ministerstvu financí. Zřízením Generálního finančního ředitelství byl takřikajíc srovnán krok se soustavou celní správy. Již od roku 2004 bylo vyčleněno Generální ředitelství cel (dále jen „GRČ“) z Ministerstva financí a byla vytvořena jednotná soustava orgánů celní správy podřízená ministerstvu. Daňová a celní správa tak fungovala asymetricky a nutno dodat netransparentně. Transparentnost je však jedním ze základních požadavků na fungování moderní státní správy.<sup>28</sup>

Uvedenou novelou byl také zřízen Specializovaný finanční úřad (§9a ZÚFO), který je podřízen Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu. Jde o úřad s celostátní

---

<sup>28</sup> *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Koncepce vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). 06/2010 [cit. 2011-02-05]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc\\_jim\\_zprava\\_mf\\_55858.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html)

působností. Je příslušným finančním úřadem pro vybrané subjekty, a to pro celý rozsah působnosti finančních úřadů (podle § 6 ZÚFO).

Finanční úřady vykonávají především správu všech daní, avšak kromě spotřebních a ekologických daní, které spravuje Celní správa České republiky. Procesním předpisem k uskutečňování cílů a funkcí finančních úřadů je DŘ, přičemž finanční úřady fungují jako prvoinstanční orgán. Rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správních řízeních přezkoumává finanční ředitelství.

### **6.1.2 Celní správa**

Od 1.1.2011 je celní a daňová správa uspořádaná symetricky. Vzorem byla, jak je uvedeno výše, právě správa celní. Celní správu tedy tvoří GŘC, které je správním úřadem s celostátní působností (§1 zákona č. 185/2004 Sb., o celní správě České republiky), dále pak celní ředitelství a celní úřady. GŘC je organizační složkou státu a účetní jednotkou. Celní ředitelství a celní úřady mají postavení vnitřní organizační jednotky GŘC. Celní správa se řadí mezi bezpečnostní sbory. Její činnost zapadá do systému celního dohledu nad zbožím v rámci jednotného celního území EU. Při práci se celní správa řídí tedy zejména jednotnými celními předpisy EU. Správcem DPH je celní správa pouze v zákonem vymezených případech, a to v souvislosti s celním řízením při dovozu. Jinak je celní správa hlavně výhradním správcem spotřebních daní (daň z minerálních olejů, piva, lihu, vína a meziproductů, tabákových výrobků) a daní energetických. Je také účelné, že orgány celní správy mají v určitých, zákonem stanovených případech, postavení policejního orgánu.<sup>29</sup>

V rámci správy spotřebních daní také celní správa vykonává dozor nad dodržováním předpisů o nakládání s vybranými výrobky při jejich výrobě, skladování a dopravě.

---

<sup>29</sup> jde zejména o případy trestního řízení, viz §12 (2) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů.



Celní správa vykonává také tzv. dělenou správu. Zajišťuje tak vybírání a vymáhání peněžitých plnění, která vznikla bez vydání správního aktu ze zákona, nebo která byla uložena jinými správními úřady v řízení podle správního řádu a která jsou příjmem státního rozpočtu, státních fondů nebo rozpočtů územních samosprávních celků. Zmocňuje ji k tomu zákon o celní správě, který je zmíněn již výše.

Mezi její další oprávnění patří kontrola zahraničního obchodu s vojenským materiálem, kontrola nákladní silniční dopravy, ochrana duševního vlastnictví atd. Tato oblast kompetencí již pro potřebu této diplomové práce není třeba nadále analyzovat.

### **6.1.3 Orgány sociálního zabezpečení**

Správu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „SP“) včetně navazujícího provádění nemocenského a důchodového pojištění nezajišťuje v České republice pouze jeden subjekt. Ozbrojeným složkám zajišťuje správu Ministerstvo vnitra a Ministerstvo obrany, příslušníkům Vězeňské služby Ministerstvo spravedlnosti, celníkům Ministerstvo financí, ostatním pak Česká správa sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“) plus okresní správy sociálního zabezpečení. Analyzovat budu pouze správu vykonávanou ČSSZ, neboť ostatní orgány mají na vybraném pojistném podíl pod 2 %.<sup>30</sup> ČSSZ je účetní jednotkou, pro účely hospodaření s majetkem státu, účetnictví a pracovněprávních vztahů mají okresní správy sociálního zabezpečení postavení vnitřních organizačních jednotek ČSSZ. ČSSZ a okresní správy sociálního zabezpečení vybírají SP a zajišťují jeho správu, zajišťují vyměření a výplatu dávek nemocenského pojištění, důchodového pojištění, lékařskou posudkovou službu. Ve věcech SP také vymáhají pohledávky, včetně správního výkonu rozhodnutí.

Z hlediska významnosti agend vykonávaných prostřednictvím ČSSZ lze říci, že správa SP ve smyslu kontroly vyměřovacích základů pro SP, kontroly plateb, případně

---

<sup>30</sup> *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Koncepce vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). 06/2010 [cit. 2011-02-06]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc\\_jim\\_zprava\\_mf\\_55858.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html)

vyčíslování nedoplatků včetně penále není hlavním posláním ČSSZ. Jinak řečeno, jejím rozhodujícím posláním je provádění sociálního pojištění, tj. výměr a výplata dávek důchodového a nemocenského pojištění, s tím související lékařská posudková služba atd.

Diskutabilní agendou je odškodňování zákonem stanovených skupin. Kritici mluví o nesystémovosti, nicméně tuto agendu ČSSZ vykonává.

#### **6.1.4 Zdravotní pojišťovny**

Veřejné zdravotní pojištění spravuje a provádí Všeobecná zdravotní pojišťovna a zaměstnanecké pojišťovny. Všeobecná zdravotní pojišťovna je bezesporu dominantním subjektem systému zdravotního pojištění. Jsou u ní pojištěni všichni pojištěnci, pokud si sami nezvolí některou ze zaměstnaneckých pojišťoven. Organizační struktura je zákonem upravena pouze ve vztahu k Všeobecné zdravotní pojišťovně. Zaměstnanecké pojišťovny mají strukturu dle svého uvážení takovou, aby byly schopny dostát svým závazkům.<sup>31</sup>

#### **6.1.5 Obce**

Obce nevykonávají správu daní, jsou pouze oprávněny vybírat určité množství poplatků. I když jsou tedy obce příjemcem některých daní (nebo jejích částí), a to dle rozpočtových pravidel, správu pro ně zajišťují finanční úřady. Koncepce vytvoření JIM nepočítá s převzetím nebo předáním kompetencí náležících nyní obcím, proto nebude problematika obcí dále rozvinuta.

### **6.2 Správa zdrojů státního rozpočtu de lege ferenda – východiska JIM**

V této části práce se budu zabývat chystanou daňovou reformou, respektive jedním ze tří jejích pilířů, vytvořením Jednoho inkasního místa. Na tomto místě si

---

<sup>31</sup> více k problematice veřejného zdravotního pojištění v úvodu této kapitoly

dovolím menší invektiv ve smyslu poukázání na neucelenou terminologii. Jde jen o technikálii a na obsahových východiscích samozřejmě uvedený fakt nic nemění, nicméně je vhodné zmínit, že mise Světové banky ve svých dokumentech hovoří o „Jednotném inkasním místě“<sup>32</sup>, ovšem dokumenty Ministerstva financí hovoří o „Jednom inkasním místě“.<sup>33</sup> Ať už tak či onak, v práci budu využívat zkratku JIM.

Usnesením Vlády ČR č. 1336 ze dne 3. listopadu 2008 byl schválen program „Projekt vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů“ (dále jen „Program“). Tento Program původně počítal se sloučením daňové a celní správy a integrací výběru, vymáhání a kontroly SP. Nyní se s integrací celní a daňové správy již nepočítá.<sup>34</sup> Čím má JIM tedy být? Dle citovaného usnesení má jít o vytvoření moderní agentury pro správu příjmů srovnatelné s podobnými institucemi v ostatních rozvinutých zemích, odpovědné za výběr příjmů, chránící blahobyt společnosti a podporující hospodářský růst.

Proč se vlastně vláda uchyluje k tak velké reformě správy příjmů? Z dostupných dokumentů vyplývá, že současná daňová správa patří mezi nejdražší ze zemí OECD. U tohoto tvrzení bych se rád pozastavil. Je pravdou, že správa daní není v současnosti příliš efektivní. Při ověřování tohoto důvodu a východiska pro zřízení JIM jsem zjistil z Výroční zprávy české daňové správy, že v roce 2006 byly náklady územních finančních orgánů na vybraných 100 Kč 1,37 Kč (tj. 1,37 % efektivita výběru). Rok 2006 uvádím záměrně. Je to totiž shodný rok se vznikem projektu JIM. Ve vztahu ke zkoumání motivů tohoto projektu mi tento rok přijde jako nejrelevantnější. Pro úplnost je možná vhodné dodat, že z níže uvedeného obrázku je patrné, že v roce 2009

---

<sup>32</sup> Světová banka, *Jednotka pro snižování chudoby a hospodářského řízení, Region Střední Evropy a Střední Asie*. ČESKÁ REPUBLIKA ZPRÁVA O VIZI A STRATEII PRO INTEGROVANOU SPRÁVU PŘÍJMŮ, duben 2009, Shrnutí – nestránkováno (Zpráva č. 47984-CZ)

<sup>33</sup> např. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Koncepce vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). 06/2010 [cit. 2011-02-06]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc\\_jim\\_zprava\\_mf\\_55858.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html)>

<sup>34</sup> *Ministerstvo financí České republiky : JIM* [online]. rok neuveden [cit. 2011-02-06]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc\\_jim\\_55870.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_55870.html)>

(nejaktuálnější dostupné číslo) byly náklady na oněch 100 vybraných Kč již 1,53 Kč (1,53 % efektivita výběru).

#### Nákladovost územních finančních orgánů

Nákladovost územních finančních orgánů zobrazuje níže uvedená tabulka. Je z ní zřejmé, že v roce 2009 byly výdaje územních finančních orgánů 1,53 Kč na 100 Kč příjmů (daňové příjmy včetně celkových příjmů územních finančních orgánů).

Pokud navíc do celkové částky daňového inkasa promítneme i nadměrné odpočty, vrácení daně z přidané hodnoty a vrácení daně spotřební, klesne nákladovost daňové správy v roce 2009 na hodnotu 1,08 Kč.

Celkové daňové inkaso, které územní finanční orgány v roce 2009 zajistily, dosáhlo výše 522,847 mld. Kč.

#### Nákladovost (v Kč) - ve vztahu k výdajům bez tvorby rezervního fondu Cost efficiency (in CZK) - in relation to expenditures without advance funding

Výdaje na: Expenditures per:		2005	2006	2007	2008	2009
100 Kč příjmů	Revenues of CZK 100	1,30	1,37	1,29	1,31	1,53

**Obrázek 6: Efektivita výběru územních finančních orgánů. Zdroj: Ústřední daňové a finanční ředitelství [online]. Výroční zpráva české daňové správy. 2009. [cit.2011-02-27]. Dostupné z WWW: <[http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz\\_cds\\_2009.pdf](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2009.pdf)**

Z informací Světové banky pak vychází náklady na správu příjmů v ostatních zemí OECD následovně - jde o údaje po reformě, respektive jde o země, kde již integrace proběhla.

	Typ integrace <sup>a?</sup>	Rok zahájení integrace <sup>a?</sup>	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Trend
<b>Země OECD</b>										
Rakousko <sup>b</sup>	Celní	Před rokem 2003	0,71	0,72	0,91	0,78	0,66	0,65	0,64	klesající
Kanada	Celní	1992	1,08	1,20	1,33	1,17	1,31	1,35	1,22	nejasný
Dánsko <sup>b</sup>	Celní	1990	-		0,87	0,83	0,74	0,63	0,62	klesající
Maďarsko	Příspěvků	1992	1,23	1,35	neuv.	1,14	0,99	1,11	1,15	nejasný
Irsko	Celní	1996	0,90	0,95	0,91	0,86	0,82	0,78	0,79	klesající
Mexiko <sup>c</sup>	Celní	1997	neuv.	1,44	1,41	1,29	1,18	1,06	0,95	klesající
Holandsko	Celní	1987	1,74	1,76	1,39	1,30	1,35	1,15	1,11	klesající
Španělsko <sup>d</sup>	Celní	před rokem 2004	0,81	0,78	0,83	0,82	0,74	0,68	0,65	klesající
Švédsko <sup>h,e</sup>	Příspěvků	1983	0,55	0,56	0,57	0,59	0,38	0,39	0,41	nejasný
UK <sup>f</sup>	Celní	2003	1,06	1,11	1,04	0,97	1,10	1,12	1,10	konstantní
<b>Země mimo OECD</b>										
Argentina <sup>g</sup>	Celní	před rokem 2005	0,88	0,86	0,85	0,83	1,60	1,62	1,84	nestanovitelný
Bulharsko <sup>h</sup>	Příspěvků	2000	neuv.	1,37	1,48	1,33	1,17	0,82	0,70	klesající
Estonsko	Příspěvků	2004					1,03	0,88	0,86	klesající
Lotyšsko	Celní	1991	-	-			1,24	1,19	1,31	nejasný
Rumunsko	Příspěvků	2002			neuv.	neuv.	0,63	0,72	0,91	stoupající
Jižní Afrika	Celní	1998	-	-	1,21	1,25	1,19	1,21	1,02	konstantní

**Tabulka 7: Administrativní náklady/čisté daňové příjmy (v procentech): Ukázka podstatných omezení standardního kvantitativního ukazatele u zemí, kde proběhla integrace a informace jsou k dispozici. Zdroj: Světová banka. Integrace daňové správy: srovnávací studie mezinárodní zkušenosti. 2010. Washington D.C.**

Dle těchto čísel je patrné, že uvedená reforma správy příjmů má smysl, zvláště nyní, v době fiskálních problémů většiny vyspělých států. Osobně však nabývám pocitu, že srovnávání nákladů daňové správy mezi různými zeměmi s různou daňovou soustavou, je relevantní pouze limitovaně. V každé zemi je totiž jiná daňová kvóta, jiný systém výpočtu daňového základu. V neposlední řadě je v každé zemi jiná kultura myšlení daňových poplatníků. Domnívám se, že například v Německu (i když zrovna Německo není v tabulce zahrnuto) by bylo společností ostře odsuzováno vyhýbání se dani. Oproti tomu v podmínkách České republiky je možno zaznamenat taková tvrzení a chování, že vyhýbání se dani je normální, ba co více, ve společnosti mnohdy „uznáváno“ a považováno za obdivuhodnou „schopnost“ daňového subjektu. Rozdíl v jednotlivých mentalitách tak určitě také sehrává svoji roli a nejde tak jen o problém technologie výběru příjmů.

Pokud se uvádí jako zásadní důvod připravované integrace daňové správy a správy SP nákladovost a efektivita výběru, bylo by vhodné v uvedených pracovních materiálech uvést ona přesná čísla, která dle autorů reformy potvrzují tuto potřebu integrace, případně pak nastínit srovnání s okolními zeměmi. Nicméně dostupné vypracované materiály tuto problematiku neobsahují. Nákladovost české daňové správy není obtížné získat, jsou k nalezení na webových stránkách České daňové správy. Složitější je to však s nákladovostí a efektivitou výběru SP. Na výslovný dotaz jsem od ekonomického odboru ČSSZ obdržel následující, a pro mne velmi zajímavé, údaje.

Provozní výdaje a platby pojistného včetně příslušenství v letech 2005 - 2010 (v tis. Kč)						
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Provozní výdaje celkem	5 579 603,65	6 193 292,92	6 130 447,84	5 547 540,18	6 349 217,13	6 187 308,25
Výběr pojistného vč. příslušenství	302 085 434,03	324 349 867,52	357 209 568,98	375 367 744,45	337 757 504,26	346 101 250,60
Nákladovost (v %)	1,85	1,91	1,72	1,48	1,88	1,79
Odhad nákladů na výběr pojistného a vymáhání pohledávek a platby na pojistné včetně příslušenství v letech 2005 - 2010 (v tis. Kč)						
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Náklady na výběr pojistného (vč. programového financování)	524 798,60	582 520,13	576 609,13	521 782,81	597 185,83	581 957,23
Výběr pojistného vč. příslušenství	302 085 434,03	324 349 867,52	357 209 568,98	375 367 744,45	337 757 504,26	346 101 250,60
Nákladovost (v %)	0,17	0,18	0,16	0,14	0,18	0,17
pozn.1: Náklady na výběr pojistného a vymáhání pohledávek pro léta 2005 až 2009 jsou vypočteny poměrem - 9,40566% z provozních výdajů (bez daňových výdajů). Poměr byl získán z nákladů na činnost výběru pojistného a vymáhání pohledávek v roce 2010.						
Ostatní provozní výdaje (provozní výdaje - náklady na výběr pojistného) a platby na pojistné včetně příslušenství v letech 2005 - 2010 (v tis. Kč)						
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Ostatní provozní výdaje (provozní výdaje - náklady na výběr poj.)	5 054 805,05	5 610 772,79	5 553 838,71	5 025 757,37	5 752 031,30	5 605 351,02
Výběr pojistného vč. příslušenství	302 085 434,03	324 349 867,52	357 209 568,98	375 367 744,45	337 757 504,26	346 101 250,60
Nákladovost (v %)	1,67	1,73	1,55	1,34	1,70	1,62
Dne 11.2.2011						

**Obrázek 7: Náklady výběru pojistného a výběru pohledávek 2005-2010. Zdroj: ČSSZ - ekonomický odbor**

Z uvedených dat je evidentní, že správa příjmů ČSSZ, respektive správa SP, je velmi efektivní. Relevantní je rok 2006, kdy projekt JIM vznikl. V tomto roce byly náklady na výběr pojistného a vymáhání pohledávek a platby na pojistné včetně příslušenství pouze 0,18 % z vybraného objemu. V kontextu faktu, že uvedená čísla nejsou zahrnuta ani ve mně známých studiích Světové banky, ani v materiálech týkajících se JIM (ke stažení na webových stránkách ministerstva financí), mohlo by se

zdat, že jisté mlčení o tomto faktu efektivita je záměrem, zvláště když je díky uvedeným datům na Obrázku 7 evidentní, že efektivita správy SP není rozhodně faktorem, který by státní správu měl v tuto chvíli trápit. Na druhou stranu by asi nebylo objektivní vidět věci takto konspiračně a rozvádění těchto hypotéz by mohlo vyznívat i paranoidně. Minimálně je mi však zvláštní, že se touto problematikou autoři nezabývají a nutno dodat, že dle mého názoru by měl být tento fakt rozhodně více analyzován.

Pokročím k dalšímu důvodu připravované integrace. Tím je zejména snaha zvýšit dobrovolnost, respektive ochotu českých občanů plnit své daňové povinnosti. Než se budu zabývat jednotlivými prostředky k dosažení zvýšené dobrovolnosti, hodlám se i zde zastavit a více tuto snahu podrobit kritickému myšlení. Dle mého názoru jde o snahu jistě chvályhodnou, na druhou stranu vyjadřuji pochybnosti o míře reálnosti dosažení tohoto cíle. Důvodem pro takto závažnou reformu by dle mého názoru měl být faktor více hmatatelný, což se dá říci o důvodu předchozím (efektivita, náklady výběru), nikoli však o tomto.

Napadá mne přirovnání k Lafferově křivce. Tato teorie hovoří o tom, že do určité fáze rostoucí daňové sazby rostou daňové příjmy, nicméně v určitém bodě se již s větší daňovou sazbou naopak daňové příjmy snižují. Uvedená teorie se pak zejména v politickém prostředí zjednodušuje. Tvrdí se, že při nižší daňové sazbě budou daňoví poplatníci více ochotni daň platit a nebude tak černých pasažérů, kteří daňový výběr sabotují, čímž daňový výběr roste i přes snížení daňového zatížení. Nemyslím si však, že jde o ekonomický problém. Domnívám se, že Lafferova křivka je problematikou sociologie, proto se i k ní stavím kriticky. Je možné, že v určitých zemích s ohledem na tamní kulturu křivka funguje, v jiných zemích nikoli. Stejně skepticky nahlížím na vyšší ochotu českých občanů platit daně, pokud bude daně, SP a další povinné odvody napříště vybírat jedna agentura – JIM. Politicky je uvedený záměr jistě velmi účelný, nebojím se však konstatovat, že z odborného hlediska je bez dalšího tento cíl možno považovat za poněkud naivní. Pokud chce vláda tento důvod integrace uvádět, měla by se opírat o jasné hmatatelné odborné posudky sociologických ústavů, které budou například již ze zkušeností z jiných oblastí dokazovat, že český občan je ochoten odpovědně odvádět povinné platby v případě, že bude pro něj odvod přehlednější a

snazší. V jiném případě by měla uvádět důvod dobrovolnosti okrajově a pouze ve formě případného bonusu, jinak řečeno možného dalšího pozitivu.

Co se týče důvodů vzniku připravované reformy, zastávám názor, že jsou přinejmenším diskutabilní. Zdůrazňuji, že potenciál zvýšení dobrovolnosti daňových poplatníků je čistě hypotézou, která se neopírá o žádné odborné a relevantní sociologické studie. Velmi diskutabilní je připravovaná reforma ve vztahu ke správě SP, kde se nákladovost a efektivita jeví jako přinejmenším uspokojivá. Těmito otázkami by se měly pracovní skupiny více zabývat a na tyto otázky podrobněji odpovědět.

A napadá mne ještě jedna filosofická otázka. Tou by se měli zabývat zřejmě odborníci na psychologii. Ta otázka zní, zda bude nová agentura spravující příjmy pro jiné instituce dostatečně motivovaná k důslednosti. Opět vstupuje do hry lidská mysl, která má své slabiny a se kterou by se mělo počítat. Tak jako panuje v podmínkách tržního hospodářství obecné přesvědčení, že soukromý majitel řídí podnik efektivněji než stát, tak mi připadá relevantní otázka, zda agentura spravující „cizí“ příjmy nebude méně motivována, než když si příjmy spravuje každý subjekt sám.

Nicméně i tak musím vyjádřit spíše souhlas s presumpcí správnosti integrace správy příjmů. Myslím, že uvedený projekt je prospěšný především v souvislosti s existencí železného faktu, že žádná ze zemí, která integraci provedla, nebo která integrovanou správu má od počátku, nepřešla na model oddělený. I proto se přikláním k názoru, že i když jsou uváděné důvody integrace diskutabilní, jde o správný krok.

### **6.2.1 Cíle JIM**

Po nadefinování hlavních motivů vytvoření JIM bylo přistoupeno ke konstrukci cílů reformy. Samotná konstrukce těchto cílů opět vyvolává zvláštní dojem a u mne osobně i pochybnosti o poslání mise Světové banky. Při bližší analýze dostupných dokumentů totiž docházím k závěru, že cíle modernizace a integrace výběru příjmů nebyly definovány orgány české státní správy, nýbrž pracovníky pod hlavičkou Světové banky.



Koneckonců materiály české státní správy se na formulace Světové banky přímo odkazují.<sup>35</sup> Tyto cíle pak shrnula Světová banka následovně:

<b>Cíl</b>	<b>Na straně státu</b>	<b>Na straně poplatníků</b>
Zlepšení účelnosti	Usnadnění správy a především vymáhání stejného objemu daní a poplatků	Menší pracnost a složitost vykazování na straně poplatníků
Zlepšení výběru daní a poplatků	Zkvalitnění a vyšší specializace vymáhání, lepší provázanost, vzájemná kontrola údajů apod.	Větší ochota plátců plnit své závazky při jednodušším systému a klientském přístupu, menší pravděpodobnost chyb, zapomínání apod.
Snížení nákladů	Snížení nákladů na výběr a vymáhání, i na správu množství účtů, duplicitních informací, chybných plateb apod.	Především snížení nákladů na komunikaci a platby několika orgánům

**Tabulka 8: Shrnutí cílů integrace správy příjmů. Zdroj: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Koncepce vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). 06/2010, str. 7 [cit. 2011-02-09]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc\\_jim\\_zprava\\_mf\\_55858.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html)**

Proti takto formulovaným obecným cílům nelze nic namítat. Takové cíle je vhodné si klást za jakýchkoli aktuálních podmínek. Proto je nutné se více zabývat jednotlivými cíli a podrobněji je formulovat. Pak bude relevantní jednotlivé definované cíle podrobit hlubší analýze. Hlavními cíli JIM by tak mělo být:

#### Zlepšení účelnosti

- Snížení zátěže spojené s plněním předpisů a správních nákladů;
- Vybudování funkční organizace se segmentací klientů.

#### Zlepšení účinnosti vymáhání a pobídek k dobrovolnému placení

---

<sup>35</sup> *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Koncepce vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). 06/2010, str. 7 [cit. 2011-02-09]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc\\_jim\\_zprava\\_mf\\_55858.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html)

- Nový postoj k plnění předpisů;
- Posun od kultury kontroly ke kultuře služeb;
- Zlepšení služeb pro daňové poplatníky;
- Větší využívání informací od třetích stran ke kontrole daňových úniků;
- Začlenění celostátně integrované analýzy rizik jako základu pro daňovou kontrolu a vymáhání;
- Snadnější stanovení (vyčíslení) daně plátcí;
- Efektivnější práce s přeplatky, resp. nedoplatky.

#### Zjednodušená a racionalizovaná správa příjmů

- Větší specializace a funkční zaměření;
- Větší transparentnost správy příjmů;
- Zavedení strategického řízení organizace
- Zjednodušení daňových zákonů a formulářů;
- Zjednodušení režimu pro malé plátce;
- Vysoce automatizovaný (kancelářský) audit malých plátců.

#### Kvalifikované pracovní síly jako klíčové aktivum JIM

- Kvalifikované a motivované pracovní síly;
- Nábor a výběr založený na nových klíčových kompetencích;
- Strategie kariérního postupu, která zaměstnance láká a udržuje;
- Atraktivní a kolegiální pracovní prostředí.

#### Omezení kontaktu mezi plátcem a orgány správy příjmů

- Posun od geografického k funkčnímu zaměření;
- Optimalizace sítě úřadů na regionální úrovni;
- Centralizované zpracování podání, plateb a účetnictví;
- Cílené služby podle segmentů daňových poplatníků a rizik;
- Call-centrum pro centralizované poskytování informací plátcům.

#### Plné využívání informačních technologií

- Agentura pro správu příjmů v čele plného využívání elektronické státní správy (e-Government);
- Větší míra využívání elektronických podání a elektronického zpracování;
- Řízení rizik za pomoci informačních systémů;
- Efektivní přístup příslušných orgánů k údajům (např. ČSSZ, zdravotní pojišťovny, atd.);
- Efektivní využívání informací od třetích stran pro účely správy příjmů;

- Bezpečný přístup daňových poplatníků a plátců pojistného k vlastním informacím a přístup veřejnosti k formulářům, zákonům apod.<sup>36</sup>

Jak už bylo uvedeno výše, Česká republika nemá ideální efektivitu při správě daňových příjmů. Plnění daňových povinností je v současných podmínkách českého právního řádu nákladné, a to zejména ve srovnání s ostatními vyspělými zeměmi. Proto první tři body v rámci podrobněji definovaných cílů reformy rozhodně mají své opodstatnění a je pouze logickou reakcí na současný stav. Je pravdou, že geografická organizace služeb správy příjmů je v tuto chvíli neefektivní. Při současných možnostech komunikačních prostředků již není nutné řešit vykonávanou agendu komplexně na každém místním úřadu. Každý úřad nemůže mít stejnou odbornou úroveň a stejně přísný metr při kontrolách. Agentura JIM, jako organizace založená na funkčním přístupu, má velkou šanci tato rizika odstranit. Prvním třem bodům v rámci definovaných cílů tak není podle mého názoru co vytknout.

Cíl kvalifikované pracovní síly jako klíčové aktivum JIM je již diskutabilnější. Požadavek dobré správy, do jejíhož rámce samozřejmě spadá i motivující pracovní prostředí jejich zaměstnanců, je doufám zásadní prioritou i současné správy. Vytvářet tak pravidla pro nábor, požadavek kvality a motivaci pracovních sil izolovaně ve vztahu k projektu JIM se mi jeví jako nesystémové a diskriminační k ostatním pracovníkům veřejného sektoru. Definovaný požadavek strategie kariérního postupu, který zaměstnance láká a udržuje, je jistě velmi žádaným prvkem napříč zaměstnaneckým prostředím, proto by neměl být pouze výsadou pracovníků JIM. Pracovněprávní předpisy upravující postavení zaměstnanců veřejného sektoru by měly být měněny v souhrnu, a tak i s dopadem na pracovníky JIM. Teoreticky by při současném plánu mohlo dojít k vytvoření elitářské agentury, která bude trnem v oku ostatním úředníkům. To by přinášelo různá úskalí především v následné komunikaci mezi integrovanými úřady (integrace se vztahuje na správu, nikoli na provádění jednotlivých agend) a JIM.

---

<sup>36</sup> *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Koncepce vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). 06/2010, str. 14 [cit. 2011-02-09]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc\\_jim\\_zprava\\_mf\\_55858.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html)>

Jistě se dá konstatovat, že drtivě většině úředníků, a není se čemu divit, nejde v první řadě o blaho národa a o efektivní správu, ale o jejich osobní prospěch z vykonávané práce. Dovedu si představit situace, kdy úředník úřadu provádějící agendu sabotuje práci úředníka JIM, který příjmy spravuje, protože onen zklamaný úředník neprošel výběrovým řízením a nestal se tak součástí JIM. Komunikace mezi úřady bude ale pro úspěšnost projektu stěžejní. Pokud budou vypsána výběrová řízení do nově vzniklé agentury JIM a jako motivačním benefitem bude například lepší ohodnocení těchto pracovníků, mezi uchazeči o tato nová místa ve vzniklé agentuře bude jistě mnoho současných pracovníků jednotlivých integrovaných úřadů. Následná zlomyslnost některých neúspěšných pracovníků se dá předpokládat. Proto vyjadřuji jednoznačné přesvědčení, že kultivace pracovního prostředí veřejnoprávních zaměstnanců by měla přijít celoplošná. Nesouhlasím tak s tímto cílem reformy.

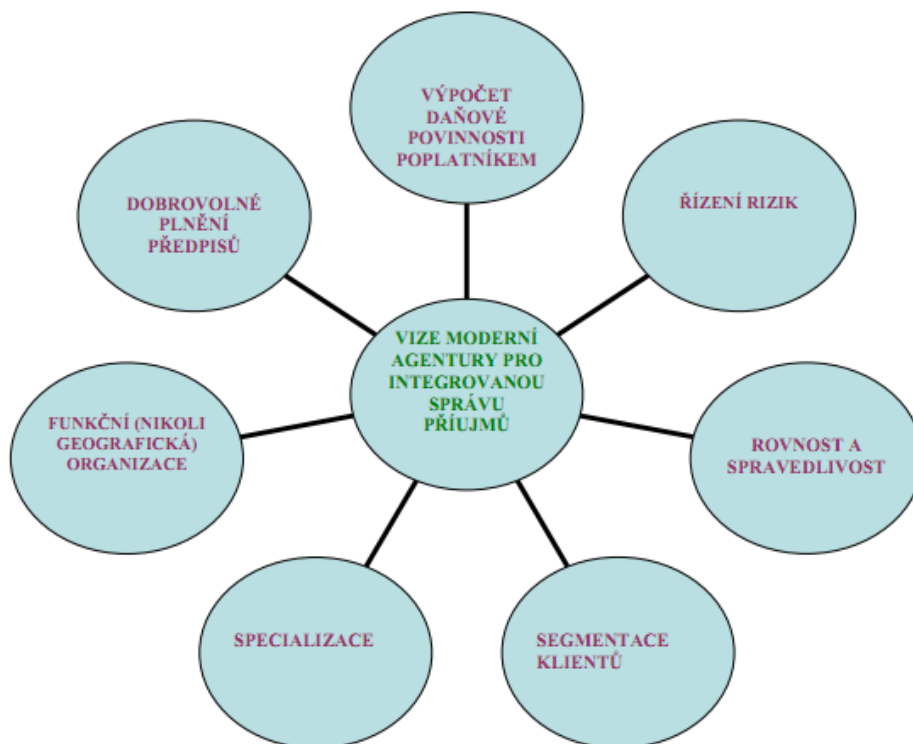
S ostatními cíli reformy jako s omezením kontaktu mezi plátcem a orgány správy příjmů a plným využívání informačních technologií se ovšem nedá jinak než souhlasit a jsou správným evolučním pokrokem ve státní správě.

### **6.2.2 Klíčové koncepce JIM**

Výše uvedené cíle mají být dosaženy zřízením moderní agentury pro výběr příjmů. Světová banka formulovala mezinárodní standardy jako předpoklad činnosti těchto agentur.<sup>37</sup> Cíle reformy tak mají být naplňovány právě prostřednictvím agentury JIM, která bude zřízena na základě základních klíčových koncepcí, které budou reflektovat ony požadavky.

---

<sup>37</sup> *Světová banka, Jednotka pro snižování chudoby a hospodářského řízení, Region Střední Evropy a Střední Asie. ČESKÁ REPUBLIKA ZPRÁVA O VIZI A STRATEII PRO INTEGROVANOU SPRÁVU PŘÍJMŮ, duben 2009, str. 6 (Zpráva č. 47984-CZ)*



**Obrázek 8: Klíčové koncepce, na nichž jsou založeny moderní formy správy příjmů. Zdroj: Světová banka, Jednotka pro snižování chudoby a hospodářského řízení, Region Střední Evropy a Střední Asie. ČESKÁ REPUBLIKA ZPRÁVA O VIZI A STRATEII PRO INTEGROVANOU SPRÁVU PŘÍJMŮ, duben 2009, str. 6 (Zpráva č. 47984-CZ)**

Koncepce výpočtu daňové povinnosti poplatníkem sleduje cíl snížit zátěž daňových poplatníků a plátců příspěvků spojenou s plněním předpisů. Prostředkem by mělo být požadování jen nutných informací, které správa zpracuje a využije, využívání informací od třetích stran, poskytování jednoduchých a jasných informací, zjednodušení formulářů, standardizace postupů v celé zemi tak, aby nedocházelo k různému zacházení s klienty. Tato koncepce není ničím novým. Veřejnost slýchává tyto požadavky na státní správu velmi často zejména z úst politicky činných osob. Ona zmíněná standardizace postupů souvisí s další koncepcí, a to s funkční (nikoli geografickou) organizací.

Koncepce řízení rizik znamená začlenění analýzy rizik jako základu pro daňovou kontrolu a vymáhání. Dle mého názoru se jedná o velmi prozřetelný krok. Žádný úřad rozsahu české daňové správy není schopen přesvědčivě tvrdit, že dokáže zkontrolovat všechny povinné subjekty. Proto by měla agentura JIM implementovat

system řízení rizik, který bude analyzovat aktuální trendy v podnikání, aktuální legislativu a další prvky, které mají vliv na případné daňové úniky. Kapacita žádného úřadu není nekonečná, finanční prostředky na kontrolu jsou vždy omezené. Proto analýza rizik může být velmi účinným nástrojem v boji proti černým pasažérům, respektive jednoduše těm, kteří se svým povinností vyhýbají. Systém hodnocení rizik totiž může velmi efektivně nastítnit priority daňových kontrol a jejich zacílení. Osobně bych však velmi dbal na to, aby personální substrát tohoto analytického útvaru vykazoval velké znaky odbornosti a morální vyspělosti. Požadavek odbornosti je zřejmě jasný. Morální vyspělost bych vyžadoval proto, aby například ad absurdum nedocházelo k tomu, že trend daňových kontrol bude zacílen směrem ke stavebním firmám, které např. vlastní 4 bagry, zaměstnávají 20 dělníků (z toho 5 pracovníků ukrajinské národnosti), sídlí v Říčanech u Prahy a jejichž generální ředitel má pihu pod pravým okem a sekretářka blond vlasy. Tohle je samozřejmě absurdní situace, ale touto interpretací jsem chtěl poukázat na to, že by bylo možno zacílit daňové kontroly určitým směrem, a to nikoli ve veřejném zájmu, nýbrž v zájmu soukromém. Jak by onen test morální vyspělosti měl vypadat, to bych nechal na odbornících. Samozřejmě by nebyl tak intenzivní, jako například u některých pracovníků justice, nicméně minimálně letitou bezúhonnou praxí, dobré reference apod., by zřejmě bylo vhodné vyžadovat.

Rovnost a spravedlnost. Touto koncepcí se rozumí zvýšení důvěryhodnosti ve správu. Opět se nejedná o nic nového. Tento požadavek je, doufám, samozřejmostí již za současného stavu. Pokud se tak neděje, jde o jednotlivé selhání a nikoli o oficiální politiku.

Koncepce segmentace klientů má za cíl reflektovat jednotlivé vlastnosti určitých skupin klientů správy. Má k těmto vlastnostem přihlížet. Na první pohled se může zdát, že jde o rozpornou koncepci s koncepcí rovnosti a spravedlnosti. Vzhledem k existenci právě koncepce rovnosti a spravedlnosti je proto nutné interpretovat tuto koncepci tak, že stejné a rovné zacházení se dostane všem klientům z určité skupiny na základě určitých vlastností. Jedná se vlastně o určitý druh specializace agentury. Je účelné, aby vznikala různá oddělení například pro správu příjmů velkých podniků, středních podniků, osob samostatně výdělečně činných, neziskových organizací apod. V rámci sociálního smíru ve společnosti (nikoli z hlediska solidarity) je dle mého názoru velmi

žádoucí nepodcenit případné zvýhodňování určitých skupin před druhými. Segmentace klientů je jistě žádoucí z hlediska různých postupů, které si jednotlivé skupiny k efektivitě vyžadují. Nesmí se však jednat o segmentaci například za účelem přísnějších kontrol u větších podniků na rozdíl od OSVČ s malým vykazovaným ziskem. Je logické, že státní pokladna závisí na odvodech podnikových gigantů, nicméně je třeba si uvědomit, že pokud by docházelo k prakticky nepřetržitým kontrolám velkých podniků na úkor malých podnikatelů, nejenže by se pravděpodobně jednalo o protiústavní přístup, ale uvedený stav by mohl velmi citelně zasáhnout pověst České republiky jako investičního cíle zahraničního kapitálu. Zde by se dalo namítat, že pokud povinný subjekt neutíká před daňovými povinnostmi a dodržuje zákon, neměl by mu přísnější zákonný postup vadit. Myslím si však, že tento argument lze jednoduše shodit ze stolu tvrzením, že nákladovost jednání s úřady, využívání různých poradců, psychická újma ze stresového prostředí – to jsou naprosto evidentní negativní jevy této hypotetické situace.

Specializace, jak už je uvedeno výše, je velmi související koncepcí se segmentací klientů. Specializace pracovníků dle spravovaného odvětví hospodářství, dále specializace pracovníků například na e-obchody, fúze a akvizice, zdaňování obchodů s cennými papíry jistě je žádoucí.

O koncepci funkčního, a nikoli geografického uspořádání, již bylo psáno výše. V dnešní době vyspělých komunikačních prostředků je možné, a dokonce účelné, správu organizovat funkčně. Dopady tohoto uspořádání by měly být veskrze pozitivní, zejména v oblasti efektivity, tj. úspor z rozsahu, specializace apod.

Ohledně dobrovolného plnění předpisů jsem také již vyjádřil svůj názor výše. Znovu opakuji, že kultivace podnikatelského prostředí, kultivace a zjednodušení jednání s úřady jsou jistě přínosnou záležitostí, nicméně jsem velmi skeptický k tomu, že stát vybere více prostředků, protože povinné subjekty budou mít odvodovou povinnost jednodušší. Proto vyjádření tohoto požadavku v rámci koncepcí, na nichž by nová agentura měla stát, považuji za prospěšné, nicméně uvádění dobrovolného plnění předpisů jako jedním z hlavních důvodů výstavby nové agentury považuji spíše za politickou rétoriku, nežli za seriózní, důkazy a studii podpořenou teorií. Mám bohužel za to, že o opaku mne může přesvědčit až případně pozitivní výsledný stav po reformě,

neboť i kdyby existovaly sociologické studie, které by poukazovaly na zvýšení dobrovolnosti po provedení integrace správy příjmů v jiných zemích, subjektivně se domnívám, že s ohledem na specifickou českou morálku nelze tyto teze přebírat.

### 6.2.3 Kompetence integrované do JIM

V této kapitole považuji za vhodné nastínit záměr, jaké kompetence z jednotlivých úřadů by se měly převést do JIM.

Z daňové správy:

- Správa veškerých daní;
  - Daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu);
  - Daň z přidané hodnoty (DPH) (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, DPH je paralelně spravována též Celní správou České republiky);
  - Daň silniční (zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční);
  - Daň z nemovitostí (zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí);
  - Daň z převodu nemovitostí, daň dědická a daň darovací (zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí);
  - Další druhy příjmů, které vyplývají z povinností ukládaných speciálními zákony.
- Metodické řízení v oblasti daní;
- Vydávání daňových tiskopisů;
- Vydávání potvrzení o bezdlužnosti;
- Výběr a vymáhání peněžitých plnění uložených jinými orgány (tzv. dělená správa);
- Kontrola podle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.

Z orgánů správy sociálního zabezpečení:

- Správa pojistného na důchodové pojištění;



- Správa pojistného na nemocenské pojištění;
- Správa příspěvku na státní politiku zaměstnanosti;
- Správa pojistného na úrazové pojištění;
- Metodické řízení v oblasti správy sociálního pojištění.

Ze zdravotních pojišťoven:

- Správa pojistného na zdravotní pojištění od zaměstnavatelů, samostatně výdělečně činných osob, jednotlivců bez zdanitelných příjmů a platby za státní pojištění;
- Metodické řízení v oblasti správy zdravotního pojištění.<sup>38</sup>

Kompetence, které nejsou předmětem uvažované integrace, jsou v zásadě ty, které nesouvisí s výběrem prostředků do státního rozpočtu. Provádění agendy tak zůstane na původních (nebo jiných) institucích. JIM je koncipován jako agentura provádějící správu příjmů.

Velmi důležité bude načasování jednotlivých převodů kompetencí. Forma tzv. velkého třesku zde dle mého názoru není rozumná. Jedná se o velmi důležitý projekt, na jehož úspěchu závisí stav státní pokladny. Proto převádění jednotlivých kompetencí by mělo probíhat s maximální možnou opatrností a obezřetností, logicky pak s časovými prodlevami. Tím mám na mysli, že jednotlivé kompetence by měly být převáděny vždy až poté, co si předchozí převedené kompetence na novém úřadě takřikajíc sednou.

#### **6.2.4 Případová studie – Bulharsko a Španělsko**

Švédsko a Bulharsko jsou státy, které Světová banka dává České republice za vzor úspěšné integrace správy příjmů.<sup>39</sup> Předem podotýkám, že indukce švédské a

---

<sup>38</sup> uvedená systematika převodu jednotlivých kompetencí byla převzata z materiálu *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Koncepce vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). 06/2010, str. 1 [cit. 2011-02-10]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc\\_jim\\_zprava\\_mf\\_55858.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html), s tím rozdílem, že nebyla popsána změna v kompetencích v souvislosti s převodem činností z celní správy, neboť s integrací celní správy se aktuálně již nepočítá.

bulharské problematiky dle mého názoru není možná. Jinak řečeno, nelze zkušenosti uvedených zemí zobecňovat a usuzovat z nich, že pokud byl tamní projekt úspěšný, bude úspěšná integrace i v ostatních zemích, tentokrát v České republice. Stále se totiž domnívám, že vstupní podmínky jsou v těchto státech natolik rozdílné, že míra úspěchu integrace v jiných zemích by měla v procesu rozhodování o české integraci hrát jen omezenou roli.

Ve Švédsku došlo k integraci výběru daní a SP v roce 1983, respektive v tento rok byla integrace zahájena. Bylo to provedeno formou ponechání daňové správy, která převzala zodpovědnost za výběr SP, a to od 1. ledna 1985. Chytře Švédsko pro přehlednost stanovilo, že nový systém bude vybírat platby pouze od roku 1985. Platby s dřívější splatností byly ponechány starému systému, který měl paralelně fungovat se systémem novým a přirozeně svoji činnost s ubývající agendou tlumit až do vyřešení všech plateb.

A výsledek reformy? Bez dalších významněji konkrétnějších informací byly dodatečné náklady v poměru k dosaženému přírůstku příjmů 1:8. To znamená opravdu velký úspěch. Ve prospěch Švédska je nutné dodat, že tento úspěch nebyl dosažen dodatečným zvýšením základů daně (vyměřovacího základu), oba integrované úřady již před integrací pracovaly se stejnou základnou pro výběr. I to byl jeden z důvodů integrace.

I když Švédsko je státem s mnoha rozdílnostmi od České republiky, z hlediska aplikace má dle mého názoru mnohem větší vypovídací hodnotu, než problematika integrace Bulharska, které vnímám jako zemi s naprosto odlišnou kulturou. Na druhou stranu právě nedisciplinovanost povinných subjektů byl velkým důvodem tamní integrace a nutno dodat, že dopad integrace na tuto problematiku byl v Bulharsku velmi pozitivní. Dle Světové banky se počet pozdních podání přiznání podstatně snížil z výchozí hodnoty 3,3 % u daní a 13,6 % u SP na současnou úroveň 0,6 %. Tato

---

<sup>39</sup> *Světová banka*. Integrace daňové správy: srovnávací studie mezinárodní zkušenosti. 2010. Washington D.C.

výkonnost řadí Bulharsko na úroveň nejlepších správ příjmů v EU.<sup>40</sup> Nová agentura správy příjmů zahájila svoji činnost v lednu 2006, ukazatele výkonnosti nastiňuje Světová banka následovně.

	Výchozí údaj						Projekt
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Cíl 2009
<u>Příjmy, % HDP</u>	18,6	20,1	22,3	22,7	21,2	24,7	<u>neuv.</u>
<u>Příspěvky soc. a zdrav., % HDP</u>	9,5	10,7	10,2	9,9	7,4	7,6	<u>neuv.</u>
Vybrané příjmy / cíli, %	99,0	107,4	113,6	111,1	115,3	110,0	<u>neuv.</u>
<u>Vybrané příjmy SHC / cíli, %</u>	<u>96,1</u>	100,0	101,5	101,9	106,9	108,8	<u>neuv.</u>
Náklady na výběr, % příjmů	1,37	1,48	1,33	1,17	0,82	0,70	0,80
Příjmy / pracovníkům, tis.	977	1116	1288	1579	2004	2705	1460
Úprava po daň. auditu/ počet auditů, %	57,1	58,3	61,8	64,5	65,1	73,6	65,0
Výše dlužných daní, % příjmů	25,5	25,1	19,6	18,0	13,8	10,9	14,6
<u>Daň. přiznání</u> podaná elektronicky	35,5	44,5	47,7	43,7	47,2	50,9	89

**Obrázek 9: Vybrané ukazatele výkonnosti správy příjmů Bulharska. Zdroj: Světová banka. Integrace daňové správy: srovnávací studie mezinárodní zkušenosti. 2010. Washington D.C.**

Je zjevné, že náklady na výběr, vyjádřeno v %, velmi rapidně klesly, a to i za současného faktu snižování daňového zatížení. I v Bulharsku se tak jeví integrace správy příjmů jako úspěšný projekt.

Uvedené příklady Švédska a Bulharska však nebyly zcela bezproblémové. Z uvedených chyb, které uvádí Světová banka, si lze vzít i ponaučení. Například v případě Bulharska došlo k chybnému výběru IT systému. Nekompatibilita systému a následné opravy zpozdily proces integrace o 1,5 roku, což v celkové době integrace 9 let tvoří nemalou cenu za počáteční chybné rozhodnutí. V případě Švédska si lze vzít ponaučení z jiné zkušenosti. Ukázalo se, že rozdíl v postojích a kulturách mezi

<sup>40</sup> Světová banka. Integrace daňové správy: srovnávací studie mezinárodní zkušenosti. 2010. Washington D.C.

daňovými úředníky a příspěvkovými úředníky byl značný. Příspěvkový úředníci měli tendenci zaměřovat se na detaily, byli totiž zvyklí zohledňovat dopad jednotlivých příspěvků na individuální výhody. Oproti tomu daňoví úředníci vnímali výběr jako jeden velký pytel peněz, který je bude sloužit ve prospěch všech. Dle Světové banky tento problém vyřešil čas. V procesu integrace v rámci České republiky by mohly tyto poznatky být využity například ve formě požadování od leadership JIM, aby nově vzniklá pracovní síla JIM byla i v tomto psychologickém aspektu školená.

## 7 Závěr

V této diplomové práci jsem analyzoval současnou právní úpravu přímých daní, a to s akcentem na jejich správu, respektive na připravovanou reformu správy zdrojů státního rozpočtu.

První a druhá část diplomové práce se věnuje teoretickému vymezení pojmu daň a jejím konstrukčním prvkům, dále současné právní úpravě přímých daní, a to včetně exkursu do harmonizace přímých daní v rámci EU.

Část třetí, a poslední, počínající kapitolou 5, považuji za část praktickou. Podrobně jsem zanalyzoval připravované změny v rámci správy zdrojů státního rozpočtu. Chystanou integraci této správy do nově vzniklé agentury JIM jsem podrobil širší analýze. Induktivní metodou byla vymezena možná úskalí projektu, ale i důkazy o správnosti záměru připravované integrace.

Popisovat na tomto místě znovu jednotlivé závěry vyšlé z diplomové práce by nebylo efektivní, nicméně nejdůležitější přínosy diplomové práce zmíním, čímž je hodlám zdůraznit.

Pokud budu vycházet z premisy, že konstruktivní, a tudíž přínosné pro společnost, je zejména zdůrazňování nedostatků, nežli vytyčování všech správných procesů, musím spatřovat nejdůležitější přínosy této diplomové práce zejména v nadefinování problematických aspektů procesu integrace. Bylo zjištěno, že jeden z hlavních motivů integrace správy veřejných příjmů je efektivita výběru. Ovšem z obdržených informací od ČSSZ vyplývá, že efektivita výběru SP je přinejmenším velmi uspokojivá. Je otázkou, proč tento fakt nezmiňuje žádný pracovní materiál Ministerstva financí, natož pak materiály Světové banky. Dalším důvodem přípravy JIM je zvýšení dobrovolnosti povinných subjektů. Z analýzy dostupných materiálů však nebyla nalezena žádná sociologická studie, která by tento důvod legitimovala a uskutečnila jej více hmatatelným. Byly vyjádřeny obavy, že z důvodu rozdílných mentálních kultur v rámci jednotlivých daňových soustav, je odkaz na úspěch v jiných státech limitovaně relevantní. Z obsahu této diplomové práce také vyplývá můj ostrý nesouhlas s plánem intenzivnějšího motivování pracovníků nové agentury JIM. Byl

vyjádřen požadavek na celoplošnou kultivaci pracovněprávního postavení (včetně odměňování) veřejnoprávních zaměstnanců oproti vytváření elitářského úřadu.

I přes diskutabilnost celého projektu pak vyjadřuji přesvědčení, že chystaná integrace má své opodstatnění a je správným krokem. To však pouze za jedné podmínky, a to té, že půjde opravdu jen o integraci správy příjmů, nikoli o zrušení pojistného principu v rámci sociálního zabezpečení. Pojistný princip sociálního zabezpečení je totiž dle mého názoru výdobytkem odpovědnosti moderní doby a žádná moderní střízlivě uvažující společnost by se neměla vracet zpět v čase k nějaké formě všeobjímající přímé daně. Ad absurdum by také mohlo dojít k tomu, že se z odvodů povinných subjektů uhradí předražené dálnice namísto důchodů. Tato obava nebyla v diplomové práci analyzována, neboť z oficiálních dokumentů nic nenasvědčuje realizaci uvedené obavy. Záměr integrace správy příjmů však může být prvním krokem k oné všeobjímající dani. Tyto úvahy jsou však nyní irelevantní, na aktuálnosti případně nabydou až s plynutím času.

## Seznam použitých zkratek

ČSSZ	- Česká správa sociálního zabezpečení
DŘ	- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
ES	- Evropské společenství, první ze tří pilířů EU v období 1992-2009
ESD	- Evropský soudní dvůr
EU	- Evropská Unie
GŘC	- Generální ředitelství cel
JIM	- Jedno Inkasní Místo
LZPS	- zákon č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky
OECD	- Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
SP	- sociální pojistné neboli pojistné na sociální zabezpečení, tvoří ho jedna platba, nicméně ta má tři složky – nemocenské a důchodové pojištění plus příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.
SpDP	- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dnes již neplatný)
ZÚFO	- zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů
ZDN	- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

## Použitá literatura

*Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol.* Finanční právo. 5. upravené vydání, Praha: C.H. Beck, 2009, 548 str., ISBN 978-80-7400-801-6

*Kubátová, K.* Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010, 275 str., ISBN 978-80-7357-574-8

*Láchová, L.* Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, a.s., 2007, str. 272, ISBN 978-80-7357-320-1

*Světová banka, Jednotka pro snižování chudoby a hospodářského řízení, Region Střední Evropy a Střední Asie.* ČESKÁ REPUBLIKA ZPRÁVA O VIZI A STRATEII PRO INTEGROVANOU SPRÁVU PŘÍJMŮ, duben 2009, (Zpráva č. 47984-CZ)

*Světová banka.* Integrace daňové správy: srovnávací studie mezinárodní zkušenosti. 2010. (není stránkováno), Washington D.C. ISBN: 978-0-8213-8524-1

*Vančurová, A., Láchová, L.* Daňový systém ČR 2010. Jihlava : 1.VOX a.s., březen 2010, 355 str., ISBN 978-80-86324-86-9

### internetové zdroje:

*Euroskop.cz* [online]. Evropský soudní dvůr. 2011. [cit. 2011-01-23]. Dostupné z WWW: <<http://www.euroskop.cz/106/sekce/judikatura-esd/>>

*MATOUŠEK, P., Univerzita Palackého v Olomouci : Katedra finančního práva, národního hospodářství a ekonomie* [online]. Harmonizace daní v EU. rok neuveden [cit. 2011-01-20]. Dostupné z WWW: <<http://pf2010.upol.cz/menu/struktura-pf/katedry-a-centra/katedra-financniho-prava-narodniho-hospodarstvi-a-ekonomie/financi-pravo/harmonizace-dani-v-eu/>>

*Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2010 [cit. 2011-01-15]. Fiskální výhled. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek\\_fiskalni\\_vyhledy.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_fiskalni_vyhledy.html)>

*Ministerstvo financí České republiky : JIM* [online]. rok neuveden [cit. 2011-02-06]. Dostupné z WWW: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc\\_jim\\_55870.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_55870.html)

*Ministerstvo financí České republiky* [online]. Koncepce vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM). 06/2010 [cit. 2011-02-05]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc\\_jim\\_zprava\\_mf\\_55858.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc_jim_zprava_mf_55858.html)>

*OECD* [online]. 2010 [cit. 2011-01-16]. Economics Department: Information by Country: Czech Republic: Working Papers. Dostupné z WWW: [http://www.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf?cote=eco/wkp\(2010\)14&doclanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf?cote=eco/wkp(2010)14&doclanguage=en)>



*Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze : Katedra finančního práva a finanční vědy – dokumenty* [online]. Daňová harmonizace. rok neuveden [cit. 2011-01-20]. Dostupné z WWW: [http://www.prf.cuni.cz/documents/docs.php?id\\_trida=5&id\\_objekt=123&bCompact=](http://www.prf.cuni.cz/documents/docs.php?id_trida=5&id_objekt=123&bCompact=)

*Sagit* [online]. Sazba daně. [cit. 2011-01-23]. Dostupné z WWW: [http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da\\_417.htm](http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_417.htm)

*Ústřední daňové a finanční ředitelství* [online]. Výroční zpráva české daňové správy. 2009. [cit.2011-02-27]. Dostupné z WWW: [http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cfs/vz\\_cfs\\_2009.pdf](http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cfs/vz_cfs_2009.pdf)

## **Abstrakt**

Daně mají ve společnosti obrovský význam. Jsou nástrojem politickým, makroekonomickým a především jsou odvody daňového charakteru nezbytné k uspokojování existenčních potřeb státu. Právě proto, že jsou daně prostředkem k prosazování politického přesvědčení, podléhá jejich právní úprava častým změnám v závislosti na fluktuaci vlivných členů vlády. Díky globalizaci jsme také svědky stále rychlejšího střídání ekonomických cyklů, kde k zamezení extrémních stavů taktéž vláda obvykle využívá změny v rámci daňové soustavy.

Tak jako v okolních státech Evropy, i v podmínkách České republiky nabírá na významu fiskální odpovědnost a s tou související efektivita fungování státního aparátu. V rámci správy veřejných příjmů se de lege lata chystá integrace správy z jednotlivých úřadů do jedné moderní agentury.

Práce analyzuje teoretické vymezení pojmu daň, včetně jejích konstrukčních prvků. Praktická část práce se věnuje správě zdrojů státního rozpočtu a její chystané reformě, respektive chystané integraci. Byla vymezena různá úskalí projektu integrace správy veřejných příjmů a nedostatky v oficiálně dostupných materiálech pracovních skupin.

## **Abstract**

Taxes have a significant meaning in society. They represent a political and macroeconomic tool, and primarily, tax levies are necessary to satisfy existential needs of the state. Since taxes are means to promote political persuasion, their legal form is subject to frequent change depending on fluctuation of influential members of the government. Due to globalization we have also been witnessing an increasingly faster rotation of economic cycles. In these cases government usually takes advantage of changes within the tax system to avoid extreme conditions.

As in the other European countries, the Czech Republic circumstances show a progressive meaning of the fiscal responsibility and the related effectivity of the state apparatus functioning. In the scope of public income administration *de lege lata* the integration of administration from individual authorities into a single modern agency is being prepared.

Work analyses a theoretical specification of the term tax including its structural elements. Practical notion of work is devoted to administration of the national budget resources and its upcoming reform, or upcoming integration. Various project difficulties of intergration of the public income administration, and deficiencies in officially available documents of working groups have been determined.

**Klíčová slova**

právní úprava, přímé daně, integrace správy příjmů

**Key words**

legislation, direct taxes, integration of income administration