

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA PRÁVNICKÁ



Daňová legislativa a metodika v České republice

Ing. Alena Dugová

Plzeň 2012

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA PRÁVNICKÁ

Katedra správního práva

JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.

Právo a právní věda

Právo

Diplomová práce

Daňová legislativa a metodika v České republice

Ing. Alena Dugová

Plzeň 2012

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně, a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Plzeň, březen 2012

Podpis: _____

Poděkování

Chtěla bych poděkovat své vedoucí diplomové práce JUDr. Petře Jánošíkové, Ph.D.
za ochotu vést individuální téma a za cenné připomínky.

Předmluva

Důvodem zvolení tématu „Daňová legislativa a metodika v České republice“ byl zejména fakt, že autorka se zabývá správou daní nejen v rámci studia, ale také v praxi. Důvodem je ale i neexistence komplexního přehledu různých zdrojů daňového práva. Hlavními použitými metodami jsou zejména analýza a následný popis. Hlavním přínosem práce by měl být samotný přehled daňového práva s následnými doporučenými opatřeními, které by bylo vhodné zavést.

Tato diplomová práce tedy poskytuje komplexní pohled na daňovou legislativu a metodické pomůcky používané v českém daňovém právu. Zabývá se jak vnitrostátní úpravou, tak úpravou mezinárodní a evropskou. Nejprve vymezuje právní předpisy a další zdroje informací a dále se konkrétně zabývá daňovým procesním předpisem, daňovým řádem, včetně nejdůležitějších změn. V neposlední řadě se zabývá i možnými vhodnými opatřeními pro české daňové právo, která by mohlo zlepšit současný stav.

Plzeň, březen 2012

Podpis: _____

Klíčová slova

Daňová legislativa, daňová metodika, daňový zákon, daňový řád

Obsah

1. Úvod	6
2. Daňová legislativa a metodika	8
2.1. Národní právní úprava.....	14
2.1.1. Ústavní rovina.....	14
2.1.2. Zákony	15
2.1.3. Podzákonné právní předpisy	18
2.1.4. Změny národní legislativy v oblasti daní.....	19
2.2. Mezinárodní právní úprava.....	21
2.2.1. Daňová legislativa EU	22
2.2.2. Mezinárodní rovina.....	27
2.3. Další zdroje	29
2.3.1. Interní normativní instrukce – metodické pomůcky	29
2.3.2. Daňová judikatura	32
2.3.3. Tiskopisy a pokyny k vyplňování.....	34
2.3.4. Závazné posouzení.....	35
2.3.5. Daňová literatura.....	36
2.3.6. Daňové registry a databáze	37
3. Nový daňový řád a zásadní změny v oblasti správy daní.....	42
3.1. Zavedení nového daňového řádu	43
3.2. Jednotlivé změny ve správě daní	44
4. Možnosti pro zlepšení v oblasti daňové legislativy	49
4.1. Zlepšení systematiky.....	49
4.2. Zjednodušení daňových předpisů	50
4.3. Zavedení nových instrumentů.....	51
4.4. Specializovaný finanční úřad.....	53
4.5. Jednotné inkasní místo.....	55
4.6. Elektronizace daňové správy	55
4.7. Jiná vhodná opatření	58
5. Závěr	69

1. Úvod

Daně jsou z poloviny právo a z poloviny ekonomická disciplína. Daně existovaly již v minulosti, jsou v přítomnosti a s největší pravděpodobností blížící se jistotě budou i v budoucnosti, patří totiž mezi hlavní příjmy veřejných rozpočtů. Jelikož daně dopadají bez výjimky a bez dalšího jako povinná platba do veřejného rozpočtu na každého, je nutné stanovit povinnost platit je závazným právním předpisem a následně dbát o jejich právní perfektnost. Často jsou daně kritizovány pro jejich složitost. Jednou ze základních charakteristik daňového práva je totiž velmi častá novelizace právních předpisů a dalším důvodem pro složitost je i velký počet daňových zákonů, kdy často neexistuje jasný a jednoznačný výklad.

V ČR tvoří daňové zákony hmotně právní a základní procesně právní předpis přes 287 tisíc slov, což je několikanásobně více než počet slov u jiných zásadních zákoníků. Přestože se daně dotýkají v praktickém životě každého z nás, není všeobecné povědomí o daňových zákonech a konkrétních pravidlech příliš vysoké. Obecně se zdůrazňují velmi často výše sazeb a existence různých nespravedlivých výjimek, přičemž málokdo z příjemců informací kdykoliv pracoval s daňovým zákonem a poznal důležité souvislosti. Tento fakt ale nelze daňovým subjektům vyčítat, jelikož daňové zákony patří mezi předpisy mimořádně složité a obsahující mnoho ustanovení, která nejsou jednoznačná ani pro samotné výběřčí daně.

Informace hýbou světem a přístup k informacím je základním předpokladem pro dodržení všech zákonných požadavků. Na druhou stranu však existuje mnoho informačních zdrojů, přičemž orientace v nich je velmi obtížná. Daňové právo je totiž charakteristické tím, že úprava daní je obsažena nejen v národních právních předpisech, ale významnou část úpravy obsahuje i právo evropské a mezinárodní. Navíc existuje celá řada víceméně nezávazných, v praxi však důležitých, zdrojů, informací a pravidel.

Tato diplomová práce přináší čtenáři přehled daňové legislativy a dalších informačních zdrojů v daňové oblasti, které mohou složit v praxi. Diplomová práce může sloužit i jako metodická pomůcka, jak vyhledat jednotlivé informace o daních. Práce by mohla sloužit nejen jako zdroj informací pro širokou veřejnost jako možné vodítko pro orientaci v české daňové legislativě, ale například i jako podnět pro zavedení některých opatření pro zákonodárce a správce daně.

Cílem diplomové práce je zejména provést analýzu daňové legislativy a metodiky v ČR a nalézt vhodná teoretická i praktická opatření a doporučení pro vylepšení daňové legislativy a metodiky v českém daňovém právu.

Diplomová práce se zabývá daňovým právem, kterému se autorka věnuje nejen v rámci studia, ale i v praxi, a snaha je soustředěna na propojení teoretických znalostí nabytých během studia a praktické zkušenosti s používáním daňových předpisů a dalších daňových zdrojů informací.

Diplomová práce se celkově skládá z 5 kapitol, přičemž práce obsahuje standardně úvod a závěr a dále 3 obsahové kapitoly, které jsou v rámci přehlednosti dále děleny do subkapitol. Při práci je využita zejména analytická a popisná metoda a částečně metoda komparace, prostřednictvím nichž se dosahuje splnění cíle práce. Při práci jsou využívány zejména daňové právní předpisy a dále sekundární data. Dalšími metodami ke splnění cíle je sběr a třídění primárních dat z tuzemských a zahraničních zdrojů. V práci je snaha o srozumitelné shrnutí zdrojů informací týkající se daní, zejména setřídění právních předpisů, přičemž jsou v rámci textu uvedeny konkrétní příklady z praxe. Z důvodu názornosti obsahuje celá práce konkrétní příklady u jednotlivých částí.

První obsahová kapitola se zabývá základními charakteristikami a teoretickými aspekty daní zejména z právního pohledu a stěžejní část kapitoly tvoří daňová legislativa. Součástí kapitoly je nejen česká daňová legislativa, ale i zdroje mezinárodně právní a právo EU. Dále se blíže kapitola zabývá konkrétními praktickými zdroji informací pro daňové subjekty.

Druhá obsahová kapitola práce se věnuje novému procesnímu předpisu v oblasti daní, který je účinný od 1. ledna 2011, daňový řád. Pozornost je soustředěna zejména na jeho zavedení a jednotlivé změny ve správě daní, které zákon přináší.

Třetí obsahová kapitola pojednává o konkrétních možných vhodných opatřeních pro zlepšení českého daňového práva. Hlavním použitým metodickým nástrojem je zhodnocení současné úpravy a vymezení potenciálních úprav. Prostřednictvím této analýzy je možné identifikovat základní výzvy a nedostatky. Některá navržená opatření jsou spíše teoretická, mnohdy až filosofická, sloužící k zamyšlení, zatímco většina je praktická pramenící přímo z nedostatků praxe.

2. Daňová legislativa a metodika

Daň lze charakterizovat jako povinnou zákonem uloženou platbu, která plyne do veřejného rozpočtu, která je nenávratná, zpravidla neúčelová a neekvivalentní.¹ Daněmi se odnímají příjmy soukromému sektoru, aby se jejich výnosy mohly stát příjmem veřejných rozpočtů a daň tak představuje transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru a daně jsou zároveň finančně právním institutem, pro účely jejich výběru, závaznosti a mimoekonomické vynutitelnosti jsou upraveny právní formou. Daň je právním vztahem závazkovým, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění čili pohledávka státu vůči dlužníkovi a dlužníkovi čili daňovému subjektu vzniká povinnost závazek splnit. Předmětem daně jako subjektivního závazku určité osoby vůči státu jsou právními normami určená jednání, konání nebo chování osob jako je darování, prodej či příjem. Tento právní důvod neboli titul je dán zvláštním zákonem, na jehož základě se také závazek určité osoby vůči státu zakládá.² Zákonná definice pojmu daň se však nenalézá v žádném právním předpisu v rámci právního řádu ČR. Pouze zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) obsahuje legislativní zkratku, která určuje, že daní se pro účely zákona rozumí:

- peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu,
- peněžité plnění v rámci dělené správy.

Pro účely daňového řádu daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně, kterým jsou úroky, penále, pokuty a náklady řízení, pokud jsou ukládány nebo vznikají dle daňového zákona.

Státní rozpočet tvoří příjmy řádné a mimořádné, a jelikož řádné státní příjmy jsou platby ve prospěch státního rozpočtu, které jsou uloženy zákonem nebo jinou právní normou, patří tedy daně mezi příjmy řádné.³ Daňové systémy, neboli souhrn daní vybíraných na daném nejčastěji státním území, se v jednotlivých zemích značně liší. Některé daně, zejména daně z příjmů či daň z přidané hodnoty, jsou v daňových

¹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. Praha: 1. VOX, 1997-. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-86324-86-9.

² ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

³ NĚMEČEK, E. *Úvod do studia finanční vědy a českého finančního práva*. 1. Praha: VŠEHRD, 1996. ISBN 80-85305-34-8.

systemech typické, zatímco jiné daně jako telekomunikační daň jsou velmi specifické a objevují se jen v některých zemích. Každá země tedy má svojí vlastní politiku, kterou se rozumí praktické využívání daňových nástrojů k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti, kterou lze ovlivňovat investice a jejich formy, strukturu a formu výroby, poptávku a její strukturu, obdobně spotřebu a její strukturu, příliv či odliv kapitálu, intenzitu pracovní aktivity, výstavbu, majetkovou strukturu, cena a ostatní atributy. Přičemž s ohledem na to, že daně lze uložit a měnit pouze zákonem, tak se jedná převážně o dlouhodobý nástroj.⁴ Daně se člení podle různých hledisek, jedním z nejpoužívanějších a tradičních dělení je dělení na daně přímé a nepřímé. Přímé daně zdaňují přímo příjem či majetek poplatníka a odvádí je přímo poplatník, zatímco nepřímé daně odvádí jiná osoba než osoba dani podrobena. Daňový systém v ČR tvoří několik různých daní, které zachycuje následující schéma.

Schéma č. 1: Daňový systém v ČR

Daně přímé	
▶ z příjmů	▶ daň z příjmů fyzických osob ▶ daň z příjmů právnických osob
▶ majetkové	▶ daň z nemovitosti – z pozemků a ze staveb ▶ daně převodové – darovací, dědická a z převodu nemovitosti ▶ daň silniční
Daně nepřímé	
▶ ze spotřeby	▶ daň z přidané hodnoty ▶ spotřební daně - z minerálních olejů, lihu, vína, piva a tabák. výrobků ▶ cla ▶ energetické daně - ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny
Ostatní daně	
▶ sociální pojistné	▶ pojistné na veřejné zdravotní pojištění ▶ pojistné na sociální zabezpečení

Zdroj: Vlastní úprava

Společné pro jednotlivé daňové systémy je stanovení daní v daňových právních předpisech. V jednotlivých státech jsou ale pravidla pro daňovou problematiku obsažena v právních předpisech s různou právní silou. V některých zemích existuje jediný daňový zákoník, který upravuje všechny vybírané daně včetně procesních

⁴ BONĚK, V. a kol. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.

pravidel. V jiných zemích existují jednotlivé daňové zákony, které upravují jednotlivé daně. V ČR prozatím nedošlo ke kodifikaci daňového práva a úprava je poměrně roztržštěná. Navíc v ČR existují daňové předpisy s různou právní silou a situace je komplikována i existencí nezávazných zdrojů informací. Z pohledu daňového práva je však nutné dále brát v úvahu nejen národní právní úpravu, ale v souvislosti s narůstající globalizací a členstvím ČR v EU i předpisy práva mezinárodního a zejména práva na úrovni EU. Daňové, někdy též nazývané berní právo, se nazývá ta část finančně právních norem, které upravují hmotnou, ale i procesní stránku daňové soustavy. Jsou to jednak normy upravující jednotlivé druhy daní, jejich subjekt, předmět, základ, sazbu a další konstrukční prvky, jednak normy upravující postup při vyměření, placení a vymáhání daní, jakož i při jejich správě.⁵ Daňové právo je oborem práva, který svoji podstatou podléhá ekonomickému vývoji a nemalým politickým vlivům. Důsledkem těchto vlivů jsou velmi četné změny daňových zákonů. To by však nemělo platit o procesním zákonu, který upravuje pravidla správy daní.⁶ Obecně je však z pohledu právních disciplín daňové právo poměrně zanedbáváno a intenzivně podřazováno pod finanční právo i v rámci výuky na právnických fakultách. Přesto právě daňové právo více než jiné právní disciplíny má praktické dopady na život každého jedince, jelikož daně od pradávna byly, jsou a s pravděpodobností blížící se jistotě budou i v budoucnu, a každý z nás je povinen je platit celý svůj život.

K pramenům daňového práva v širším smyslu patří taková pravidla chování daná státem, která zavazují určitý okruh osob na konkrétním státním území k peněžním odvodům do veřejného rozpočtu.⁷ V ČR lze mezi prameny daňového práva ve formálním smyslu zahrnout předně ústavní pořádek ČR, ratifikované mezinárodní smlouvy, přímo aplikovatelné normy komunitárního práva, zejména zákony, nařízení vlády a vyhlášky zejména Ministerstva financí ČR (dále jen „MFČR“), dále pak vyhlášky obcí, přičemž zásadním pramenem jsou zákony.⁸

⁵ GRŮŇ, L., *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006, 323 s. Vysokoškolské právní učebnice, ISBN 80-720-1620-2.

⁶ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Vyd. 1. Praha: Vox, 2010, 187 s. ISBN 978-808-6324-876.

⁷ JÁNOSÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I., *Finanční a daňové právo: s praktickou aplikací*. Nové přeprac. vyd. opatřené margináliemi. Plzeň. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 525 s. ISBN 80-738-0155-8.

⁸ MRKÝVKA, P., RADVAN, M., *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Nakladatelství Doplněk, 2008. 510 s. ISBN 978-807239-230-8

Z pohledu daňového práva jsou také nesmírně důležité i zásady uplatňované jak správcem daně, tak aplikovatelné pro daňové subjekty. Zásady a principy lze rozdělit do skupin:

- ***Obecné zásady daňové***

Obecné zásady týkající se daní formuloval již známý ekonom Adam Smith, který za základní zásady jmenuje:

- rovnost znamenající, že lidé mají přispívat na správu státu podle jejich možností, tedy úměrně k důchodu,
- přesnost znamenající, že daň má být stanovena přesně a nikoliv libovolně,
- pohodlnost platby znamenající, že daň by měla být vybírána takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi nejlépe hodí,
- nízké náklady na výběr daně znamenající, že každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně paušálně přináší do státní pokladny.⁹

Na samotný daňový systém jsou dále dle teorie kladeny tyto požadavky:

- daňová spravedlnost,
- daňová efektivnost,
- právní perfektnost,
- jednoduchost a srozumitelnost,
- spravedlivé ovlivňování chování ekonomických subjektů.¹⁰

Některé zásady jsou však protichůdné, jelikož zajistit právní perfektní daň lze pouze obtížně jednoduchou legislativou. V daňové oblasti je nutné si uvědomit, že správa daní je postavena na principu, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti.¹¹

- ***Právní zásady daňové***

Nicméně, jako v každém právním odvětví jsou i v daňovém právu dodržovány všeobecné právní zásady obsažené v právních normách vyšší právní síly, tedy v Ústavě a v LZPS, ale i nepsané obecné principy uplatňované v systému finančního práva. Mezi

⁹ SMITH, A. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů: s praktickou aplikací*. Nové přepr.vyd. Praha: Liberální institut, 2001, 986 s. ISBN 80-863-8915-4.

¹⁰ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. Praha: 1. VOX, 1997-. Ekonomie (1.VOX). ISBN 978-80-86324-86-9.

¹¹ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty: s praktickou aplikací*. Praha: Linde, 2011, 375 s. ISBN 978-807-2018-314.

zásady charakteristické pouze pro daňové právo je možné zařadit na prvním místě zásadu nullum tributum sine lege znamenající, že není daně bez zákona, a dále pak zásadu daňové spravedlnosti, zásadu vyloučení dvojího zdanění, zásadu únosnosti, zásadu jednoznačnosti a zásadu primárně fiskálního účelu zdanění.¹² Mnohé zásady vyplývají nebo jsou potvrzeny v judikatuře české, ale i evropské. V daňovém právu například platí i zásada in dubio pro libertate, kdy nejasný výklad nebo existence různých výkladů ustanovení zákonů by neměly jít k tíži daňových subjektů, ale k tíži státu, který nestanovil jasně a srozumitelně pravidla. Platí zde i zásada in dubio pro mitius znamenající, že správce daně by měl zvolit z několika rovnocenných výkladů právní normy ten, který je vůči osobám nejmírnější.¹³ Dále lze nalézt zásady v daňovém řádu, který obsahuje některé standardní zásady pro správní proces převzaté z obecných správních předpisů, ale i speciální zásady pro daňové právo. Výčet zásad uvedených v daňovém řádu není taxativní a správce daně je vázán nejen základními zásadami, ale i řadou principů, na nichž je právní stát založen, přičemž některé je možné dovodit z judikatury.¹⁴ Z pohledu zásad došlo s přijetím daňového řádu ke zpřesnění původních zásad a k rozšíření zásad často vymezených judikaturou, které mají zejména za cíl zlepšit postavení daňového subjektu. Konečně lze aplikovat do daňového práva i nadnárodní zásady jako je například zásada zneužití práva. Některé zásady používané v jiných právních odvětvích si však prozatím nevybudovaly své místo v daňovém právu. Stále častěji se zdůrazňuje, že i v daňovém právu se nedostatečně reflektuje zásada ochrany dobré víry, kterou se rozumí vnitřní subjektivní přesvědčení podepřené konkrétními okolnostmi nositele práv, že tato práva nabyt v souladu se zákonem.¹⁵ V daňové praxi totiž subjekt často musí spoléhat na informace poskytnuté obchodním partnerem a dle toho uplatnit zdanění. Z pohledu daňových subjektů jsou zásady velmi stěžejní a slouží jako základní interpretační pravidla sloužící ke správnému výkladu ustanovení daňových zákonů a často jsou používány k argumentaci při využití opravných prostředků. Jednotlivé zásady obsažené v daňovém řádu obsahuje následující schéma.

¹² MRKÝVKA, P., RADVAN, M. *Berní právo - obecná ustanovení. Finanční právo a finanční správa. Berní právo.* Brno: Nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. 509 s.

¹³ Rozsudek ÚS 643/06 ze dne 13. září 2007, Rozsudek 2 Afs 46/2007 – 103 18. prosince 2007

¹⁴ HORTOVÁ, Z.. *Správa daní podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.* Praha: Wolters Kluwer, 2010, 160 s. ISBN 978-80-7357-578-6

¹⁵ LANDGRAF, R. *Ochrana dobré víry má své místo i před finančním úřadem!. Daně a právo v praxi.* 2011, č. 5, s. 44.

Schéma č. 2: Přehled zásad dle daňového řádu

Převzaté zásady ze ZSDP	Nově stanovené zásady
Zásada zákonnosti	Zásada zákazu libovůle
Zásada přiměřenosti a proporcionality	Zásada poučovací
Zásada procesní rovnosti	Zásada vstřícnosti a slušnosti
Zásada součinnosti	Zásada rychlosti řízení
Zásada hospodárnosti	Zásada legitimního očekávání
volného hodnocení důkazů	
Zásada materiální pravdy	
Zásada neveřejnosti	
Zásada oficiality	

Doplnění nových zásad do procesního zákona významně zlepšuje postavení daňového subjektu při správě daní.¹⁶ Zásada zákazu libovůle pramení z pravomoci správce daně činit pouze, co mu zákon výslovně dovoluje, zásada poučovací odpovídá ústavnímu právu na právní pomoc v řízení před orgánem veřejné moci, zásada vstřícnosti a slušnosti předpokládá klientský přístup správce daně i jeho úředních osob a odpovídající možnost podat stížnost proti chování úředních osob, zásada rychlosti by měla zlepšit postavení daňového subjektu z časového hlediska a zásada legitimního očekávání ukládá povinnost rozhodovat ve skutkově shodných případech obdobně.¹⁷

Z ekonomické perspektivy je daňová legislativa důležitá i z pohledu vynaložených administrativních nákladů. Přímé administrativní náklady tvoří náklady spojené s daněmi na straně veřejného sektoru. Náklady veřejného sektoru rostou se složitostí daňového systému, s počtem různých daní, s počtem daňových sazeb, s počtem výjimek s placením daně, s tím jak často se daň vybírá a s dalšími okolnostmi.¹⁸ Z pohledu veřejného sektoru jde především o náklady vynaložené na výběr daní, ale existují i jiné náklady jako náklady na přípravu legislativy, doba

¹⁶ VYCHOPENĚ, J. *Nový daňový řád-komentář hlavních změn. Otázky a odpovědi v praxi*. 2010, č.10, s. 2.

¹⁷ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty: s praktickou aplikací*. Praha: Linde, 2011, 375 s. ISBN 978-807-2018-314.

¹⁸ KUBÁTOVÁ, K.. *Daňová teorie a politika*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2003, 225 s. ISBN 80-863-9584-7.

zákonodárce v procesu změn a přijímání legislativy či náklady soudů v rozsahu daňových sporů.¹⁹ Z pohledu daňových subjektů jde o nepřímé administrativní náklady, které lze obtížně vyčíslit. Jedná se zejména o čas a peníze občanů vydané na seznámení se s daňovými zákony, na vyplnění daňových přiznání, peníze zaplacené daňovým poradcům a právníkům a řada dalších nákladů s tím spojených včetně nákladů na účetní evidenci.²⁰ Vlastnosti daňové legislativy tedy ovlivňují i administrativní náklady vynakládané jak veřejnou sférou, tak daňovými subjekty.

2.1. Národní právní úprava

Daňové právo včetně práva procesního je nedílnou součástí právního řádu a prostředí právního státu. Výchozím předpokladem pro efektivní fungující daňovou správu musí být provázená soustava základních právních norem, která bude vyhovovat ekonomickým procesům ve společnosti a zároveň co nejvíce přispívat k právním jistotám ekonomických subjektů a občanů.²¹ Jelikož daně jsou povinnou platbou a zatěžují vlastnictví, existuje velmi intenzivní požadavek na kvalitní právní zázemí.

2.1.1. Ústavní rovina

V českém právním řádu má největší právní sílu ústavní pořádek ČR. Podle jedné ze základních zásad právního státu obsažené v článku 2 odst. 4 zákona č.1/1993, Ústava ČR, ve znění pozdějších předpisů, může každý občan činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Sílu zásady umocňuje i zahrnutí v článku 2 odst. 3 zákona č. 2/1993, Listina základních práv a svobod (dále jen „LZPS“), kdy se stanoví, že každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Zásady umocňuje i vymezení kompetencí veřejné správy, kdy dle článku 2 odst. 2 LZPS lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Dva základní principy se vztahují i na daňové právo, které de facto omezuje vlastnické právo, jelikož daňový poplatník jsou nuceni platit daně. Materiální základ povinnosti platit a možnosti vybírat daně zakotvuje článek 11 odst. 5 LZPS, který stanoví zásadu *nullum tributum*

¹⁹ *Why tax systems differ: a comparative study of the political economy of taxation*. Bath: Fiscal Publ, 2000. ISBN 09-515-1577-2.

²⁰ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2003, 225 s. ISBN 80-863-9584-7.

²¹ VANČUROVÁ, A.. *Optimalizace daňového systému ČR*. Praha : Eurolex Bohemia, 2004. 171 s. ISBN

sine lege, sice že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Konkrétní právní úprava jednotlivých daní se tedy nachází nutně v zákonech.

2.1.2. Zákony

Z historie byla jedním z hlavních úkolů československé ekonomické reformy reforma daňové soustavy, v rámci které byly schváleny jednotlivé daňové zákony, které nabyly účinnosti společně se vznikem ČR od 1. ledna 1993 a kompletně tak změnilly dosavadní československý daňový systém.²² Původně byla daňová soustava upravena v zákoně č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů, který byl ale zrušen. V současné době neexistuje jeden konkrétní zákon, který by daně vymezoval, ale existuje několik samostatných právních předpisů. V daňovém právu nalezneme jak hmotné, tak procesní zákony, ale i další zákony jako jsou zákony upravující institucionální uspořádání či rozpočtové určení daní. Hmotně právní zákony obsahují úpravu jednotlivých daní, jejich konstrukčních prvků jako je předmět daně, základ daně, sazba daně, subjekty a upravují i ostatní instituty. Často se i v hmotně právních zákonech nacházejí zvláštní procesní instituty, které jsou ve vztahu speciality k obecnému procesnímu předpisu. Procesně právní předpis, daňový řád, jako předpis generální tedy upravuje, jak sám v textu vymezuje, postup správců daní s cílem správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Na druhou stranu některé hmotně právní prvky nalezneme však v obecné rovině i v procesním předpise.

Jednotlivé hmotně právní zákony upravující jednotlivé daně jsou zejména:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“),
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“),
- zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“),

²² NĚMEČEK, E. *Úvod do studia finanční vědy a českého finančního práva*. 1. Praha: VŠEHRD, 1996, 132 s. ISBN 80-85305-34-8.

- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů,
- část 45. - 47. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, obsahující úpravu ekologických daní.

Z hlediska teoretických disciplín je daňový proces součástí jak práva finančního, tedy právního odvětví, do něhož jsou pro účely teoretického členění práva na jednotlivá odvětví zahrnovány normy, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby a používání peněžních fondů státu a i dalších subjektů, tak i do odvětví správního práva, které je rovněž samostatným právním odvětvím, jehož předmět zkoumání tvoří soubor právních norem, které upravují společenské vztahy vznikající v oblasti veřejné správy.²³ Formu zákona má tedy i procesní daňové právo, které upravuje od 1. ledna 2011 daňový řád. Daňový řád upravuje v podstatě celý proces, ale některé procesní instituty byly včleněny kvůli potřebě a rozdílnosti jednotlivých daní i do jednotlivých hmotně právních zákonů. Daňové zákony tedy využívají subsidiárně daňový řád, přestože každá daň obsahuje jiná specifická správní ustanovení, kterými se odchyluje od obecné procesní úpravy.²⁴ Speciální úpravu procesu tedy obsahují i jednotlivé hmotně právní zákony jako zákon o DPH. Můžou to být například speciální podmínky a postup registrace, odlišné lhůty pro podání daňového tvrzení, speciální sankce za porušení povinností. Samotný daňový řád vymezuje podpůrnost, v ustanovení, které říká, že daňový řád nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, pokud neupravuje jiný zákon správu daní jinak. Jelikož daní se pro účely daňového řádu rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, dále peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu, ale i peněžité plnění v rámci dělené správy, tak použití daňového řádu je v praxi velmi rozmanité. Dělená správa se týká velkého množství peněžitých plnění směřujících do veřejných rozpočtů, u nichž povinnost úhrady vznikla podle určitého právního předpisu.²⁵ Subsidiarita daňového řádu je znázorněna na následujícím obrázku.

²³ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1.vyd. Praha: Vox, 2010, 187 s. ISBN 978-808-6324-876.

²⁴ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1.vyd. Praha: Vox, 2010, 187 s. ISBN 978-808-6324-876.

²⁵ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1.vyd. Praha: Vox, 2010, 187 s. ISBN 978-808-6324-876.

Obrázek č. 1: Subsidiarita daňového řádu



Zdroj: KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Vyd. 1. Praha: Vox, 2010, 187 s. ISBN 978-808-6324-876.

Důležitým faktem daňového řádu je, že nahradil s účinností od 1. ledna 2011 dříve používaný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). V některých případech se však i v daňovém právu používá například v případě daňové exekuce i zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, na který přímo daňový řád odkazuje.

Zákonem je upravena i institucionální soustava finančních orgánů, která provádí daňovou správu, v současné době konkrétně v zákoně č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“). Tento zákon bude s účinností od 1. ledna 2013 v rámci institucionální reformy daňové správy nahrazen novým zákonem č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě ČR, který tak představuje významný prvek v rámci reformy daňové správy ČR. V současné době tvoří soustavu finančních orgánů Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“), 8 finančních ředitelství a 199 finančních úřadů, které jsou vymezené v příloze zákona o územních finančních orgánech. Přičemž důležitým faktem je, že GFŘ vzniklo od 1. ledna 2011 a předtím jeho funkci plnilo MFČR. Nově však bude Finanční správa ČR tvořena GFŘ, jediným Odvolacím finančním ředitelstvím a 14 finančními úřady se sídly v krajských městech a finančním úřadem sui generis Specializovaným finančním úřadem (dále jen „SFÚ“) a územními pracovišti finančních úřadů, které však budou určené ve vyhlášce. Prozatím není navrženo rušení žádných současných finančních úřadů, které však z pohledu legislativního bude mnohem

operativnější, jelikož bude třeba pouze změna vyhlášky nikoliv zákona. Věcná působnost současné daňové správy bude ponechána beze změny.

Problematiku určení daní v rámci rozpočtové soustavy upravuje zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů. V daňové praxi se aplikují i ustanovení dalších právních předpisů, na které se jednotlivé zákony odkazují jako je například zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, či zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů. Důležitý je pro daňovou problematiku i zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, který ve své zvláštní části v hlavě 6 upravuje trestné činy hospodářské, konkrétně trestné činy daňové. Zejména se jedná v daňové oblasti o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby či nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení a skutky související s porušením předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží. V případě daní, je důležitý i trestně právní institut zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí, jelikož trestní odpovědnost za trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení zaniká, jestliže pachatel dobrovolně škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno. Daní se dotýká i zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR (dále jen „KDPČR“), který upravuje poskytování daňového poradenství. V neposlední řadě jsou důležité i zákony upravující mezinárodní pomoc při správě daní, jejíž úprava je v zákoně č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů, který mimo jiné stanovuje postupy při vyžadování či poskytování informací i pravidla pro nakládání s poskytnutými informacemi a další relevantní zákon je i zákon č. 252/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů.²⁶

2.1.3. Podzákoné právní předpisy

Podzákoný právní předpis je obecně nařízení vlády a vyhlášky ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy a orgánů územní samosprávy. Nařízení je oprávněna vláda vydávat k provedení zákona a v jeho mezích, zatímco vyhlášky jsou

²⁶ BONĚK, V. a kol. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.

oprávněny ministerstva, jiné ústřední orgány státní správy a orgány územní samosprávy vydávat na základě a v mezích zákona pouze pokud jsou k tomu zákonem zmocněny. Pramenem daňového práva jsou tedy i další obecně závazné právní normy vydávané k provedení některých ustanovení zákona. V praxi jde především o vyhlášky MFČR. K předpisům s omezenou působností, které nejsou publikovány ve Sbírce zákonů a jejichž předmětem může být daňová problematika, patří i opatření MFČR či obecní vyhlášky.²⁷ Podzákonné právní předpisy jsou vydávány v daňové oblasti výjimečně. V některých případech se zákon odkazuje například na určitou vyhlášku. Příkladem z daňové oblasti existuje:

- Poměrně velkou kompetenci pro obce ve vztahu k velikosti daně z nemovitosti stanoví ustanovení zákona o dani z nemovitostí, ve kterém je kompetence, že obec může obecně závaznou vyhláškou pro všechny nemovitosti na území celé obce stanovit jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5. Tímto koeficientem se vynásobí daň poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, staveb, samostatných nebytových prostorů a za byty.
- Zmocňovací ustanovení v zákoně o dani z nemovitostí, které stanoví, že obec může při řešení důsledků živelních pohrom zcela nebo částečně osvobodit od daně z nemovitostí na svém území obecně závaznou vyhláškou nemovitosti dotčené živelní pohromou, a to nejdéle na dobu 5 let.
- Vyhláška č. 414/2001 Sb. MFČR ze dne 12. listopadu 2001, kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách technických benzinů a mazacích a ostatních olejů a podrobnosti vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků.

2.1.4. Změny národní legislativy v oblasti daní

Podstatou formální stránky kvality tvorby práva je ctění legislativně-politických principů, kam patří přiměřenost a vhodnost práva, souladnost a systémovost práva, zřetel na vyvážení stability a dynamiky práva, zásada veřejnosti práva, nepřípustnost zpětné účinnosti.²⁸ Daňové právo více než jiné odvětví jsou tématem politickým a velmi citlivým, a nejen proto jsou zpravidla každoročně předpisy novelizovány. V rámci

²⁷ GRÚŇ, E. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006, 323 s. Vysokoškolské právní učebnice, ISBN 80-720-1620-2.

²⁸ GERLOCH, A. *Teorie a praxe tvorby práva*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008, 422 s. ISBN 978-807-3573-621.

organizačního členění MFČR, které se člení na 7 sekcí, přičemž sekce 05 je příslušná pro daně a cla, která se dělí na jednotlivé odbory (mimo jiné odbor Daně z příjmů, Nepřímé daně, Strategie daňové politiky a správy, Majetkové daně, daň silniční, poplatky a oceňování, Daňová legislativa), je důležitý právě odbor Daňová legislativa, který zkoumá problematiku v oblasti právní úpravy daní, analyzuje její stávající stav a navrhuje v této oblasti opatření k řešení aktuálních otázek a zefektivňování daňového systému a podle koncepce daňové politiky a prvotních návrhů právních předpisů zpracovaných jednotlivými specializovanými odbory zpracovává konečné návrhy daňových právních předpisů. Samotný odbor zpracovává návrhy právních předpisů v oblasti správy daní, včetně mezinárodní spolupráce při správě daní, v oblasti působnosti finanční a celní správy a v oblasti celnictví, vyjma spotřebních daní. Odbor Daňová legislativa se ještě člení na oddělení Legislativa přímých a nepřímých daní, Legislativa správy daní a Legislativa působnosti finanční a celní správy.²⁹ S organizačními změnami daňové správy dostalo i GFŘ kompetenci podílet se na zabezpečení úkolů z oblasti legislativní, koncepčně-analytické a mezinárodních vztahů, spočívající v přípravě návrhů právních předpisů zejména z oblasti daňové, spolupráce při vyjednávání mezinárodních smluv, rozvoji mezinárodní spolupráce a na úkolech souvisejících s členstvím ČR v mezinárodních organizacích v této oblasti, přičemž k tomu patří i spolupráce s MFČR při tvorbě daňové politiky.³⁰

Samotná daňová legislativa je velmi složitá a složitost umocňuje i každoročně měnící se daňová legislativa. Jelikož změny daňových zákonů jsou velmi politické téma, dochází často k situaci, že kvůli časovým prodlevám a obstrukcím v rámci legislativního procesu, bývá v praxi velmi krátká legisvakanční lhůta neboli lhůta mezi dobou platnosti a účinnosti daňových zákonů a daňové subjekty se tak nemohou dostatečně dopředu seznámit a přizpůsobit novým pravidlům. Příkladem by mohla být novela zákona DPH účinná od 1. dubna 2011, která měla být původně účinná od 1. ledna 2011. Návrh zákona byl předložen vládou až v říjnu 2010, přičemž k jeho schválení došlo až v únoru 2011, a proto musela být původní účinnost odložena. Dalším faktem, který činí daňové zákony složité a méně přehledné, je schvalování zákonů formou tzv. legislativních přílepků, což znamená, že novelizace některého zákona je přidána k novele jiného často nesouvisejícího zákona. Nedávno došlo například

²⁹ Organizační struktura: odbor 32 - Daňová legislativa. MFČR [online]. 2011 [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/orgstru_59378.html

³⁰ KULKOVÁ, R. Česká daňová správa v roce 2011. *Daně a právo v praxi*. 2010, č. 9, s. 44.

k novelizaci zákona o územních finančních orgánech, konkrétně ustanovení věnující se úpravě SFÚ, prostřednictvím přílepku k novele zákona o DPH, kdy bylo modifikované ustanovení věnující se SFÚ přidáno až jako pozměňovací návrh v rámci schvalování. Pokud by tedy daňový subjekt hledal novelu zákona o územních finančních orgánech, nenalezl by připravovanou novelu, jelikož tato novela byla obsažena v rámci schvalování zákona o DPH. Přitom Ústavní soud ve svém nálezu ÚS 77/06 vyjádřil, že přílepky jsou nepřijatelné, a to především proto, že způsobují obtížnou orientaci v právních normách, což má za následek, že právo se tak stává pro své adresáty zcela nepředvídatelné.³¹

Podle dlouhodobého záměru MFČR by měly změny v daňové legislativě v budoucnu splňovat následující vlastnosti:

- mělo by dojít ke snížení administrativní zátěže,
- mělo by dojít ke zjednodušení daňového systému,
- měla by být vyšší efektivita daňového systému,
- měla by být dlouhodobá stabilita,
- mělo by dojít k mírnému snížení přímé daňové zátěže.³²

2.2. Mezinárodní právní úprava

V souvislosti s nárůstem globalizace a změnou ekonomických podmínek dochází často ke spolupráci v daňové oblasti mezi jednotlivými státy. Jednotlivé státy mohou zaujmout v podstatě 3 různé pozice. Státy se mohou snažit o izolaci a protekcionismus, nebo mohou vzájemnou dohodou usilovat o koordinaci či harmonizaci daňových systémů, nebo mohou vytvářet daňovou konkurenci a snažit se tak vytvořit ve své zemi výhodnější podmínky. ČR zaujala pozici jako ostatní členské státy EU a usiluje o koordinaci a harmonizaci daňových pravidel. Koordinace je první stupeň sblížení daňových systémů a spočívá ve vytváření bilaterálních a multilaterálních modelů zdanění s cílem zamezit arbitrážním obchodům, ve formě stanovení doporučení například proti škodlivé daňové konkurenci a je založena na transparentnosti a vzájemné informovanosti. Harmonizace jako další stupeň představuje proces

³¹ TRUBAČ, O. „Legislativní přílepky“ a daňová legislativa. *Daňáři online* [online]. 2007 [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10004v12882-legislativni-prilepky-a-danova-legislativa/?search_query=%24issue%3D17130&search_results_page=1

³² MINČIČ, L. MFČR. *Aktuální vývoj daňové legislativy v České republice: Slovensko-české fórum 2011*. Bratislava, 2011. Dostupné z: http://www.kdpcr.cz/Data/files/SČforum_Minčič.pdf

sbližování a přizpůsobování jednotlivých daní a daňových systémů a daňové správy na základě společných pravidel.³³ Harmonizace spočívá v určení daně, která má být harmonizována, harmonizaci základu daně, daňové sazby a správy daně a je nutnou podmínkou vytvoření jednotného trhu v rámci EU.³⁴ Harmonizace může být pozitivní prováděná prostřednictvím práva EU, jako jsou směrnice a nařízení, nebo negativní vzniklá činností Soudního dvora EU. Podle Ústavy jsou součástí právního řádu i vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal souhlas Parlament, jimiž je ČR vázána. V rámci hierarchie právních předpisů mají zvláštní postavení, jelikož pokud stanoví mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Obecně mají tedy mezinárodní smlouvy a normy práva EU aplikační přednost před vnitrostátními předpisy. V oblasti daňového práva existuje mezinárodně právní úprava jednotlivých daní v různé intenzitě, přičemž v rámci EU jsou společná pravidla nejvíce intenzivní u nepřímých daní.

2.2.1. Daňová legislativa EU

V rámci evropské integrace se o potřebě daňové harmonizace začalo hovořit již od počátku integračních snah v 60. letech minulého století, přičemž prvotní postoje byly velice ambiciózní a plánem byla nejen strukturální harmonizace, ale i harmonizace daňových sazeb, ale později po částečném selhání implementace harmonizační opatření, se daňové harmonizaci začalo uvažovat pouze v úzké spojitosti s jednotným vnitřním trhem a jeho hladkým fungováním.³⁵ Proti harmonizaci je totiž snaha zachovat maximální fiskální autonomii a národní preference a specifika států. Daňová politika jako významný prvek patří do samostatné působnosti členských států EU a veškeré záležitosti v daňové oblasti musí být schvalovány jednomyslně všemi členskými státy EU.³⁶ V rámci EU však patří daně k velmi zásadním tématům již od počátku existence. Přestože hraje daňová politika významnou úlohu na vnitřním trhu, EU má v této oblasti relativně malé pravomoci a klíčovým prvkem evropské fiskální politiky zůstává

³³ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1

³⁴ ŽÁK, M. *Velká ekonomická encyklopedie: s praktickou aplikací*. 2. rozš. vyd. Praha: Linde, 2002, 887 s. ISBN 80-720-1381-5.

³⁵ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie: s praktickou aplikací*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0

³⁶ ŠVEHLÍK, M. *Daňová harmonizace v EU*. Praha, 2009. Dostupné z: www.prf.cuni.cz/documents/docFile.php?id=8275

judikatura Soudního dvora EU a spolupráce mezi daňovými orgány v členských státech zejména v boji proti daňovým únikům.³⁷

Daňovou problematikou se logicky zabývá i primární právo, které tvoří zakládací smlouvy EU a smlouvy, které zakládací smlouvy modifikují, Listina základních práv EU a smlouvy o přistoupení nových členských států k EU. V aktuální Smlouvě o fungování EU jsou daňová ustanovení obsažená v článcích 110 – 113. Odkaz na daňová pravidla obsahují i další články například článek 65. Smlouvy o přistoupení nových členských států k EU se zabývají daňovými pravidly ve smyslu vytvoření přechodných podmínek mezi národní úpravou nově přistupujícího státu a úpravou na úrovni EU. Evropským komisařem pro oblast daní je v současné době Algirdas Šemeta z Litvy, který má k dispozici generální ředitelství TAXUD a další specializované útvary. Generální ředitelství sídlící v Bruselu vypracovává právní návrhy legislativních aktů, které jsou předkládány Evropskou komisí ke schválení.³⁸

Schéma č. 3: Daňová ustanovení ve Smlouvě o fungování EU

Článek 110

Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí. Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.

Článek 111

Pokud jsou výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navracení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.

Článek 112

Osvobození od daně a navracení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise.

³⁷ MAKIPAA, A. Evropský parlament: Obecná daňová politika. [online]. [cit. 2012-03-08]. Dostupné z: http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7321_cs.htm

³⁸ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

Článek 113

Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.

Zdroj: Smlouva o fungování EU

Schéma č. 4: Přehled vyjednaných přechodných období v oblasti daní pro ČR

- *přechodné období pro zachování snížené sazby daně z přidané hodnoty u dodávek tepelné energie do 31.12.2007;*
- *přechodné období na dodávky stavebních prací pro účely bydlení do 31.12.2007;*
- *přechodné období na zachování nižších sazeb spotřební daně u cigaret a tabákových výrobků do 31.12.2006 pro dosažení 57 % zdanění a jednoleté PO (do konce roku 2007) pro přizpůsobení se novému acquis v této oblasti;*
- *osvobození osob s obratem nižším než 35 tisíc EUR (derogace) od registrace plátce DPH*
- *zvláštní úprava (derogace) spotřební daně z lihu u pěstitelského pálení s cílem zachovat tradiční domácí výrobu ovocných destilátů.*

Zdroj: Informace ke Smlouvě o přistoupení, dostupný z [www <http://ec.europa.eu/ceskarepublika/pdf/smlouva_o_pristoupeni_mzv.pdf>](http://ec.europa.eu/ceskarepublika/pdf/smlouva_o_pristoupeni_mzv.pdf)

Sekundární právo tvoří nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení, stanoviska případně akty sui generis a komunitární soft-law jako jsou Bílé knihy, Zelené knihy či sdělení Komise. Z pohledu sekundárního práva EU jsou pro harmonizační proces daní nejdůležitější směrnice, které jsou inkorporovány do národní legislativy. Směrnice stanovují výsledek a cíl, jehož má být dosaženo, avšak volba vnitrostátních nástrojů, jimiž je cíl splněn, je v pravomoci samotného státu. Dále lze nalézt i nařízení věnující se daňové oblasti. Z hlediska míry harmonizace jsou více harmonizovány daně nepřímé než daně přímé.

Od počátku evropské integrace je oblastí nepřímých daní věnována velká pozornost s ohledem na jejich význam pro vytvoření a fungování jednotného vnitřního

trhu a zabezpečení volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu.³⁹ S nástupem daně z přidané hodnoty, která byla zavedena povinně ve všech členských státech EU, byly oslabeny do té doby více uplatňované daně selektivní. Harmonizace však prošla postupně několika fázemi. Daň z přidané hodnoty byla zavedena ve všech členských státech EU, byl stanoven stejný vyměřovací základ a byla založena na principu zdanění v zemi určení a dále došlo k zrušení fiskálních hranic a stanovení minimálních sazeb. I spotřební daně jsou v zemích EU harmonizovány, neboť se promítají do cen, a mohou se tak stát překážkou volného obchodu mezi státy EU. Harmonizovány jsou jak předměty daní, jejich základy a sazby, a také daňová administrativa.⁴⁰ Harmonizovány byly také ekologické daně, které mají za úkol ochranu vnitřního trhu prostřednictvím stanovení minimálních sazeb a snižují tak rozdíly zdanění energie mezi členskými státy EU a mají plnit cíle stanovení v Kyótském protokolu. Z pohledu cel tvoří EU celní unii a uplatňuje společná pravidla. Důležité směrnice a nařízení v této oblasti jsou například:

- Směrnice č. 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty,
- Nařízení č. 218/92 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty,
- Nařízení č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/EC,
- Směrnice č. 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani,
- Směrnice č. 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů,
- Směrnice č. 2003/96/EC o zdanění energetických produktů a elektřiny.

V oblasti přímých daní dosáhla kooperace členských států EU poměrně značných úspěchů u poskytování vzájemných daňových informací, zamezení dvojímu zdanění a u boje proti daňovým rájům. Samotná harmonizace však dosahuje pouze dílčí úspěchy zejména ve formě negativní harmonizace. Členské státy nejsou totiž ochotné k další harmonizaci, protože považují oblast přímého zdanění jako záležitost suverénní a existují značné rozdíly v konstrukčních prvcích v jednotlivých daňových systémech. Přesto vzniklo na úrovni EU několik významných právních předpisů v oblasti přímých daní. Příkladem je o:

³⁹ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1

⁴⁰ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-735-7205-2.

- Směrnice č. 77/799/EEC o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní,
- Směrnice č. 90/434/EEC o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy,
- Směrnice č. 90/435/EECS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států,
- Směrnice č. 2003/48/EC o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb,
- Směrnice č. 2003/49/EHS o společné úpravě daní z plateb úroků a licenčních poplatků mezi spojenými podniky různých členských států,
- Směrnice č. 77/799/EEC o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní.
- Nařízení č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení,
- Směrnice č. 76/308/EHS o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel daní a jiných opatření.

Ostatní daně v současné době nejsou středem harmonizačního procesu, přestože můžeme vysledovat některá dílčí opatření na úrovni EU.

V této oblasti je nesmírně důležitá nepřímá harmonizace uskutečňovaná prostřednictvím rozsudků Soudního dvora EU, který má nezastupitelnou roli při výkladu práva EU. Judikatura Soudního dvora EU je významným prvkem evropského práva, i když není oficiálně zahrnuta jako primární, ani sekundární právo, ovlivňuje významně fundamentální principy evropské integrace. Naprostá většina daňových případů se předkládá k rozhodnutí ve formě předběžných otázek.⁴¹ Řízení před Soudním dvorem se zahajuje na žádost vnitrostátního soudu o zodpovězení předběžné otázky týkající se výkladu nebo platnosti práva EU. Předběžné otázky jsou oprávněny předkládat pouze soudy členského státu EU, které mají rozhodnout v řízení, jenž je předmětem položené otázky, kterými jsou v ČR pro daňové spory soudy krajské a Nejvyšší správní soud a logicky tedy nemohou samy o sobě předběžné otázky předkládat například územní finanční orgány nebo MFČR či dokonce samotné daňové subjekty.⁴² Platí zásada, podle které když vyvstane otázka při jednání před soudem

⁴¹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. akt. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

⁴² BREJCHA, P. *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH*. Hradec Králové: Century, 2006. 448 s.

členského státu EU, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen obrátit se na Soudní dvůr EU s výjimkou situací, kdy výklad práva EU ve svém kontextu nečiní problémy nebo kdy výkladová nejasnost již byla překonána judikaturou Soudního dvora EU.⁴³ Z daňové oblasti je známý například případ Schumacker č. C-279/93, ve kterém se řeší daň z příjmů fyzických osob, zda musí být nakládáno s nerezidentem, který má v členském státě většinu svých příjmů, jako s rezidentem. Dále případ Marks&Spencer č. C-446/03, který řeší uplatnění ztráty u dceřiných společností u daně z příjmů právnických osob. U nepřímých daní je známý například případ Tolsma č. C-16/93, který řeší vymezení poskytnutí služby za úplatu z pohledu daně z přidané hodnoty. České soudy z pohledu předběžných otázek na rozdíl od jiných národních soudů nejsou příliš aktivní. Mezi známé daňové rozsudky předložené českými soudy patří například C-572/07 RLRE Tellmer Property s.r.o. proti Finančnímu ředitelství Ústí nad Labem, který řeší rozsah osvobození nájmu nemovitého majetku od DPH.

Z pohledu faktického prozatím neexistuje žádná evropská daň. Nicméně, v budoucnu by v rámci EU mohla forma evropské daně připadat v úvahu. V současné době se očekává zejména zavedení daně z finančních transakcí, kterou již schválila Evropská komise a měla by být vybírána od roku 2014. V rámci EU však existují odlišné názory na zavedení této daně. Na druhou stranu část výnosů z některých národních daní jako daň z přidané hodnoty, cla směřují do rozpočtu EU, jedná se o daně sdílené, jelikož výnos plyne do národního i nadnárodního rozpočtu.

2.2.2. Mezinárodní rovina

Odborníci na daňovou politiku často zdůrazňují nedostatek mezinárodní spolupráce v oblasti daní, přestože spolupráce existuje a má poměrně dlouhou historii. Již v 19. století státy začaly uzavírat smlouvy o zdanění a s příchodem globalizace smluvní síť začala významně rozšiřovat. Dnes se celkový počet smluv pohybuje okolo v řádech desítek tisíc. Otázkou stále zůstává, proč jsou daňové smlouvy uzavírány stále bilaterální, když multilaterální režim by byl mnohem účinnější a efektivnější.⁴⁴

⁴³ Informace o řízení před Soudním dvorem. *Nejvyšší správní soud* [online]. 2011 [cit. 2012-03-08]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Informace-o-řízení-před-Soudním-dvorem/art/570?menu=271>

⁴⁴ BASU, S. *Global perspectives on E-commerce taxation law*. Burlington, VT: Ashgate, 2007. ISBN 978-075-4684-978.

Mezinárodní smlouva je ujednání mezi dvěma nebo více subjekty mezinárodního práva tedy mezi státy či mezi mezinárodními organizacemi a navzájem, které má z vůle těchto subjektů mezinárodněprávní účinky a řídí se mezinárodním právem.⁴⁵ Z mezinárodně právního pohledu jsou důležité zejména bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které ČR uzavřela s různými státy. Jejich účelem je zejména snaha o zabránění vícenásobnému zdanění příjmu či zamezení nezdanění příjmů. Pokud by se vycházelo ze zákonů jednotlivých zemí, mohlo by někdy dojít k situaci, že jedna osoba by měla zaplatit daň ve dvou zemích a došlo by k dvojímu zdanění, přičemž zaplatit dan dvakrát je nejen nespravedlivé, ale brání i pohybu lidí a kapitálu mezi zeměmi.⁴⁶ Přestože jsou smlouvy uzavírány na základě modelových smluv, jako je model OECD nebo model OSN, obsahují jednotlivé smlouvy některá odlišná pravidla. Historicky byly totiž smlouvy uzavírány bez společných pravidel víceméně nahodile. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění obecně modifikují ustanovení zákonů národních jurisdikcí, jsou nadřazeny národním zákonům, nemohou však stanovit daňovou povinnost nad rozsah vnitrostátních daňových předpisů. Na druhou stranu, pokud přináší pro daňový subjekt úpravu příznivější nežli národní zákon, mají mezinárodní smlouvy přednost před zákonem. Předmětem komplexních typů smluv jsou zejména všechny druhy příjmů, ale kromě nich existují i specifické smlouvy upravující specifické typy daní například spojené s mezinárodní silniční, námořní a leteckou přepravou.⁴⁷ K 1. lednu 2012 ČR uzavřela celkem 77 bilaterálních smluv s následujícími zeměmi: Albánie, Arménie, Austrálie, Ázerbájdžán, Belgie, Bělorusko, Bosna a Hercegovina, Brazílie, Bulharsko, Čína, Dánsko, Egypt, Estonsko, Etiopie, Filipíny, Finsko, Francie, Gruzie, Chorvatsko, Indie, Indonésie, Irsko, Island, Itálie, Izrael, Japonsko, Jihoafrická republika, Jordánsko, Kanada, Kazachstán, Korejská republika, Korejská lidově demokratická republika, Kuvajt, Kypr, Libanon, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Makedonie, Malajsie, Malta, Maroko, Mexiko, Moldávie, Mongolsko, Německo, Nigérie, Nizozemí, Norsko, Nový Zéland, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Rusko, Řecko, Spojené arabské emiráty, Singapur, Slovensko, Slovinsko, Srbsko a Černá Hora, Srí

⁴⁵ HENDRYCH, D. *Právní slovník*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C.H.Beck, 2001, 1189 s. ISBN 80-717-9360-4.

⁴⁶ KUBÁTOVÁ, K.. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, 231 s. ISBN 80-716-9020-1.

⁴⁷ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1

Lanka, Sýrie, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko, Tádžikistán, Thajsko, Tunis, Turecko, Ukrajina, USA, Uzbekistán, Velká Británie, Venezuela, Vietnam.

I na mezinárodní úrovni byly uzavírány smlouvy ohledně mezinárodní administrativní spolupráce jako smlouvy o mezinárodní spolupráci při správě daní a smlouvy o mezinárodní spolupráci při vymáhání některých finančních pohledávek. Obvykle jsou ustanovení o mezinárodní pomoci při správě daní přímo ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění v sekci výměna informací.

Na mezinárodní úrovni provádějí i jednotlivé státy opatření, které ale mohou mít dopad pro subjekty působící v jiných zemích. Příkladem je americký zákon o zdaňování zahraničních účtů rezidentů USA FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). Na základě něj jsou zahraniční finanční instituce s americkými zákazníky a zahraniční nefinanční entity s podstatnou účastí amerických vlastníků povinny oznamovat informace týkající se amerických daňových poplatníků americkému správci daně Internal Revenue Service, a pokud instituce neuzavřou dohodu s USA a nebudou souhlasit s výměnou informací, budou podrobeny 30% srážkové dani.⁴⁸

2.3. Další zdroje

Především v praxi vyvstane často potřeba, že daňový subjekt potřebuje kvůli nejasnosti či specifičnosti řešeného problému další zdroje informací. V daňové oblasti existují oficiální i neoficiální zdroje informací, jejichž riziko využití a správnosti však nese daňový subjekt.

2.3.1. Interní normativní instrukce – metodické pomůcky

V praxi jsou často využívány nenormativní akty finanční správy heteronomní povahy, které mají materiální význam, ale formálně pramenem práva nejsou. Například jde o pokyny, doporučení, stanoviska, sdělení, informace či tisková oznámení MFČR či GFŘ či jiného správního orgánu. Mají povahu norem více méně politických, ekonomických případně se jedná o metodické návody k aplikaci či interpretaci platného práva, přičemž v některých případech se můžeme setkat i s určitou snahou suplovat právo a překlenovat mezery v právu nebo nastavovat právo při jeho pomalé reakci

⁴⁸ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie: s praktickou aplikací*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0

na vývoj ekonomických potřeb společnosti.⁴⁹ V daňovém právu jde nejčastěji o metodické pomůcky, které mohou být v praxi velmi nápomocné. Jejich cílem je pomoci uživatelům závazných daňových předpisů tam, kde jsou dané předpisy nedostatečné. Ze strany správce daně bývají zpravidla respektovány, ale může dojít k nerespektování, pokud správce daně metodickou pomůcku nezná, nebo dojde k závěru, že odporuje zákonu a postupuje odlišně, nebo že se změní zákon oproti době, kdy byla metodická pomůcka vydána.⁵⁰ V obecné rovině jsou metodické pokyny právně nezávazné, což několikrát zaznělo v rámci rozsudků zabývajících se daňovou problematikou. Na druhé straně vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že i když jdou tyto pokyny nad rámec zákona, ale ve prospěch daňových subjektů, zakládají tzv. správní praxi, kterou je správce daně obecně vázán (například rozsudky 2 Ans 1/2005 a 7 Afs 45/2007). Soud uvedl, že jestliže se správní praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě nepřipustná. Pro správní orgán je tedy správní praxe právně závazná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila. Problematické je ale zejména odlišit, kdy půjde o správní praxi. Obecně lze tedy konstatovat, že by se těmito pokyny měli správci daně řídit i v případech, kdy jdou nad rámec zákona, ale ve prospěch daňových subjektů. V praxi se podle metodických pomůcek obvykle postupuje jak na straně daňových subjektů, tak i na straně správce daně. Obecně se vychází z toho, že pokud bude daňový subjekt postupovat dle metodických pokynů, neměl by se dostat do sporu se správcem daně. Mělo by však platit, že pokud bude správce daně uplatňovat výklad, který není konzistentní s metodickými pokyny, měl by být daňový subjekt úspěšný již v rámci odvolacího řízení, případně při přezkumu a k soudnímu sporu by nemělo vůbec dojít. Platí však, že v oblasti daní je jediným kompetentním k výkladu zákona soud.⁵¹ Metodické pomůcky mají různé názvy a často je jim vytýkána jejich nesystematičnost v přijímání, rušení a evidenci a vydávány jsou GFŘ. Metodické pomůcky jsou zejména:

⁴⁹ MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa*. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 404 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, ISBN 80-210-3578-1.

⁵⁰ DVORÁK, V. Pokyny a stanoviska MF pro účetní a daňovou praxi. *Účetnictví*. 2010, s. 12-18.

⁵¹ NESROVNAL, J., LANČÍK, R. Editační povinnost. [online]. [cit. 2012-02-22].

Dostupné z: <http://www.kdpcr.cz/article.asp?nArticleID=2111&nLanguageID=1>

- ***Pokyny řady D***

Pokyny řady D upravují rozličné oblasti daňové problematiky a jsou vydávány prakticky bez koncepce a nahodile dle potřeby. Například se v pokynu D stanovuje jednotný kurz za zdaňovací období či různé administrativně technické požadavky či se promíjí poplatky či daně z důvodů nesrovnalosti se zákonem či se vyjasňují různé pochybnosti nebo se stanovuje konkrétní postup správce daně. V praxi velmi často používaný je Pokyn D-300, který se zabývá výkladem jednotného postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů. MFČR vydalo od roku 1993 řadu pokynů, přičemž posledním pokynem vydaným MFČR je Pokyn D-349 a od 1. ledna 2011 vydává již pokyny GFŘ pod novou číselnou řadou začínající označením Pokyn GFŘ-D-1. Pokynům však lze vytknout, že v nich není systematika tvoření a dále velmi obtížné vyhledávání a orientace se, zda daný pokyn platí či je již zastaralý. Někdy je totiž vydán pokyn, který ruší dřívější pokyn nebo existuje pokyn ke starému zákonu a je nejednoznačné zda ho lze aplikovat i pro zákon nový, někdy je u jednotlivého pokynu označeno, že již neplatí, ale to opět není pravidlem. Pokyny řady D jsou obvykle publikovány ve Finančním zpravodaji a jsou dostupné na stránkách MFČR. Pokyny D jsou závazné jako interní normativní instrukce pouze pro podřízené orgány finanční správy a jejich zaměstnance.⁵²

- ***Stanoviska, sdělení, informace, tisková oznámení a další***

Stanoviska, sdělení, informace, tisková oznámení a další zdroje informací jsou velmi různorodé. V této oblasti neexistuje systematika a jsou vydávány zcela dle potřeb praxe. Často se v praxi stává, že je zveřejněna na stránkách MFČR jistá informace, která je však po jisté době stažena. Pokud v mezidobí, kdy informace byla dostupná, daňový subjekt dle ní postupoval, má do budoucnosti nejistotu, jelikož neví, proč již daná informace není dostupná. Pro případnou argumentaci je vhodné si takové informace archivovat, aby měl v případě sporu daňový subjekt co nejvíce podpůrných argumentů. Příkladem vydaných zpráv z poslední doby je například:

- Stanovisko GFŘ k délce lhůty pro podání daňového přiznání obcí,
- Česká daňová správa nabízí cesty ke snadnějšímu podávání daňových přiznání.

⁵² JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I.. *Finanční a daňové právo: s praktickou aplikací*. Nové přeprac. vyd. opatřené margináliemi. Plzeň. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 525 s. ISBN 80-738-0155-8.

- **Koordinační výbory**

Koordinační výbory neboli pravidelná setkání GFŘ (dříve MFČR) a KDPČR, v rámci kterých jsou řešeny obecné výkladové problémy v oblasti daní a účetnictví jsou důležitým informačním zdrojem výkladů zákonů.⁵³ Proces jednání probíhá tak, že předkládající daňový poradce připraví příspěvek, ve kterém popíše problém, který existuje v praxi, právní úpravu a také jeho závěr, kde se navrhuje řešení a předloží jej KDPČR, která jej zařadí do jednání Koordinačního výboru. O příspěvku se dále diskutuje na jednání a GFŘ poté přijme své stanovisko, ve kterém vyjádří souhlas s navrženými závěry, dílčí výhrady k navrhovanému řešení nebo nesouhlas s navrženým závěrem. Obvykle je připojen i komentář. Poté je příspěvek uzavřen či uzavřen s rozporem nebo příspěvek není uzavřen a bude řešen na dalším jednání. Právní závaznost koordinačních výborů je obecně nejnižší a neměly by být považovány za správní praxi. Každý příspěvek má své číslo a název, například 350/14.12.11 Bonusy poskytované finálním zákazníkům. Každoročně se koná jednání zhruba 8 – 10 krát a vydá se 50 až 80 příspěvků. Zápisy z jednání jsou publikovány na stránkách MFČR. Koordinační výbory jsou dostupné na <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/2062.html>.

2.3.2. Daňová judikatura

Judikát je obecně soudem vyslovený právní názor, kterému předchází proces hledání práva ve vztahu ke konkrétnímu případu.⁵⁴ Jednotlivé judikáty nejsou obecně závazné, ale závaznost daného rozsudku je pouze inter partes. Obecně mají ale v praxi judikáty významný vliv pro daňové právo. Judikatura totiž sjednocuje rozhodovací praxi a má argumentační sílu. Tuto skutečnost lze dovodit z postavení Nejvyššího správního soudu, který je vrcholný soudní orgán ve věcech správního soudnictví, a z postavení Ústavního soudu, který jako zvláštní soud rozhoduje o souladu rozhodnutí s ústavním pořádkem ČR. I když kontinentální systém práva, který je i v ČR, není právem precedenčním, tak soudní rozhodnutí podle teorie působí jako pramen práva. I samotná judikatura se zabývala rolí judikatury v daňovém právu. Rozsudek 2 Afs 7/2010 potvrzuje, že soudní rozhodnutí nepředstavují závazný pramen práva, nicméně plní sjednocující funkci ve vztahu k rozhodovací činnosti soudů ve správním soudnictví i ve vztahu k dalším subjektům, neboť naznačuje, jakým způsobem mají být

⁵³ NESROVNAL, J., LANČÍK, R. Editační povinnost. [online]. [cit. 2012-02-22]. Dostupné z: <http://www.kdpcr.cz/article.asp?nArticleID=2111&nLanguageID=1>

⁵⁴ POLOK, V., Daně - zákon nebo právo?. *Daně a finance*. 2009, č. 1-2, s. 33.

konkrétní ustanovení právních předpisů v praxi interpretováno a aplikováno, čímž je funkce soudu jedním ze způsobů naplňování zásady předvídatelnosti práva, jejímž výrazem je i povinnost správních orgánů rozhodovat obdobně ve skutkově a právně podobných věcech. Je nutné si uvědomit, že míra závaznosti soudního rozhodnutí se může velmi lišit a je třeba vzít řadu faktorů, přičemž platí:

- Rozhodnutí Ústavního soudu má větší závaznost než rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a větší váhu má rozhodování plénu či v rozšířeném senátu.
- Konstantní judikatura má bezesporu větší význam než rozhodnutí ve věci jediné.
- Důležité je, zda právní názor vyjádřený soudem je součástí nosných důvodů předmětného rozsudku.
- Vliv může mít, i zda bylo rozhodnutí publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, přičemž publikace ve sbírce není podmínkou obecné závaznosti.
- Vodítko může poskytovat i případné odlišné stanovisko člena senátu nebo pléna, které je v odůvodnění rozsudku.
- Důležité je však vzít v potaz, že i konstantní judikatury může být za určitých podmínek změněna.⁵⁵

Za pramen práva lze ale jistě ve skutečnosti považovat nálezy Ústavního soudu, které ruší zákony nebo jejich jednotlivá ustanovení, pokud jsou v rozporu s ústavním pořádkem, nebo které ruší jiné právní předpisy nebo jejich jednotlivá ustanovení, pokud jsou v rozporu s ústavním pořádkem nebo zákonem.

Pro daňové právo byl významný kupříkladu rozsudek Ústavního soudu z listopadu 2008, který v odůvodnění nálezu vyjádřil, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tedy existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená byt' i jen konkludentně daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, respektive v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc na zkoušku.⁵⁶ Zatímco v nedávném rozsudku z listopadu 2011 Ústavní soud naopak vyjádřil, že daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcem daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi

⁵⁵ DUŠEK, M., NOVOTNÝ, R. Závaznost soudních rozhodnutí v (nejen) daňových sporech. Daňový expert. 2011, 5/2011, s. 15.

⁵⁶ Rozsudek ÚS 1835/07 ze dne 18. listopadu 2008

veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé a tedy je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.⁵⁷ Ústavní soud ve svém novějším nálezu tedy konstatuje, že provádění nahodilých daňových kontrol je ve veřejném zájmu a tyto kontroly přispívají k řádnému daňovému odvodu a naplňují preventivní funkci kontroly. V praxi tedy správci daně mohou nahodilé daňové kontroly provádět s podmínkou respektování principu proporcionality a minimalizace zásahů do autonomie jednotlivce. Rozhodnutí soudů mohou mít v praxi značné dopady, jako například u rozsudku Nejvyššího správního soudu 1 Afs 51/2009 – 67, podle kterého je nutné vnímat jako zdanitelné plnění z pohledu daně z přidané hodnoty úbytek majetku jako manko na zásobách, u kterého nebyla zjištěna příčina vzniku.

2.3.3. Tiskopisy a pokyny k vyplňování

Některé úkony a podání je daňový subjekt povinen činit na předepsaných tiskopisech vydaných MFČR. Tiskopisy jsou k dispozici na všech finančních úřadech zdarma a na webových stránkách a je nutné dbát, aby byly vždy používány tiskopisy aktuální pro dané zdaňovací období, jelikož tiskopisy se mění v návaznosti na změny v daňových zákonech.⁵⁸ Z pohledu praxe tedy každý daňový subjekt tvrdí svoji daňovou povinnost a další vymezené skutečnosti prostřednictvím oficiálních tiskopisů. Podle daňového řádu je možné přihlášku k registraci a řádné a dodatečné daňové tvrzení podat jen na tiskopise vydaném MFČR nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tiskopisem. Taxativní výčet dále rozšiřuje zvláštní právní úprava obsažená v jiných zákonech. Přičemž platí, že v tiskopisech a v přílohách, které jsou součástí podání, lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní. Každý tiskopis obsahuje buď v rámci daného formuláře anebo zvlášť

⁵⁷ Rozsudek ÚS 33/11 ze dne 8. listopadu 2011

⁵⁸ BONĚK, Vá. a kol. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.

i příslušné pokyny k vyplňování, které mají usnadnit vyplnění formuláře a obsahují i různé kódy v rámci formuláře používané. Podání na tiskopisu lze učinit i datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou elektronicky. Formulářová podání se od ostatních podání odlišují tím, že je u nich dána potřeba jednotné struktury a formy, která umožňuje lepší zpracování a jednotný přístup.

2.3.4. Závazné posouzení

V současné době existuje v českém daňovém právu institut závazného posouzení pouze pro omezený okruh problémů. Přitom patří požadavek právní perfektnosti mezi základní daňové zásady. Velmi často se daňové subjekty potýkají v praxi s obtížnými problémy a otázkami, jejichž odpovědi často nepřináší formulace jednotlivých ustanovení daňových zákonů. Problematika závazného posouzení je řešena nejen v zákoně procesním, ale i v zákonech hmotných a dokonce i v rámci pokynů řady D, který specifikuje postup a náležitosti žádosti o závazné posouzení. Procesní postup při vydávání závazného posouzení upravuje tedy daňový řád a možnost vydání závazného posouzení upravují jednotlivé hmotně právní zákony. Podle současného daňového řádu správce daně vydává daňovému subjektu na jeho žádost rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků vyplývajících z daňově rozhodných skutečností nastalých nebo očekávaných pouze v případech stanovených příslušnými zákony. Zvláštní ustanovení uvádí, že proti rozhodnutí o závazném posouzení nelze uplatnit opravné prostředky. Rozhodnutí o závazném posouzení je při stanovení daně účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, jen když v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno. Platnost rozhodnutí o závazném posouzení je časově omezená na 3 roky od rozhodného období. Podle teorie práva je závazné posouzení forma rozhodnutí a jde o individuální správní akt, kdy státní orgán, a to správce daně rozhoduje o právech a povinnostech subjektu práva. Jde o individuální správní akt, který je závazný pro konkrétního poplatníka pro konkrétní případ. V českém právu je závazné posouzení institut poměrně nový, který byl do českého daňového práva zaveden 1. ledna 2004. Kolem zavedení a především rozšíření závazného posouzení existují rozsáhlé teoretické i praktické diskuse. Extrémním požadavkem je zavedení všeobecného závazného posouzení pro všechny otázky daňových subjektů. Odpůrci

však tvrdí, že závazné posouzení nemá místo v daňovém právu, neboť do jisté míry nahrazuje zákon, který by sám o sobě měl upravovat daňová pravidla. Za žádost o závazné posouzení se hradí správní poplatek 10 000 Kč. V ČR prozatím existuje pouze několik oblastí, na které si může daňový subjekt požádat o závazné posouzení správce daně. Speciální zákony určují, o které případy se jedná a stanoví konkrétnější pravidla. Podle ZDPH může daňový subjekt požádat pouze o závazné posouzení ve věci zatřídění zdanitelného plnění z hlediska sazby daně. Další oblastí, kde existuje možnost získat závazné posouzení je ZDP. Kdy okruhy případů, ve kterých si daňový subjekt může požádat o závazné posouzení, jsou určení způsobu rozdělení vynaložených výdajů, které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům, určení poměru vynaložených výdajů spojených s provozem nemovitosti k podnikání a soukromým účelům, rozhodnutí, zda se jedná u dlouhodobého majetku o opravu nebo o technické zhodnocení, vyhodnocení, zda se jedná o výdaje podniku, které jsou vynaložené na vývoj a výzkum, rozhodnutí, zda lze uplatnit ztrátu z minulých let jako položku odčitatelnou od základu daně a posouzení cen sjednaných mezi spojenými osobami neboli transfer pricing. Obdobu závazného posouzení lze nalézt i v oblasti celní, kde existuje systém závazných informací o sazebním zařazení zboží, přičemž rozhodnutí orgánu celní správy je platné ve všech členských státech EU po dobu 6 let a sazební zatřídění je vydáváno zdarma.⁵⁹

2.3.5. Daňová literatura

V současné době je vydáváno značné množství odborné literatury, kde je daňová praxe i teorie vysvětlována a daňové předpisy jsou analyzovány. Rozmachu daňové literatury napomáhají i časté změny daňových a dalších právních předpisů. Přestože je daňová literatura pro odbornou i širokou veřejnost užitečná a potřebná, jde pouze o osobní názor autora, který může být i chybný, či v rozporu s běžnou rozhodovací praxí správců daně i soudů.⁶⁰ Mnozí autoři vydávají odborné publikace ve formě knih, anebo publikují své názory v časopisech jako je *Daně a právo v praxi*, *Daňový expert* či publikují v *Bulletinu KDPČR*.

⁵⁹ DUGOVÁ, A. *Institut závazného posouzení v českém daňovém právu*. Studentská vědecká konference. Plzeň. 2010.

⁶⁰ BONĚK, V. a kol. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.

2.3.6. Daňové registry a databáze

Informace o nových daňových předpisech a další potřebné informace lze nalézt v různých informačních zdrojích. U veřejnoprávních zdrojů by v rámci principu dobré víry měla existovat presumpce správnosti, ale ne vždy jsou veřejně dostupné registry umožňující dálkový přístup právně závazné. V praxi jsou však tyto informační toky zpravidla využívány. Z tohoto pohledu existuje například:

- **Zpravodaj MFČR**

MFČR vydává pro uživatele internetových stránek Zpravodaj MFČR, který obsahuje informace a upoutávky na aktuální obsah internetových stránek MFČR. Uživatelé si mohou zdarma objednat zasílání tohoto newsletteru do svých emailových schránek. Obsah tvoří novinky v oblasti MFČR / Veřejné finance / Ekonomika, EU a zahraničí, Finanční trh, Daně a cla a Kalendáře plánovaných zásadních akcí nebo již pořádaných MFČR. Z pohledu daní obsahuje nově vydané metodické pomůcky tiskopisy, informace o novelách zákonů, daňový kalendář a další důležité informace.⁶¹ Zpravodaj je dostupný na: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/newsletter.html>.

Obrázek č. 2: Zpravodaj MFČR



- **Finanční zpravodaj**

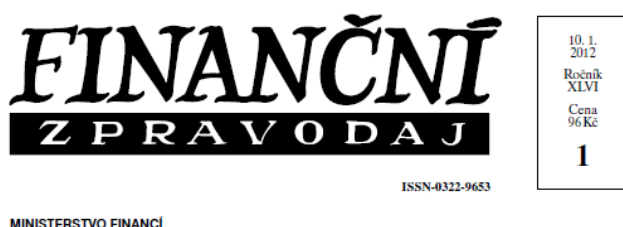
Finanční zpravodaj je oficiální věstník MFČR, ve kterém jsou publikovány důležité daňové a účetní materiály, zejména pokyny řady D, sdělení k jednotlivým smlouvám o zamezení dvojímu zdanění, opatření z oblasti účetnictví a další významné

⁶¹ PAVOUČKOVÁ, R. MFČR - Zpravodaj. [online]. [cit. 2012-02-22]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/newsletter_66706.html

informace jako vyhlášky či vymezená rozhodnutí.⁶² Dle daňového řádu se například zveřejňuje ve Finančním zpravodaji rozhodnutí o prominutí daně. Finanční zpravodaj vychází 12 krát ročně a patří mezi pravidelnou legislativní publikaci vydávanou MFČR. Konkrétně zajišťuje redakci, korekturu a distribuci Legislativní odbor MFČR. Zveřejnění ve Finančním zpravodaji může být důležité i pro nabytí účinnosti rozhodnutí, který může nabývat účinnosti právě zveřejněním ve Finančním zpravodaji. Finanční zpravodaj je proto kvalitní informační zdroj pro daňové subjekty. Finanční zpravodaj je dostupný na:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj.html.

Obrázek č. 3: Finanční zpravodaj



- *Novinky z webu České daňové správy*

Česká daňová správa zveřejňuje mnoho užitečných daňových informací včetně právních předpisů a ostatních informací na svých webových stránkách. I Česká daňová správa nabízí zdarma zasílání newsletteru emailem, který obsahuje novinky uveřejněné na webu. Stránky České daňové správy jsou dostupná na:

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/index.html>.

Obrázek č. 4: Novinky z webu České daňové správy



⁶² BONĚK, V. a kol. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.

- **Registr plátců DPH**

Pro ověřování daňového identifikačního čísla pro účely DPH existuje registr českých plátců DPH, jehož údaje mají pouze informativní charakter. V praxi může být tento registr využit pro ověření existence daňového identifikačního čísla, pro zjištění, zda je subjekt plátce, zjištění místní příslušnosti či členství ve skupině. Registr plátců DPH je dostupný také v anglickém jazyce. Obdobný registr existuje pro plátce spotřebních a ekologických daní. Registr plátců DPH je dostupný na:

http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2.

Obrázek č. 5: Plátcí daně z přidané hodnoty - DPH

Plátcí daně z přidané hodnoty - DPH

The screenshot shows a search interface for VAT payers. At the top, it says 'Hledání plátců DPH podle zadaných daňových identifikačních čísel (DIČ). Do vstupního pole zadejte kmenový kód DIČ jednotlivých plátců daně.' Below this are two input fields for DIČ numbers, both containing 'CZ'. To the right are buttons for 'Hledej' and 'Obnovit původní'. At the bottom, there is a dropdown menu for 'Počet DIČ k zadání:' set to '2' and a 'Zobraz' button.

- **VIES**

Na stránkách VIES neboli VAT Information Exchange System lze ověřit platnost daňového identifikačního čísla přiděleného pro účely DPH v jednom ze členských států EU. Evropská komise zřídila stránky pro plátce DPH uskutečňující intrakomunitární plnění jako další prostředek pro ověřování daňového identifikačního čísla obchodních partnerů. Cílem je poskytování rychlých a přesných informací. Evropská komise však nenesé žádnou odpovědnost za správnost poskytnutých údajů. VIES je dostupný na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/

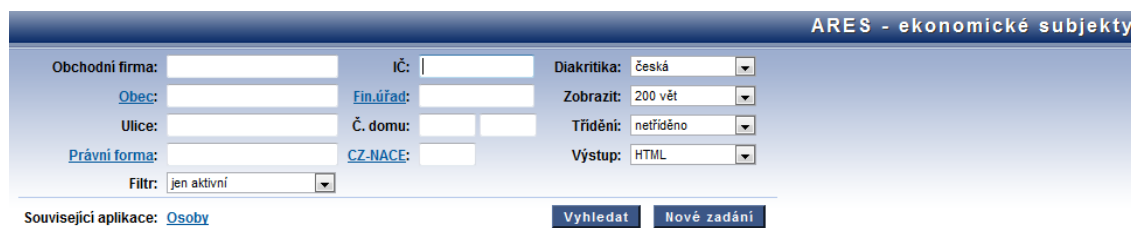
Obrázek č. 6: VIES

The screenshot shows the VIES VAT validation interface. The header includes the European Commission logo and 'Taxation and Customs Union'. Below the header, there is a navigation menu with 'Evropská komise > Daňová a celní unie > VIES'. The main content area is titled 'Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES'. It contains a text box explaining the purpose of the system and two sets of input fields for 'Členský stát' and 'DIČ'. A 'Ověřit' button is located at the bottom of the form.

- **ARES**

V praxi může být užitečný Administrativní registr ekonomických činností, který zpřístupňuje veřejně dostupné údaje o ekonomických subjektech z informačních systémů orgánů státní správy a slouží potřebám správců daně i široké veřejnosti. ARES soustřeďuje a přehledně zpřístupňuje údaje z různých registrů jako obchodní rejstřík či seznam plátců DPH.⁶³ ARES je dostupný na: <http://www.info.mfcr.cz/ares/ares.html.cz>.

Obrázek č. 7: Registr ARES



- **ADIS**

Automatizovaný daňový informační systém používají správci daně jako vnitřní informační systém a systém pro evidenci daní a vyhotovování písemností, který ale není přístupný pro veřejnost.

- **Daňová informační schránka**

V souladu s elektronizací daňové správy zavádí daňový řád prostřednictvím daňové informační schránky velmi progresivní způsob komunikace se správcem daně i praktickou pomůcku pro daňový subjekt. Daňovou informační schránku si může daňový subjekt zřídit u technicky vybaveného správce daně. Prostřednictvím daňové informační schránky jsou poskytovány informace shromažďované ve spisu a na osobním daňovém účtu. Daňový subjekt má tedy přes dálkový přístup přehled o svém osobním daňovém účtu, kde lze monitorovat daňové povinnosti a platby, dále je konkrétnímu daňovému subjektu dostupný termínový přehled úkonů a daňových povinností, které má vykonat ve vztahu ke správcem daně, dále je dostupný přehled písemností z veřejné části spisu.⁶⁴ V budoucnu by měly daňové informační schránky sloužit také jako prostředek podávání podání vůči správcem daně.

⁶³ BONĚK, V. a kol. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.

⁶⁴ Daňová informační schránka - seznámení s aplikací. [online]. 2011[cit. 2012-02-23]. Dostupné z: http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpr_info/co_je_to_dis.pdf

- **Daňový kalendář**

Daňový kalendář je kalendárium daňových povinností, jako je termín podání daňových přiznání a placení daně v průběhu roku, který slouží jako praktická pomůcka pro daňové subjekty a bývá součástí řady populárních příruček či je vydáván samostatně či na internetu daňové správy.⁶⁵ Daňový kalendář je zájemcům rozesílán i ve formě emailu, pokud se daňový subjekt zaregistruje.

Obrázek č. 8: Daňový kalendář

DAŇOVÝ KALENDÁŘ 2012						
BŘEZEN << >>						
Po	Út	St	Čt	Pá	So	Ne
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

- 1 • **daň z příjmů**
podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období 2011
- 12 • **spotřební daň**
splatnost daně za leden 2012 (mimo spotřební daň z lihu)
- 15 • **daň z příjmů**
čtvrtletní záloha na daň
- **daň z příjmů**
podání oznámení platebního zprostředkovatele
- 20 • **daň z příjmů**
měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků
- **daň z příjmů**
elektronické podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období 2011
- 26 • **daň z přidané hodnoty**
daňové přiznání a daň za únor 2012 – souhrnné hlášení za únor 2012
- **energetické daně**
daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za únor 2012
- **spotřební daň**
splatnost daně za leden 2012 (pouze spotřební daň z lihu)
- **spotřební daň**
daňové přiznání za únor 2012
- **spotřební daň**
daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů, zelené nafty a ostatních (technických) benzinů za únor 2012 (pokud vznikl nárok)

- **IBFD**

Informace o daních v mezinárodním měřítku lze získat na stránkách International Bureau of Fiscal Documentation, které nabízejí vysoce kvalitní expertní informace a vzdělávací materiály o mezinárodním zdanění. Informace jsou však placené. Stránky jsou dostupné na: www.ibfd.org

Obrázek č. 9: IBFD

⁶⁵ BONĚK, V. a kol. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.
41

3. Nový daňový řád a zásadní změny v oblasti správy daní

Se vznikem daňového systému ČR vznikla i samostatná právní úprava pro daňový proces ve formě ZSDP. Zákon prošel během své účinnosti více než šedesáti novelami. Jelikož zákon byl v mnohých ohledech nedokonalý, byl za jeho účinnosti dlouhou dobu připravován nový procesní předpis, a to daňový řád. V mezidobí do účinnosti daňového řádu byl daňový proces poměrně razantně podroben judikatuře jak Ústavního soudu, tak Nejvyššího správního soudu, přičemž závěry vyplývající z jednotlivých judikátů přispěly jak ke změně praxe správců daní, tak především k dotvoření předlohy zákona, kterým byl nový daňový proces přijat.⁶⁶ Daňový řád tak reaguje na rozkolísanou aplikační praxi, která se často rozcházela s textem zákona, kdy zejména judikatura správních soudů naznačila, že některá ustanovení ZSDP lze vyložit novým způsobem, ne zřídka značně odlišným od dosud zavedené praxe a někdy možná i od samého úmyslu zákonodárce, což v praxi byl například výklad běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně, kdy byla změněna teorie 3+1 a 3+0.⁶⁷ Název daňový řád není zvolen náhodou, jelikož v judikatuře byl i ZSDP označován jako daňový řád. Lze konstatovat, že judikatura určitým způsobem suplovala teorii daňového práva, zejména daňového procesu, neboť speciální teorie tohoto oboru práva nebyla uceleně a samostatně rozvíjena.⁶⁸ Některé z judikátů k ZSDP zůstaly použitelné i pro daňový řád, ale dá se očekávat, že spolu s novými judikáty budou ztrácet svůj význam. Hlavní deklarované cíle daňového řádu byly zejména vytvoření systematicky uspořádaného a přehledného textu zákona, který umožní snadnou a přehlednou orientaci a který bude obsahovat krátké a přehledné paragrafy a odstavce, které přispívají k větší čitelnosti textu, rozšíření základních interpretačních zásad uplatňujících se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem, judikaturou a s reflexí obecných zásad činnosti správních orgánů obsažených ve správním řádu, při současném zachování zásad typických pro berní právo.⁶⁹

⁶⁶ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. Vyd. 1. Praha: Vox, 2010, 187 s. ISBN 978-808-6324-876.

⁶⁷ MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M.E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Nové přeprac. vyd. opatřené margináliemi. Praha: Leges, 2011, 926 s. ISBN 978-80-87212-70-7.

⁶⁸ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád: s komentářem*. 1. vyd. Anag. ISBN 978-80-7263-616-7 958 s.

⁶⁹ VYCHOPENĚ, J. *Nový daňový řád-komentář hlavních změn. Otázky a odpovědi v praxi*. 2010, č.10, s. 2.

Daňový řád bývá svými tvůrci označován za moderní právní předpis, který mimo jiné zavádí klientský přístup, kdy se daňový subjekt dostává do pozice uživatele veřejné služby a správce daně do pozice jejího poskytovatele a ve svém textu se přihlašuje k principům dobré správy, tedy k chápání veřejné berní správy jako služby veřejnosti, přesto ale v určitých ohledech přináší změny, které daňový subjekt nebude přijímat s nadšením. Daňový řád na rozdíl od ZSDP je psán jako zákon maximálně konkrétní, snažící se pamatovat na většinu situací, k nimž může v reálném světě správy daní docházet, čímž má být zvýšena právní jistota.⁷⁰ Daňový řád není koperníkovským obratem oproti zrušenému ZSDP, ale je bezesporu předpisem výrazně kvalitnějším, snažícím se o relativně komplexní zpracování, důsledně terminologicky, systematicky i obsahově uspořádaným a naplňuje tak charakteristiku obecného a subsidiárního předpisu ve vztahu k jiným daňovým zákonům.⁷¹

3.1. Zavedení nového daňového řádu

Návrh daňového řádu a jeho schválení tvoří II. pilíř aktuálně probíhající Reformy veřejných financí 2007 – 2013. Daňový řád byl před samotným schválením připravován poměrně dlouhou dobu. Daňový řád se stal platný již v září 2009, avšak jeho účinnost nastala 1. ledna 2011. Podlé důvodové zprávy k daňovému řádu byl předložen návrh nové právní úpravy primárně jako reakce na nedostatky právní úpravy v dosavadním zákonu. Cílem nové právní úpravy bylo transparentnější a jednoznačnější úprava dosavadního postupu při správě daní s důrazem na snížení administrativní zátěže a posílení využívání elektronické podpory správy daní a komunikaci s daňovými subjekty, nikoliv o neodůvodněný zásah do vývoje uplynulých let. Přijetí daňového řádu tak mělo především zajistit větší právní jistotu daňových subjektů i správců daně, neboť návrh reaguje na dlouholetou zkušenost s problémy interpretace původního zákona, která se projevuje jak rozdílným rozhodováním v obdobných případech krajskými soudy, tak i jednotlivými správci daně.⁷²

⁷⁰ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011, 602 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-807-4003-905.

⁷¹ BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. 1.díl, Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 800 s.

⁷² Důvodová zpráva k DŘ

3.2. Jednotlivé změny ve správě daní

Základními charakteristikami nového procesního předpisu je tedy zejména zrychlení a zmodernizování způsobu jednání se správcem daně, akceptace dosavadní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, jiné přehlednější uspořádání předpisu, zavedení nové terminologie a zavedení, zrušení či změna některých procesních institutů. Daňový řád obsahuje celkem 266 paragrafů, zatímco ZSDP měl pouze 108 paragrafů a vyznačuje se přehlednější strukturou. Daňový řád provádí například následující konkrétní změny:

• *Nová terminologie*

- Daňový řád mění terminologii u některých pojmů, například nově je vytykáací řízení označováno jako postup k odstranění pochybností, pojem úřední osoba nahrazuje stávající pojem pracovník správce daně, pojem zmocněnec nahrazuje dosavadní pojem zmocněný zástupce a poradce nahrazuje dosavadní pojem daňový poradce, dále zavádí nové pojmy jako například daňové tvrzení, které zahrnuje daňové přiznání, hlášení a vyúčtování a některé pojmy jako je plátce a poplatník již legálně nevymezuje.

• *Lhůty*

- Daňový řád stanovil celou řadu nových lhůt k vydání rozhodnutí.
- Daňový řád jednoznačně nastavil pravidla pro běh lhůty pro stanovení daně a vyřešil tak nejasnou situaci ohledně teorie „3+0“ a „3+1“. Daňový řád začátek určuje jako den, v němž uplynula lhůta pro podání řádného tvrzení, nebo kdy se daň stala splatnou.
- Daňový řád obecně zkracuje některé lhůty a zavádí i lhůty nové.
- Daňový řád formuluje jiným způsobem počátek běhu lhůty, kdy se v praxi prodloužil termín pro podání některých daňových tvrzení.

• *Odůvodňování*

- Podle daňového řádu musí správce daně odůvodňovat všechna rozhodnutí s výjimkami, kterou je například platební výměr.⁷³
- Nově v odůvodnění správce daně uvádí důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí a v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě

⁷³ Daňový řád co Vás čeká od 1.1.2011. In: [online]. [cit. 2012-02-23]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Letak_Danovy_rad.pdf

dokazování, se uvádí, které skutečnosti se mají za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy byly opřeny skutková zjištění a jak věc byla posouzena po právní stránce.

- **Zastupování**

- Daňový řád odlišně pojímá plné moci a přináší další změny do zastupování.
- Podle daňového řádu musí být řádně vymezen rozsah zmocnění na plné moci.
- Daňový řád zavádí institut ustanoveného zástupce ex offio.
- Daňový řád upravuje možnost k jednání prokuristou a pověřencem.
- Daňový řád zavádí institut odborného konzultanta, který může být přibrán k jednání.

- **Daňová kontrola**

- Podle daňového řádu jsou stanovena jasná pravidla pro zahájení a opakování daňové kontroly, přičemž pokud je opakovaná daňová kontrola, musí správce daně seznámit daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení.

- **Splatnost daně**

- Daňový řád stanovuje nově pořadí úhrady, kdy se nejdříve hradí daň a až poté příslušenství a tím se eliminuje potenciální další úročení nedoplatku.
- Byla posunuta splatnost daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu, až na právní moc rozhodnutí.⁷⁴

- **Zavedení nových institutů**

- Daňový řád zavádí ručení a připouští možnost zajištění daně ručením třetí osoby a banky.
- Daňový řád zavádí atrakci neboli převzetí věci nadřízeným orgánem.
- Daňový řád zavádí institut vysvětlení, kterým správce daně realizuje vyhledávací činnost.

- **Zrušení některých institutů**

- Daňový řád již nepřipouští možnost promíjení daně a příslušenství správcem daně na základě individuálních žádostí.

- **Změna u některých institutů**

- Daňový řád stanovuje jasnější pravidla a nové způsoby u doručování. Správce

⁷⁴ VYCHOPEŇ, J. Nový daňový řád - komentář hlavních změn. *Otázky a odpovědi v Praxi*. 2010, č. 10, s. 2.

daně dle daňového řádu primárně doručuje písemnost při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo elektronicky a až poté nastupují další způsoby doručování. Je tedy zřejmé, že elektronické doručování má jednoznačnou přednost před klasickým.⁷⁵

- Daňový řád pozměňuje podmínky pro posečkání, kdy lze nově také posečkat z moci úřední, dále je stanovena kratší lhůta pro rozhodnutí o žádosti, dále lze posečkání povolit i zpětně a správce daně může upustit od předepsání úroku z posečkání.
- Daňový řád mění institut dožádání, kdy je místně nepřislušný správce daně může činit větší rozsah dožádaných úkonů.
- Daňový řád velmi detailně upravuje daňovou exekuci.
- Daňový řád omezuje podávání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost, pouze pokud vyšly najevo nové skutečnosti.

● **Opravné prostředky**

- Daňový řád umožňuje podat odvolání vždy, pokud není výslovně stanoveno jinak.
- Daňový řád mění pravidla u opravných prostředků.
- Stížnosti jsou nově vyřizovány dle postupu v daňovém řádu.
- Podle daňového řádu se rozhodnutí přezkoumává na základě:
 - řádného opravného prostředku, kterým je odvolání nebo rozklad,
 - mimořádného opravného prostředku, kterým je návrh na povolení obnovy řízení,
 - dozorčího prostředku, kterým je nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.
- Oproti právní úpravě řádných a mimořádných opravných prostředků podle ZSDP se v daňovém řádu již za opravný prostředek nepovažuje stížnost, námitka nebo prominutí daně, které nechybí, ale jsou jinak v zákoně zakomponovány, přičemž u institutu prominutí daně dochází k významné změně. Dále v daňovém řádu nechybí ani stávající institut opravy zřejmých nesprávností, který je však zakomponován do právní úpravy průběhu řízení.⁷⁶

⁷⁵ BURDA, Z. Elektronická komunikace se správcem daně. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 7, s. 53.

⁷⁶ VYCHOPENĚ, J. Nový daňový řád - komentář hlavních změn. *Otázky a odpovědi v Praxi*. 2010, č. 10, s. 2.

- **Sankce za porušení povinností**

- Daňový řád stanovuje nové sankce a pozměňuje podmínky u stávajících sankcí. Dle daňového řádu jsou nově pořádková pokuta, pokuta za opožděné tvrzení daně, penále, úrok z prodlení a zavádí se také úrok z neoprávněného jednání správce daně.
- Daňový řád stanovuje nevyměřování úroku z prodlení a pokutu za opožděné tvrzení daně za první 4 respektive 5 dní zpoždění a některé sankce již nejsou na uvážení správce daně a správce daně musí sankci udělit.

Ještě před účinností daňového řádu byla předložena technická novela k daňovému řádu, která obsahovala dílčí změny některých ustanovení. Technická novela daňového řádu, jejíž účinnost byla v rámci projednávání změněna z původního 1. ledna 2011 na účinnost prvním dnem měsíce následujícího po dni vyhlášení tohoto zákona a tedy se stala účinnou až od 1. března 2011, zahrnuje především následující body:

- Prokurista již není zahrnut mezi zástupce, nýbrž je při správě daní oprávněn jednat jménem právnické osoby, může-li podle udělené prokury jednat samostatně.
- Dále není nutno doložit přijetí plné moci zmocněncem.
- Pokud si zmocnitel zvolí nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci.
- Upraveno bylo prodlužování lhůt.
- Změnilo se pořadí úhrad, kdy zaplacená částka daně se použije v první řadě nejen na úhradu nedoplatků na dani, ale i na úhradu splatné daně.⁷⁷

V prosinci 2012 byl schválen zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, který by měl nabýt účinnosti dnem 1. ledna 2015. Uvažuje se ale i dřívější účinnosti od 1. ledna 2014. V rámci tohoto zákona dochází k mnohým změnám v daňové oblasti, zejména dochází k zavedení jednotného inkasního místa, kdy by měly výběr, registraci, kontrolu a vymáhání daně z příjmů fyzických osob, sociálního a zdravotního pojištění vykonávat finanční úřady namísto České správy sociálního zabezpečení respektive příslušných zdravotních pojišťoven. Zákon tedy obsahuje mimo novelu daňového řádu

⁷⁷ Informace k daňovému řádu: MFČR. [online]. 2011[cit. 2012-02-23]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_poplatky_10657.html?year=0

i novelu mnohých dalších zákonů, které s tématem souvisejí. Novela daňového řádu obsahuje většinu ustanovení, které bylo nutné změnit pro řádné fungování jednotného inkasního místa, ale obsahuje i další změny. Příkladem obsahuje následující změny.

- Novela významně posiluje elektronické podání, kdy pokud má daňový subjekt nebo jeho zástupce zřízenou datovou schránku nebo povinný audit, musí přihlášku k registraci, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení učinit pouze elektronicky s uznávaným elektronickým podpisem, prostřednictvím datové schránky nebo prostřednictvím daňové informační schránky.
- Dle novely bude rozšířeno využití daňové informační schránky, pomocí které bude možné činit i podání.
- Zkracují se lhůty pro podávání hlášení z 25 dní na 20 dní a vyúčtování ze 4 měsíců na 3 měsíce.
- Dojde ke zjednodušení podávání dodatečného daňového přiznání, jelikož dojde k odstranění podmínky nových skutečností.
- Dochází ke změně u sankce za pozdní podání daňového tvrzení.
- Stanovena jsou nová pravidla registrace.
- U zahájení řízení dochází k návratu k původní úpravě a řízení bude zahájeno dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci.

Daňový řád je označován za moderní právní předpis zakotvující ve věcech správy daní principy dobré správy, tedy chápání veřejné správy jako služby veřejnosti.⁷⁸ Přesto však u odborné veřejnosti existuje kritika některých nedostatků. Z teoretické roviny je jedná například o připuštění analogie v daňovém procesu, zneužití práva a podmínky jeho určení, vztah k jiným oborům práva.⁷⁹

⁷⁸ LICHNOVSKÝ, O. Změna zákona: nový daňový řád. In: *Akont* [online]. 1/2011 [cit. 2012-02-24]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/395.zmena-zakona-novy-danovy-rad>

⁷⁹ KOHOUTKOVÁ, A. Co zůstal daňový řád dlužen?. *Daňový expert*. 2009, 6/2009, s. 2.

4. Možnosti pro zlepšení v oblasti daňové legislativy

Jako každá oblast i daňová legislativa a metodika má zcela jistě nedostatky a existuje prostor pro případné zlepšení. Níže je uvedeno několik dílčích opatření, které by mohly zlepšit nejen samotné daňové předpisy, ale i další instituty související zejména s procesním daňovým právem ve prospěch daňové správy či daňových subjektů či ve prospěch obou skupin současně.

Zejména by měla být činěna opatření ve prospěch daňových subjektů, jelikož ty jsou povinny daňové břemeno nést a strpět. Jelikož daně jsou pro podnikatelské subjekty nákladem, logicky se je podnikatelské subjekty snaží uspořit. V extrémním případě jde i o daňové úniky, které znamenají, že různými metodami poplatník zaplatí méně než je jeho řádná daňová povinnost za použití nezákonných metod⁸⁰, které představují v současné době značné problémy. Možnosti minimalizace nákladů existuje v praxi více například využití stávajících zákonných ustanovení. Možnosti minimalizace daně znázorňuje níže uvedené schéma.

Schéma č. 5: Minimalizace daně

minimalizace daně			
<i>legální</i>	<i>nelegální (= daňový únik)</i>		
tzv. efektivní daňová optimalizace, tj. využití všech dostupných zákonných ustanovení k minimalizaci odvedené daně <ul style="list-style-type: none">• přímý úmysl zákonodárce• využití nedostatků v zákonech	neúmyslný	úmyslný menšího rozsahu	úmyslný většího rozsahu – škoda nad 50.000 Kč (trestný čin)
		<ul style="list-style-type: none">• prokazatelný• hůře prokazatelný	

Zdroj: TICHÁ, M. Daňové úniky - institucionální aspekty. In: [online]. Praha, 2007 [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf

4.1. Zlepšení systematiky

Systém neboli soustava znamená jisté uspořádání v rámci celku. S nadsázkou bývá český daňový systém někdy označován jako daňová džungle, kdy orientace v daňových předpisech je velmi náročná, jelikož existuje mnoho zdrojů informací a situaci komplikuje navíc fakt, že každý zdroj má různou právní závaznost a samotné předpisy jsou často novelizovány a daňová pravidla nejsou proto stabilní. Pro daňové subjekty bývají mnohdy více problematické změny daňového systému a nestabilita daňového prostředí, nežli samotná výše daňového zatížení. Musejí totiž vynakládat další

⁸⁰ GIFIS, S. H. *Law dictionary*. 3rd ed. New York: Barron's, c1991, 638 s. ISBN 08-120-4628-5.

náklady pro implementaci změn a bývá obtížné daňové plánování. Stabilní daňové prostředí tak patří mezi základní požadavky na daňový systém. Problémem daňových předpisů, zejména nezávazných předpisů vydávaných dle potřeby dále je, že nemají ustálenou koncepci.

Vhodným doporučením v oblasti daňového práva by bylo vytvoření stabilního daňového prostředí s minimalizací změn a minimalizací právní nejistoty. Dále by vydávání informací mělo probíhat více standardizovanou cestou a situaci by mohly zlepšit přehlednější zákony a další publikace. V praxi by bylo vhodné ze strany komerčních subjektů vydávat jednotlivé zákony společně s odkazy na různé nezávazné předpisy, jako jsou například koordinační výbory či pokyny řady D přímo u konkrétního ustanovení, kterého se týkají. Někdy takto bývají vymezeny další zdroje informací v komentářích k příslušným zákonům. Systematiku daňového práva by teoreticky mohla vylepšit i potenciální kodifikace daňového práva do jednoho zákoníku. V tomto případě by nedocházelo například k diferenciaci jednoho stejného pojmu v různých daňových předpisech.

4.2. Zjednodušení daňových předpisů

Nezbytným požadavkem pro daňový systém je právní perfektnost, jelikož možnost vyhnout se dani díky nepřesným formulacím v daňových zákonech vždy narušuje nastavené parametry daňového systému a zvyšuje i nejistotu daňového subjektu, který díky nim neví, jak správně a hlavně přesně plnit své daňové povinnosti.⁸¹ Obecným požadavkem daňového práva je však zjednodušení daňových předpisů. Z tohoto pohledu je nicméně nutné zamyslet se nad jistým bludným kruhem složitosti daňového práva. Pokud bude požadavek jednoduchého daňového zákona splněn vypracováním pouze obecného předpisu, který sice bude jednoduchý, ale nebude obsahovat konkrétní situace řešené v praxi, bude to pro daňový subjekt znamenat nejistotu. Na druhou stranu, pokud bude daňový předpis vytvořen pro co nejvíce případů v praxi a bude perfektní, bude vždy velmi složitý. Z této situace tedy vyplývá pro zákonodárce téměř neřešitelný úkol, sice uspokojit oba protichůdné směry. Důležitá je i otázka, kdo má fakticky zájem na zjednodušení daňové legislativy. Logicky mají na zjednodušení zájem ekonomicky aktivní subjekty, které musí strpět odnínání části

⁸¹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. Praha: 1. VOX, 1997-. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-86324-86-9.

svého nabytého majetku, tudíž mají legitimní požadavek, aby jejich povinnosti vůči správci daně byly stanoveny jednoznačně a jasně, aby měly jistotu, že určitý odvod daně podle jednoznačných pravidel vypočtený a odvedený nemůže pak být zpochybněn. Prospěch z nepřehledné a složité legislativy může mít naopak stát. Často se uvádí, že i daňoví poradci a advokáti mají prospěch díky komplikovaným zákonům, ovšem tato skupina není schopna téměř vůbec fakticky ovlivňovat tvorbu tuzemské legislativy.⁸²

Správným krokem v tomto ohledu by zcela jistě bylo zjednodušení právních předpisů a zejména odstranění či úprava existujících nedokonalých ustanovení.

4.3. Zavedení nových instrumentů

Daňové právo obsahuje různé právní instituty, které mají být ve prospěch správce daně či daňového subjektu. Některé instrumenty však české daňové právo neobsahuje, přestože uplatněním by mohlo dojít k odstranění nedostatků v zákonech či v konstrukci samotných daní a tedy i například k omezování daňových úniků.

Z pohledu daňových institutů by bylo možné využít některá opatření, která již jsou zavedena v daňovém právu jiných států anebo jsou ve fázi analýzy a návrhů v ČR. K těmto opatřením patří například:

- **Režim přenesení daňové povinnosti u DPH**

Současný zákon o DPH obsahuje režim přenesení daňové povinnosti na specifická odvětví, která jsou velmi citlivá na daňové úniky. Režim se uplatňuje u prodeje odpadů či poskytování stavebních prací či u zlata. Tento režim znamená, že pokud 2 plátcí DPH uskutečňují tuzemské zdanitelné plnění, DPH neodvádí dodavatel jako u klasických plnění, ale DPH je odvedena odběratelem, který má případně následně nárok na odpočet DPH. Nedochozí tak k častým podvodům, kdy dodavatel sice přizná DPH, ale DPH neodvede státu, jelikož mezi tím například zanikne a daň není vybrána, a následně odběratel uplatní nárok na odpočet DPH od státu. Tento režim, který de facto již neznamena DPH, ale spíše připomíná obratovou daň, kdy daň platí konečný spotřebitel, však může odstranit řadu daňových podvodů.

Proto by bylo vhodné režim využít u většího množství plnění a v maximalistické verzi jej využít u všech tuzemských zdanitelných plnění jako je tomu v některých

⁸² LANDGRAF, R.. Proč nemohou být daňové zákony nikdy jednoduché!. *Daňáři online* [online]. 2011 [cit. 2012-03-11]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-687-proc-nemohou-byt-danove-zakony-nikdy-jednoduche/>

státech. V návrzích bylo uplatnění režimu i pro pohonné hmoty, ale toto ustanovení bylo ze zákona vypuštěno, přestože právě obchodování s pohonnými hmotami patří mezi oblast s velkými daňovými úniky. Tímto příkladem je zřejmé, že i jednoduché procesní opatření mohou účinně sloužit ke zlepšení.

- **Procesní opatření**

Při analýze daňového práva jiných států lze narazit na mnoho vhodných opatření, která mají bránit nejen daňovým únikům, ale i omezovat různé problémy v daňové oblasti. Mezi opatření patří například povinnost složit při daňové registraci jistinu, která v případě neuhrazení daňové povinnosti je použita na úhradu dlužné daně. Dále v některých státech se uplatňuje systém nevracení přeplatků na dani, jako jsou nadměrné odpočty u DPH, které jsou následně využívány pro úhradu daňové povinnosti vzniklé v budoucnu. Další způsoby jsou také rozšíření institutu ručení za nezaplacenou daň či zajištění daně a jejich uplatňování v praxi. Žádoucím opatřením by měla být i frekventovanější a efektivnější kontrola. V současných podmínkách totiž dle statistik zkontroluje správce daně průměrně daňový subjekt i méně než jedenkrát za sto let. Efektivnější kontrola znamená, že kontrola by se měla spíše zaměřovat na významné mezinárodní transakce namísto doměřování nízkých částek například u knihy jízdy.

- **Více formulářových podání**

Vhodným opatřením by mohlo být zavedení více formulářových podání, které jsou standardizované a lépe se zpracovávají jak na straně správce daně, tak na straně daňového subjektu s důrazem na elektronické podávání.

- **Odstranění výjimek**

Daňovému právu by jistě prospělo odstranění různých výjimek a osvobození, která jsou v současné době v zákonech obsažena. Mnohdy navíc z hmotně právního pohledu osvobození využívají pouze některé skupiny daňových subjektů. V případě odstranění řady výjimek, by mohlo dojít k významnému zjednodušení.

- **Systém daňových úlev**

Vhodným opatřením by mohlo být zavedení motivačního systému pro daňové subjekty. Kupříkladu kdyby daňový subjekt zaplatil dříve než je termín pro splatnost daně, případně by měl dobrou platební morálku znamenající včasnou a řádnou úhradu, mohl by mít jistou výhodu, například ve formě nižší daňové sazby. Stávající podmínky totiž pouze trestají daňové subjekty, ale není nastavena žádná podpora pro pořádné daňové subjekty případně pro motivaci.

- **Více oblastí pro závazné posouzení**

V současné době lze požádat o vydání závazného posouzení na velmi úzký okruh daňových problémů. Jistý náznak ve směru posílení závazných posouzení může znamenat navržené zavedení v novele zákona o DPH účinného od roku 2013, která zavádí závazné posouzení při klasifikaci pro použití režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních nebo montážních prací a při dodání odpadu. Posouzení, zda jde o vymezenou činnost či druh zboží je velmi nejasná a v praxi činí značné komplikace. Daňové subjekty by ocenily, kdyby finanční orgány vydávaly závazná posouzení ideálně na jakékoliv dotazy, jelikož tím by byla zvýšena právní jistota. Vhodné tedy je rozšířit závazná posouzení na další případy.

4.4. Specializovaný finanční úřad

Daňová správa získává v rámci důležité institucionální reformy orgánů daňové správy novou strukturu. S účinností od 1. ledna 2012 byl vytvořen nově SFÚ, s celostátní působností, s výjimkou výkonu správy daně z nemovitostí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, se základními ale i zvláštními kompetencemi finančního úřadu. SFÚ je příslušný pro vybrané subjekty, jimiž se rozumí právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu více než 2 000 000 000 Kč, banka, pobočka zahraniční banky, spořitelní a úvěrní družstvo, pojišťovna, pobočka pojišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu, zajišťovna, pobočka zajišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu, člen skupiny podle zákona o DPH, když alespoň jeden člen splňuje podmínky. Od SFÚ se očekává především snížení daňových úniků, efektivnější dohled nad vybranými subjekty a zlepšení fiskálního efektu, a to díky specializované kontrole. Naopak daňové subjekty očekávají především lepší přístup ze strany správce daně a efektivnější komunikaci. SFÚ by měl mít svěřeny nejen obecné úkoly finančního úřadu, ale i některé speciální úkoly. SFÚ je vymezen v zákoně o územních finančních orgánech v § 9a, jako finanční úřad s celostátní územní působností se sídlem v Praze. Kompetence a úkoly SFÚ jsou však koncipovány jako obvyklé úkoly finančních úřadů. Označení specializovaný vychází z koncepce osobní příslušnosti úřadu, nikoliv z vymezení věcné příslušnosti ve smyslu specifických úkolů. Do věcné působnosti SFÚ tedy patří činnosti, které vykonávají finanční úřady.

Jelikož lze však SFÚ považovat za finanční úřad *sui generis*, tedy svého druhu, mohly by mu být mimo obecných úkolů přiděleny i další speciální úkoly, které jsou v současné době svěřeny jiným institucím či nejsou vykonávány vůbec. Například by mohl vykonávat následující úkoly:

- SFÚ by mohl rozhodovat o závazných posouzeních, čímž by byla vydávaná rozhodnutí konsistentní. V současné době totiž závazné posouzení vydává místně příslušný správce u daně z příjmů daně či GFŘ u DPH a Generální ředitelství cel u celního zatřídění. V jednotlivých oblastech u daně z příjmů tedy rozhodují různé finanční úřady dle místní příslušnosti daňového subjektu.
- SFÚ by mohl více v rámci dožadání, delegace či atrakce převzít některé dílčí úkoly od jiných správců daně. SFÚ by zejména mohl provádět daňovou kontrolu u specifických společností s objemnými a složitými transakcemi, kdy přínosné provádět kontrolu vysoce kvalifikovanými kontrolními pracovníky.
- V rámci zlepšení informovanosti v oblasti daní by vhodným prostředkem mohla být různá školení pořádaná SFÚ. Správce daně by tak zjistil problémy, se kterými se potýkají daňové subjekty a pro daňové subjekty by byly přínosem informace od státní autority s vysokým stupněm důvěryhodnosti. Pravidelně by mohly být pořádané semináře o daňových novinkách. Školení by mohla být zpoplatněna a veřejné rozpočty by získaly dodatečné příjmy.
- SFÚ by mohl vypracovávat metodické pomůcky, kde by bylo vhodné zavést konsistentní metodiku, systematiku a koncepci.
- SFÚ by mohl zřídit specializovanou linku a úřední hodiny pro poskytování informací daňovým subjektům v různých oblastech.
- Zajímavá pro daňovou správu by mohla být spolupráce se studenty vysokých škol formou vyhlašování soutěží stáží či zadávání témat absolventských prací. Studenti mají často velmi progresivní a užitečné nápady, které by mohly být využitelné v praxi. Právě SFÚ by mohl podobné projekty organizovat, jelikož bude disponovat odborníky a bude řešit velmi zajímavé transakce.⁸³

⁸³ DUGOVÁ, A. Specializovaný finanční úřad – jeho role v systému daňové správy. Sborník Teoretické a praktické aspekty veřejných financí, VŠE v Praze, 2011, ISBN 978-80-245-1763-6

4.5. Jednotné inkasní místo

Projekt jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů znamená vytvoření nové soustavy orgánů státní správy, která bude integrovat funkce výběru příjmů veřejných rozpočtů, všech daní, cel a sociálního a zdravotního pojištění, na jeden účet, aby poplatník a plátcé měl v podstatě jednoho partnera, vůči kterému si bude splňovat veškeré svoje registrační povinnosti, platit všechny odvody, bude kontrolován jenom z jednoho místa. Jde tedy o celkové zjednodušení systému a maximální snížení administrativní zátěže. Klíčovým prvkem reformy je sjednocení všech funkcí výběru daní, cel a odvodů do jediného úřadu, takže pro splnění svých daňových a odvodových povinností nebudou muset poplatníci jednat s několika úřady a vyplňovat velké množství formulářů.⁸⁴ Přičemž v první fázi se počítá se sjednocením správy daní se sociálním a zdravotním pojištěním, kterou by vykonávaly současné finanční úřady. V následných krocích je možné pod finanční úřady zahrnout i jiné veřejné příjmy. Z hlediska právního byl schválen zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, který by měl nabýt účinnosti dne 1. ledna 2015, který obsahuje zákonné zřízení jednotného inkasního místa. Důležitý je i fakt, že dochází k aplikaci daňového řádu jako procesního předpisu také pro pojistné na sociální a zdravotní pojištění, které mají v současné době svou vlastní procesní úpravu v jednotlivých hmotně právních zákonech a také do jisté míry ve speciálním procesním předpisu. Daňový řád se tak stane subsidiární i pro povinná pojistná. Dalším důležitým aspektem jsou i očekávané značné úspory veřejných zdrojů.

Vhodným opatřením v tomto ohledu je zejména správné nastavení fungování jednoho inkasního místa, jelikož současné již schválené znění zákona obsahuje některé nedostatky a je nutné řádná implementace celého procesu zejména z pohledu informačních technologií.

4.6. Elektronizace daňové správy

V současné době lze obecně podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je opatřena uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky. Účinky podání má i podání za použití datové

⁸⁴ III. pilíř RVF - Jedno inkasní místo: Jednotné inkasní místo pro příjmy veřejných rozpočtů. [online]. [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/jednotne_inkasni_misto_3pilir_rvf.html

zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno. Technické parametry podání formulářových podání činěných přes datovou schránku dále specifikuje pokyn D-349, kterým se stanovuje formát a struktura datové správy, jejímž prostřednictvím je činěno podání na formuláři a která je zároveň odesílána správci daně prostřednictvím datové schránky. Významným krokem v modernizaci daňové správy je přitom zavedení elektronické komunikace se správci daně. K elektronickému podávání a pro komunikaci s daňovou správou a k získávání informací z daňového řízení slouží Daňový portál.⁸⁵ Daňový portál slouží nejen k elektronickému podávání pro daňovou správu, ale obsahuje i služby daňové informační schránky, obsahuje registr plátců DPH, portál pro vracení DPH v rámci EU a komunikační schránky pro banky pro realizaci součinnosti třetích osob. Zpracování elektronického podání daňových přiznání zahájilo MFČR v roce 2002 a dle statistik bylo v prvním roce uskutečněno 311 podání, přičemž lze sledovat vysoký meziroční nárůst elektronických podání.⁸⁶ V ČR podnikalo v roce dle statistik více než 1,95 milionu fyzických osob a přes 342 tisíc právnických osob⁸⁷ a jako daňové subjekty by měly podávat různá daňová přiznání. Od zavedení daňového podávání se zvyšuje počet písemností, které lze podávat elektronicky. Při pohledu na níže uvedenou oficiální statistiku počtu podaných elektronických přiznání lze pozorovat, že pouze velmi nízké procento daňových subjektů využívá elektronického podávání. Jelikož lze činit podání datovou schránkou, kterou mají například právnické osoby zřízeny povinně, lze konstatovat, že elektronické podávání není příliš využíváno. Přitom nabízí elektronické podávání mnohé úspory jak na stran daňového subjektu, tak zejména na straně správce daně, který přijme data ve zpracované formě. Nevýhodou však je poměrně složitá práce s elektronickou aplikací a konzervatismus na straně daňových subjektů. V současné době je povinné elektronické podávání například u souhrnného hlášení pro účely DPH, kde se elektronické podávání osvědčilo poměrně bez velkých komplikací.

⁸⁵ Daňový portál. GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. [online]. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: http://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpr/uvod.faces

⁸⁶ HAVEL, T. Elektronické podávání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a vystavování daňových dokladů v elektronické podobě. *Daně a právo v praxi*. 2006, č. 5, s. 22-26.

⁸⁷ Počet podnikatelů v ČR se v roce 2011 zvýšil o 60 tisíc. *Firmní finance* [online]. <http://firmy.finance.cz/zpravy/finance/338900-pocet-podnikatelu-v-cr-se-v-roce-2011-zvysil-o-60-tisi>. 2012 [cit. 2012-03-11].

Obrázek č. 10: Využívání elektronického podávání v ČR

Typ písemnosti (Typ podání)		Rok									
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 (29.2.)
Daň z nemovitostí	ZAREP	460	396	703	961	1 264	1 813	2 308	3 251	3 869	4 999
	Ost	325	374	1 070	1 257	1 621	2 332	2 001	4 604	8 471	8 463
Daň z přidané hodnoty	ZAREP	3 353	10 162	26 965	53 122	77 342	102 777	134 256	202 280	248 864	55 549
	Ost	1 773	3 360	4 742	5 410	7 010	7 777	10 673	20 017	38 075	10 947
Souhrnné hlášení VIES	ZAREP	0	290	1 410	2 931	4 615	6 224	8 246	94 948	107 758	20 677
	Ost	0	121	325	414	456	498	714	88 644	114 794	25 097
Daň silniční	ZAREP	14	899	2 185	4 830	7 577	10 123	12 561	15 782	22 022	25 935
	Ost	789	901	1 077	1 671	1 459	1 634	1 690	2 300	4 731	7 488
Daň z příjmů fyzických osob	ZAREP	0	172	1 495	3 105	5 573	8 217	10 454	12 516	14 662	1 034
	Ost	0	21	1 009	2 149	3 619	5 628	4 858	6 321	8 645	1 663
Daň z příjmů právnických osob	ZAREP	0	182	1 243	2 613	4 670	6 674	9 314	12 427	15 816	832
	Ost	0	24	260	289	411	554	716	1 051	1 859	125

Zdroj: Česká daňová správa: Počty elektronických podání uskutečněných prostřednictvím aplikace EPO. GFR. [online]. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_elektronicky_416.html?year=0

Krok správným směrem by mohla přinést novela daňového řádu, která by měla být účinná od 1. ledna 2015. Podle této novely bude přidán nový způsob podávání prostřednictvím daňové informační schránky a zejména povinné elektronické podávání vybraných podání jako přihláška k registraci a řádná a dodatečná tvrzení, pokud daňový subjekt nebo jeho zástupce má zřízenou datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Povinnou elektronickou komunikaci se správcem daně zavedli od 1. ledna 2012 na Slovensku, kdy zejména z počátku nebyl softwarový systém bezproblémový. Elektronizace daňové správy vyžaduje zejména zpočátku vynaložení nákladů a proškolení daňových subjektů a správce daně, nicméně do budoucna přináší velké úspory.

Vhodným doporučením v oblasti elektronizace by zcela jistě bylo vytvoření jednoduššího softwarového řešení. Jednou z variant by mohlo být vygenerování daňovému subjektu speciálních přístupových údajů, pomocí kterých by se hlásily daňové subjekty, a nemusely by vlastnit zaručený elektronický podpis. Vhodné je i zavést povinnou elektronickou komunikaci se správcem daně na více oblastí, ideálně na všechna podání. Potenciálně by možné i změnit úpravu u požadavku elektronického podpisu pouze dle české legislativy, což je pro zahraniční daňové subjekty značně komplikované. V budoucnu lze očekávat nárůst elektronického podávání také v souvislosti s rozšiřováním daňových informačních schránek.

4.7. Jiná vhodná opatření

V praxi dennodenně daňové subjekty musí čelit různým technickým a dalším problémům při plnění daňové povinnosti. Další opatření, které by bylo možné v praxi uvažovat zavést, jsou například:

- *Dostupnost informací v anglickém jazyce*

Podle daňového řádu se při správě daní jedná a písemnosti se vyhotovují výhradně v českém jazyce. Dle ZSDP byl původně jednacím jazykem i jazyk slovenský. Pokud daňový subjekt předkládá písemnosti v cizím jazyce, musí na své náklady předložit originální znění a současně překlad do českého jazyka. Správce daně ale může prohlásit, že překlad nevyžaduje nebo naopak může požádat o předložení úředně ověřeného překladu. Prohlášení může správce daně učinit na své úřední desce i pro neurčitý počet písemností v budoucnu. Kdo neovládá český jazyk, má právo na tlumočníka, ale na své náklady. Pokud jde o občana příslušejícího k národnostní menšině, tak může jednat ve svém jazyce anebo má nárok na tlumočníka hrazeného správcem daně. Samotný daňový řád tedy dává možnost, aby správce daně přijímal písemnosti i v jiném než českém jazyce.

V současné době, kdy ČR je součástí EU a na našem území působí mnoho zahraničních firem a žije mnoho zahraničních osob, kteří se dokonce stávají daňovými rezidenty, je výhradní použití českého jazyka poměrně neprogresivní. Například pro účely DPH jsou všechny zahraniční subjekty, které jsou registrovány v ČR pro účely DPH, místně příslušné pro Finanční úřad pro Prahu 1 a z tohoto důvodu by mohl, alespoň tento správce daně akceptovat podání i v jiných jazycích, zejména v jazyce anglickém. Zahraniční osoba tak musí vynaložit dodatečné náklady pro překlad a strávit čas pro obstarání překladu, což jsou další transakční náklady pro daňový subjekt. V případě zahraničních firem, které zvažují podnikání v ČR, jsou také potřebné informace dostupné v angličtině. Některé stránky s daňovými informacemi jako stránky MFČR jsou částečně dostupné v angličtině, nicméně, zákony a další právní normy jsou výhradně v českém jazyce. V tomto ohledu by tedy byla vhodná větší dostupnost informací o daňovém systému ČR i v cizích jazycích. Stejně tak by byla vhodná dostupnost alespoň základních tiskopisů alespoň v anglickém jazyce.⁸⁸

⁸⁸ DUGOVÁ, A. *Daňový systém Spojených států a možnosti implementace do daňového práva ČR*. Praha, 2010. DP. VŠE v Praze

- **Změna ustanovení upravující faktor času v daních**

Faktor času hraje významnou roli nejen z hlediska různých lhůt, které musí být dodrženy, aby došlo či nedošlo k právním následkům, ale i z hlediska účinnosti zákonů.

Současné nastavení různých časových ustanovení by mohla být předmětem změn. Vhodné by bylo provést změny zejména v následujících oblastech.

- Podle současného daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky, přičemž lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. S nástupem daňového řádu se tedy uplatňuje jednoznačně teorie 3+1. V různých zemích je však lhůta pro stanovení daně výrazně delší a správce daně má tak větší pravomoc z hlediska času doměřovat daň. Vhodnou změnou by bylo prodloužení lhůty pro stanovení daně, alespoň na 5 let, což již bylo předmětem některých návrhů.
- V daňových zákonech dochází téměř každoročně k novelizacím. Z důvodu dlouhého legislativního procesu a kvůli citlivosti daňových zákonů na politickou situaci jsou zákony často schvalovány až v posledních měsících kalendářního roku. Proto mívají novelizace účinnost i uprostřed kalendářního roku, což může zcela zbytečně způsobovat komplikace pro daňové subjekty kvůli různým ročním vypořádáním daňové povinnosti například provádění úprav u nároku na odpočet DPH při poměrném odpočtu, kdy se na roční bázi provádí korekce. S tímto souvisí i délka legisvakantní lhůty, která bývá často příliš krátká na to, aby daňové subjekty adaptovaly změny. Proto by mělo docházet ke schvalování daňových zákonů optimálně s několika měsíčním předstihem. Vhodným opatřením by také bylo kvalitnější vymezení přechodných ustanovení, která v praxi způsobují nemalé obtíže a nejasnosti pro daňové subjekty.
- Obecně nemá v daňovém právu odvolání odkladný účinek, pokud daňový řád nestanoví jinak. Ve správním právu přitom obecně odkladný účinek přiznán je. Pro daňový subjekt tak nepřiznaný suspenzivní účinek může mít nepříznivé následky, protože přestože se odvolává vůči rozhodnutí, dané rozhodnutí je předběžně vykonatelné. Vhodné by tedy bylo obecné přiznání odkladného účinku v případě odvolání.
- Jisté úpravy by mohly být provedeny u nastavení lhůt, ve směru stanovení kratších lhůt pro správce daně a ve smyslu delší lhůty ve prospěch daňového

subjektu zejména pro podávání daňových tvrzení, která jsou z pohledu mezinárodního srovnání velmi krátké a v praxi obtížně splnitelné kvůli administrativní náročnosti daní. Například přiznání k DPH se podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, přičemž v některých státech je to až 60 dní.

- **Zvýšení právní jistoty**

České daňové předpisy lze kvalifikovat jako složité, nepřehledné, často se měnící, kdy soudy a správní úřady nerozhodují jednotně a schvalování zákonů ovlivňují různé zájmové skupiny. Všechny aspekty snižují míru právní jistoty jako základního ústavního principu. Nejen daňové předpisy by přitom měly být dlouhodobě stabilní, jednotné, jednoduché a předvídatelné.⁸⁹ Vývoj oblasti daňového práva jde nezadržitelně dopředu, a to nejen z důvodů velmi častých legislativních změn, ale také díky judikатурní činnosti správních soudů.⁹⁰ Přitom přesné stanovení daně, kterou má každý jednotlivec platit, je při zdaňování tak důležité, že jak ukazuje zkušenost všech států, ani velmi značná nerovnost není zdaleka zlem tak velkým jako sebemenší neurčitost.⁹¹ Daňové subjekty se v některých případech dostanou do situace, kdy chtějí řádně splnit svoji povinnost, ale v důsledku nedokonalosti zákona je nejasné, jakým způsobem mají vlastně povinnost splnit. Velmi aktuálním ustanovením, které v praxi působí nemalé komplikace, je ustanovení zákona o DPH, které upravuje režim přenesené daňové povinnosti u stavebních a montážních prací. Přestože ustanovení bylo obsaženo již v novele účinné k 1. dubnu 2011, avšak s účinností tohoto ustanovení až od 1. ledna 2012, přineslo pro praxi kvůli nevhodnému vymezení stavebních a montážních prací velké komplikace. Zákon o DPH totiž vymezil tyto práce dle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce CZ-CPA uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídající číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008. Problém ovšem vyvstal v tom, že některé stavební práce nelze spolehlivě zařadit do statistické klasifikace a jediný kompetentní úřad pro zařídování je Český statistický úřad, který ale odmítá zařídování pro účely DPH, jelikož v rámci své metodické pomoci poskytuje zpravodajským jednotkám zařídění výrobků či služeb

⁸⁹ DUGOVÁ, A. *Daňový systém Spojených států a možnosti implementace do daňového práva ČR*. Praha, 2010. DP. VŠE v Praze

⁹⁰ POŘÍZKOVÁ, B., HORTOVÁ, Z. *Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty: s praktickou aplikací*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: ASPI, 2008, 424 s. ISBN 978-807-3573-195.

⁹¹ SMITH, A. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů: s praktickou aplikací*. Nové přepr.vyd. Praha: Liberální institut, 2001, 986 s. Judikatura (ASPI), sv. 51. ISBN 80-863-8915-4.

pouze pro statistické účely.⁹² Plátce DPH tedy neví, zda v konkrétním případě uplatnit režim přenesení daňové povinnosti anebo práci zdanit a odvést DPH. V případě daňové kontroly a případné zatřídění prací správcem daně odlišně může být daňovému subjektu doměřena daň, a to zejména v důsledku nejasného předpisu. Podobných příkladů by se dalo jistě v praxi najít několik. Jelikož i GFŘ si je vědomo této situace vydalo během posledních měsíců hned několik informací:

- informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví upozornění plátcům DPH – zveřejnění aktuálních dotazů k režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví,
- stanovisko Generálního finančního ředitelství k dopadu režimu přenesení daňové povinnosti u DPH na příjemce dotací,
- zveřejnění informace k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví.

V tomto ohledu by tedy zcela jednoznačně bylo vhodné používat jasnější terminologii, případně vymezit jednotlivé pojmy či pojmy zpřesnit, například v pokynu řady D, jež ale také mají jisté nedostatky. Vhodné by bylo i průběžné zapracovávání judikatury do novelizací zákonů, čímž by byla potvrzena jejich právní závaznost.

- ***Správní uvážení***

Správní uvážení čili diskreční pravomoc je důležitou složkou interpretace a aplikace norem. Podstatou správního uvážení je možnost orgánů veřejné správy po zvážení všech možných okolností zvolit jedno z možných řešení, které jim konkrétní právní norma nabízí a tak se určí konkrétní způsob řešení určité situace či problému v rámci mezí stanovených příslušným zákonem, a to zejména jak v konkrétní situaci postupovat.⁹³ Správní uvážení však může snižovat v oblasti daňového práva jistotu pro daňové subjekty. Přestože některá ustanovení například týkající se ukládání sankcí či promíjení daně doznala oproti předchozí úpravě v ZSDP změny, daňový řád stále obsahuje některá ustanovení, která umožňují správci daně správní uvážení. Diskreční pravomoc lze nalézt v několika ustanoveních daňového řádu kupříkladu:

⁹² TRENDŮVÁ, P. Český statistický úřad. *Zatřídování výrobků a služeb dle Klasifikace produkce (CZ-CPA), příp. Standardní klasifikace produkce (SKP) v souvislosti se stanovením výše DPH, přenesením daňové povinnosti a odpisovými* [online]. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/zatridovani_vyrobku_a_sluzeb_dle_klasifikace_produkce_cz_cpa

⁹³ Správní uvážení. *Epravo.cz* [online]. 2001 [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/spravni-uvazeni-10088.html>

- Pokud daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení a správce daně jej vyzve k podání a daňový subjekt ve lhůtě nevyhoví, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek.
- Správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením.
- Na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání úhrady daně či rozložení úhrady a navíc správce daně může upustit od předepsání úroku z posečkání, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku.
- Správce daně může uložit pořádkovou pokutu do 50 000 Kč tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení.
- Správce daně má také možnost věc v rámci řízení aťhovat, delegovat či dožádat jiného správce daně k provedení úkonu.

V tomto ohledu by bylo vhodné co nejméně ponechat správní uvážení v rukou správce daně, aby bylo ke všem subjektům přístupováno stejně různými správci daně. Vhodným opatřením by tedy bylo snížení či až odstranění správního uvážení z daňových předpisů.

- ***Odkazování na jiné zákony***

Daňové zákony často odkazují pomocí legislativních odkazů na jiné zákony. Tento stav zhoršuje právní jistotu daňových subjektů, které musí pro správné daňové posouzení a následné uplatnění analyzovat a znát další hmotně právní zákon, který může být velmi složitý. Příkladem je odkaz na osvobození od DPH u zdravotnických služeb a zboží na zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Stejně tak může nastat situace, že daný zákon, na který je odkazováno, je zrušen a zákon tako odkazuje na neplatný zákon. Velmi nejasná situace je proto u osvobození u finančních služeb z pohledu DPH, jelikož řada pojmů je definována v různých zákonech, které mnohdy pozbyly platnosti, anebo současný výčet může být v rozporu s evropským právem.

Vhodným opatřením je tedy přímo v daňovém zákonu daný pojem vymezit, případně taxativně vyjmenovat, co pojem přesně znamená ve smyslu daného daňového zákona.

- ***Zaměstnanci finančních orgánů***

Ve státní správě a tedy i na finančních úřadech se v ČR příliš nevěnuje pozornost personalistice, se zaměstnanci finančních orgánů se dostatečně nepracuje a zaměstnanci nejsou řádně motivováni a často nemají ani dostatečné vzdělání. Navíc zaměstnanci často nemají ani úplné a aktuální informace vydávané nadřízenými orgány.

V tomto ohledu je zcela jistě vhodné opatření zvýšit mzdové ohodnocení pracovníků finančních orgánů, jelikož jsou právě na ně kladeny velké nároky jak profesní, tak co se týče mlčenlivosti o zjištěných skutečnostech. Vzdělávání zaměstnanců je také důležitý aspekt, který je nutné zohledňovat. Dále by měly zaměstnanci vystupovat jako profesionálové ve vztahu k daňovým subjektům, jelikož klientský přístup je v současné době zdůrazňován.

- ***Sankce za nesplnění povinností***

Daňový řád není z pohledu sankcí *lex imperfecta*, tedy nedokonalý právní předpis postrádající některý z atributů dokonalé právní normy zpravidla sankce za její nedodržení.⁹⁴ Daňový řád obsahuje v samostatné části označené jako následky porušení povinností při správě daní sankce jako pro správce daně, tak hlavně pro daňové subjekty. Správci daně může být uložena sankce za porušení povinnosti mlčenlivosti či vyměřen úrok z neoprávněného jednání správce daně. Daňovému subjektu hrozí pořádková pokuta, pokuta za opožděné tvrzení daně, penále a úrok z prodlení. ZSDP obsahoval některé odlišně nastavené sankce a obsahoval navíc sankci za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, která obnášela, že pokud někdo nesplnil ve stanovené lhůtě nepeněžitou povinnost stanovenou dle zákona nebo uloženou rozhodnutím, mohl mu správce daně opakovaně uložit pokutu až do celkové výše 2 000 000 Kč. Při ukládání pokut se přihlíželo zejména k závažnosti, době trvání a následkům protiprávního jednání. S touto univerzální sankcí, která ale ve velké míře závisela na uvážení správce daně, již daňový řád nepočítá. Jistou náhradou by měla být pořádková pokuta, která ale postihuje jiné situace. Na druhou stranu se ale řada nesplnění povinností stala nemožná potrestat finančním postihem a u některých porušení povinností nastaly nesrovnalosti v uplatňování sankce ze strany správce daně. Příkladem je nepodání souhrnného hlášení podávané pro účely DPH, kdy některé finanční úřady ve výzvě k podání v poučení uvádějí sankci za opožděné tvrzení daně,

⁹⁴ HOŠEK, J. *Lex imperfecta*. In: *ABZ slovník cizích slov* [online]. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: <http://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/lex-imperfecta>

příčemž ale smyslem souhrnného hlášení je pouze oznámení uskutečněných plnění do jiných členských států EU, takže žádná daň se netvrdí, a jiné finanční úřady uvádějí jako sankci pořádkovou pokutu. Nesplnění nepeněžitých povinností tedy obvykle mohou být sankcionovány pořádkovou pokutou, ale nelze tuto sankci uplatnit na všechny případy. Kupříkladu pokud nebude splňovat daňový doklad pro účely DPH náležitost odkaz pro uplatnění osvobození, může správce daně uložit sankci teoreticky, pokud vyzve daňový subjekt k doplnění daňového dokladu.

Do budoucna by bylo vhodné stanovit obecnou sankci či upravit současnou úpravu, aby se vztahovala na více oblastí.

- ***Daňová amnestie***

Daňovou amnestií se obecně rozumí situace, kdy daňovým subjektům jsou prominuty sankce za podmínky, že doplatí dlužnou daň, popřípadě přiznají a doplatí zatajenou daň.⁹⁵ Například v souvislosti se získáním informací od švýcarských bank o nezdaněných příjmech amerických občanů, byla v USA v roce 2009 vyhlášena daňová amnestie, kterou využilo zhruba 15 tisíc daňových subjektů. Pokud se daňový subjekt sám přiznal a dlužnou daň zaplatil, americký správce daně mu snížil ve významné míře uložené sankce a dále neprověřoval, zda šlo o trestný čin. V ČR podle odhadů existují desítky miliard nezdaněných korun, ale o podobném opatření se prozatím neuvažuje.⁹⁶

Pokud by daňová amnestie vyhlášena byla, stát by mohl jednorázově získat velké množství finančních prostředků od daňových subjektů, které by bez opatření nebyly vybrány.

- ***Postihování daňových trestných činů***

V současné době jsou trestní sankce za daňové trestné činy poměrně mírné a nedochází k důslednému potrestání daňových protiprávních jednání. Trest odnětí svobody je stanoven v rozmezí šesti měsíců až třech let nebo zákazem činnosti při větším rozsahu krácení daně a v rozmezí pěti až deseti let při velkém rozsahu.

Přínosem pro české právo by mohlo být zpřísnění sankcí za protiprávní jednání a dalším aspektem je důslednější prošetřování daňových podvodů.

⁹⁵ BONĚK, V. a kol. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.

⁹⁶ DUGOVÁ, A.. *Daňový systém Spojených států a možnosti implementace do daňového práva ČR*. Praha, 2010. DP. VŠE v Praze

- ***Soudní řešení daňových sporů***

Spory v oblasti daňového práva v některých státech řeší specializovaný soud, což přináší výhody a navíc by judikatura v oblasti daní měla zachovávat konsistenci, aby podpořila právní jistotu pro poplatníky. V tomto ohledu v ČR projednávají daňové spory soudci z finančně správního kolegia.

Nicméně, do budoucna by bylo možné uvažovat o řešení sporů zřízením zvláštního specializovaného soudu.

- ***Praktické pomůcky pro daňové subjekty***

Často si musí společnosti nechávat vypracovat komerčními subjekty různé manuály sloužící k praktickému plnění daňových povinností. Podle daňového řádu vydává správce daně 135 druhů různých rozhodnutí a 28 druhů různých výzev, takže se daňové subjekty potýkají s různými písemnostmi.

Složitost daňového systému by mohla být do jisté míry kompenzována vytvořením praktických pomůcek pro daňové subjekty ze strany správce daně. V nedávné době byly zavedeny interaktivní formuláře, které podstatně usnadňují vyplnění, jelikož poskytují nápovědu a navádí daňový subjekt ke správnému postupu a informují o případných chybách. Formulář tedy pomůže s vyplněním, i to však přináší výhody, neboť formuláře pro vyplnění daňových přiznání jsou na rozdíl od jejich papírové podoby velmi intuitivní a chytré, dovolí vyplnit pouze přípustné varianty údajů, průběžně údaje kontrolují, různě pomáhají, nabízejí různé seznamy a podobně.⁹⁷ Z pohledu daňového práva by mohla být vytvořena praktická příručka, která by obsahovala informace o jednotlivých daních a o daňovém procesu. Dále by mohly být vypracovány vzory různých žádostí a podání podávaných daňovými subjekty. Tímto krokem by se odstranily formální vady podání, které obsahují podání a musí být dodatečně odstraňovány. Dalším vhodným opatřením je formulace poučení u různých písemností od správce daně velmi přesně. Dále vhodným prostředkem by byla i komerční školení, která by správci daně pro daňové subjekty organizovali. Správným krokem je například v současné době organizování výjezdů pracovníků finančních úřadů do vybraných měst a obcí, kde informují daňové subjekty o aktuálních změnách k přiznání k daním z příjmů.

⁹⁷ HAVEL, T. Elektronické podávání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a vystavování daňových dokladů v elektronické podobě. *Daně a právo v praxi*. 2006, č. 5, s. 22-26.

- ***Stejný přístup správců daně***

Často správci daně nepoužívají stejné přístupy při daňové kontrole a využívají jinak možnosti správního uvážení. Daňové subjekty mohou změnu svého bydliště či sídla či jiného kritéria pro určení místní příslušnosti volit svého správce daně. Důvodem pro přesun může být snaha vyhnout se administrativní zátěži daňových kontrol, jelikož dle statistik dochází k daňové kontrole u určitých finančních úřadů velmi zřídka a z tohoto pohledu se jeví jako daňový ráj Praha.⁹⁸

V této oblasti by mělo dojít ke sjednocení přístupu správců daně, aby byla dodržena zásada rovnosti k daňovému subjektu.

- ***Odhalování protiprávního jednání***

Nejen v oblasti správy daní je odhalování protiprávního jednání velmi obtížným úkolem pro státní instituce. V ČR však v současné době neexistuje žádný standardizovaný postup pro odhlašování protiprávního jednání. V daňové oblasti do jisté míry existuje v současné době pouze určitý postup ohlašování prostřednictvím protikorupční telefonní linky a elektronické adresy provozované MFČR, kde je možné ohlásit korupční jednání, daňové úniky a další protiprávní jednání, kdy závažná podání se postupují Policii ČR, Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, služby kriminální policie k vyšetřování či k prověření.⁹⁹ Přestože počet podání je v řádu desítek ročně, každé opatření v tomto smyslu může být pozitivním krokem. Existující způsob oznamování však není mezi širokou veřejností příliš znám, a pokud by došlo ke standardizaci a medializaci projektu, lze očekávat nárůst podávání oznámení. Pro boj s daňovými úniky se v některých zemích, jako je například USA, využívá speciálního formuláře, který slouží k oznámení určitých skutečností správci daně. Tento zajímavý a užitečný formulář byl využíván v historii i v českých zemích, a to za první republiky, kdy české země zaznamenaly mimořádné hospodářské úspěchy. Prostřednictvím speciálního formuláře má subjekt možnost anonymním způsobem či svým jménem oznámit podezření o protiprávním jednání jiného subjektu. Oznamování protiprávního

⁹⁸ KŘEMEN, B. *100 legálních daňových triků 2012: [daňový rádce pro všechny daňové poplatníky]*. 2., rozš. vyd. Praha: ESAP, 2012, 236 s. ISBN 978-80-260-0294-9

⁹⁹ Informace o využití přijatých oznámení z protikorupční linky a e- mailové adresy Ministerstva financí za rok 2011. MFČR [online]. 2012 [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/mf_protikorup_linka_68477.html

jednání dále podporuje fakt, kdy subjekt pouze oznamuje podezření a na orgánech činných v trestním řízení je vyhodnocení, zda došlo k porušení zákona.

Vhodným opatřením by tak mohlo být zavedení obdobného formuláře. Pro administraci a vyhodnocování oznamovacího formuláře by mohl být příslušný například SFÚ disponující odborníky. Prostřednictvím formuláře by jednoduchou formou byly sděleny základní informace, a to buď písemným či osobním podáním na SFÚ anebo využitím dosavadního elektronického podání. Samotný SFÚ by poté vyhodnotil informace, které by mohl prvotně ověřit prostřednictvím informací o daňovém subjektu dostupných dle informací ze spisu, z jeho daňových přiznání a případně by postoupil dané informace orgánům činných v trestním řízení. Tento formulář by tedy sjednotil postup a aplikaci, přičemž jeho využití by bylo velmi jednoduché a veřejně dostupné a známé a dále by umožňovalo stejný přístup ze strany správce daně a statistické srovnání. Skutečnosti, které by prostřednictvím formuláře mohly být oznamovány, jsou například zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, neodvedení daně či jiné podobné povinné platby, legalizace výnosů z trestné činnosti, nesplnění oznamovací povinnosti, nesplnění registrační povinnosti, nepravdivé informace v daňovém tvrzení, zneužití práva, falešné dokumenty, padělání, podvod, dotační podvod, zpronevěra, organizovaný zločin, korupční jednání.¹⁰⁰ Návrh formuláře je v příloze č. 1.

- ***Sdělování a uveřejňování informací***

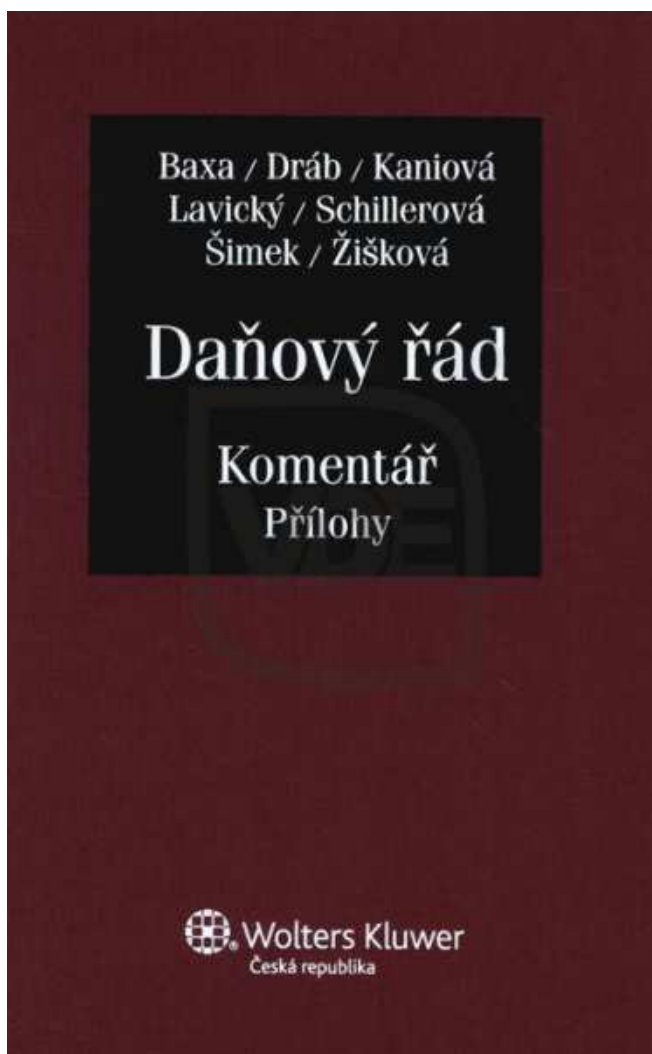
Správce daně uveřejňuje vymezené informace na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup. V praxi však lze pouze obtížně najít některé informace. Daňový subjekt může nahlížet do spisu do části týkajících se jeho práv a povinností, s výjimkou části vyhledávací a za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech. Na žádost si může nechat vydat výpis stavu daňového účtu.

Daňový subjekt by však měl mít přehled o své daňové situaci v jakýkoliv okamžik bez dalších dodatečných nákladů. Vhodné by bylo zřídit dálkový přístup k těmto informacím, což do jisté míry plní daňové informační schránky. Dále by například bylo vhodné zavést automatické oznamování daňovému subjektu, že má

¹⁰⁰ DUGOVÁ, A. Specializovaný finanční úřad – jeho role v systému daňové správy. Sborník Teoretické a praktické aspekty veřejných financí, VŠE v Praze, 2011, ISBN 978-80-245-1763-6

nedoplatek na dani. Může se totiž stát, že z technických důvodů jako je problém na straně banky, přikázání na nesprávný bankovní účet, použití nesprávné identifikace platby či selháním lidského faktoru není zaplacená daňová povinnost včas, ačkoliv daňový subjekt v dobré víře očekával, že daňová povinnost zaplacená je a daňovému subjektu budou vyměřeny úroky z prodlení ve výši dle délky prodlení. Pokud mu skutečnost není sdělena, může dojít k vysoké sankci, přičemž danou časovou sankci již není možno ani prominout, jako tomu bylo pro odstranění tvrdosti v minulosti.

Obrázek č. 11: Daňový řád - komentář



5. Závěr

Složitá, nestabilní, často se měnící, nesystematická, právně nejistá a zastaralá legislativa - spojení znamenající noční můru pro daňové subjekty, které jsou povinné nést daňové břemeno. Přesto nejen česká daňová legislativa mnohými nedostatky trpí a daňové subjekty volají po zlepšení situace. Daňové právo ovlivňuje při každodenní praxi každého, a proto by mu měla být věnována větší pozornost než je tomu doposud a daňové subjekty by měly lépe znát daňová pravidla a předpisy. Na druhou stranu je však daňové právo více než jiné právní odvětví složité, rozsáhlé a obsahující řadu výjimek.

Z pohledu daňové legislativy ČR je nutné brát v úvahu nejen vnitrostátní právní úpravu, ale právní předpisy mezinárodní a evropské. Také pro daňové právo jsou velmi důležité zásady. Z pohledu vnitrostátního práva je pak klíčové ustanovení obsažené v LZPS, které vymezuje, že daně lze stanovit pouze na základě zákona. Jednotlivé hmotně právní zákony poté upravují pravidla a samotné konstrukční prvky daní, přičemž obsahují i speciální procesní ustanovení. Daňový řád jako procesní předpis je pak k hmotně právním zákonům v postavení subsidiárním a platí zásada *lex specialis derogat generalis*. Dále kromě zákonů existují i předpisy nižší právní síly jako jsou vyhlášky, ale i různorodé metodické pomůcky v různých formách s nízkou závazností a neméně důležitá je i judikatura českých soudů. Klíčová z pohledu práva EU jsou daňová ustanovení ve Smlouvě o fungování EU, na kterou poté navazují sekundární předpisy, a to zejména směrnice stanovující daňová pravidla. Na úrovni EU dochází k harmonizaci právních předpisů přímo, tedy prostřednictvím sekundárních právních předpisů, ale důležitá je i harmonizace nepřímá prostřednictvím judikatury Soudního dvora EU. Z pohledu mezinárodního jsou nejdůležitější smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Pro praxi jsou velmi důležité i různé informační databáze a informace od MFČR.

Z pohledu procesního je nejdůležitějším předpisem daňový řád, který nahradil od 1. ledna 2011 ZSDP. Daňový řád by měl být především moderním předpisem odstraňující veškeré dosavadní nedostatky a akceptující i existující judikaturu. Nejenom že přináší nové důležité zásady ve prospěch daňového subjektu, ale přináší i celou řadu různých změn. Daňový řád zavádí do daňového práva novou terminologii a změny doznaly například oblasti stanovení lhůt, pravidla pro odůvodňování, zastupování, daňovou kontrolu a splatnost daně a dále byly některé instituty zavedeny, jiné změněny

či dokonce zrušeny. Změny lze nalézt i u opravných prostředků a sankcí za porušení povinností.

Jelikož české daňové právo obsahuje mnoho nedostatků, byla snaha v diplomové práci nastínit několik teoretických a zejména praktických opatření a doporučení pro vylepšení daňové legislativy a metodiky v českém daňovém právu. Některá opatření byla již nastartována a probíhají, ale i přesto existuje prostor pro zlepšení a jiná opatření doposud uvažována nebyla. Spíše teoretická opatření jsou zejména zlepšení systematiky, zjednodušení daňové legislativy a zvýšení právní jistoty pro daňové subjekty. Klíčovými praktickými opatřeními, která by zcela jistě měla být uvažována, jsou zejména zlepšení elektronizace daňové správy, správné nastartování a fungování SFÚ a jednotného inkasního místa, dále dostupnost informací v cizím jazyce, změny v oblasti lhůt a jiných časových ustanovení, nastavení systému sankcí a zavádění některých nových instrumentů. Pokud by tato doporučení byla využita v praxi, mohlo by to přinést pozitivní odezvu, a to jak pro stranu správce daně, tak pro samotné daňové poplatníky. Za důležité lze považovat i možnost potenciální diskuse navrhovaných opatření v odborných kruzích.

Cílem diplomové práce byla analýza daňové legislativy a metodiky v ČR a nalezení vhodných teoretických a praktických opatření a doporučení pro vylepšení daňové legislativy a metodiky v českém daňovém právu.

Nejdříve se práce zabývala základními charakteristikami a teoretickými aspekty daní zejména z právního pohledu a popisem daňové legislativy české, evropské i mezinárodní a dalších informačních zdrojů. Značná pozornost byla věnována i novému procesnímu předpisu v oblasti správy daní, daňovému řádu, který je účinný od 1. ledna 2011, přičemž pozornost je soustředěna zejména na jeho zavedení a jednotlivé změny ve správě daní. Přínosem práce by mohla být zejména část věnující se konkrétním možným vhodným opatřením pro zlepšení českého daňového práva. Tímto vymezením, by tedy měl být naplněn cíl diplomové práce a publikovaná doporučení by mohla být využita pro další existenci a vývoj českého daňového práva, což mi mohlo přinést výhody pro daňové subjekty či správce daně.

„Daňové právo si zaslouží systém, nikoliv organizovaný chaos.“

Resume

The Complex, unstable, often changing, incoherent, legally uncertain and outdated legislation – the connection meaning the nightmare for the taxpayers who are required to bear the tax burden. Nowadays, not only Czech tax legislation is the trouble for the taxpayers who are calling for improvements and simplification.

This diploma thesis provides a comprehensive view of the tax legislation and the methodological tools used in the Czech tax law. The thesis deals with the national law as well as with the international and European law.

The main aim of the thesis is to analyze tax legislation and methodologies used in the Czech Republic and to find appropriate theoretical and practical improvements and recommendations for tax legislation and methodologies in the Czech tax law.

The topic was chosen by the author due to the dealing with the tax law not only during studies but also in practice and therefore, such connection allows linking theoretical knowledge acquired during the studies and tax practice.

The thesis generally consists of 5 chapters and includes standard introduction and conclusion and three substantive chapters that are in the clarity further divided into subchapters. The author used mainly descriptive and analytical method and comparison method through which the achievement should be made. The main sources are the tax law and secondary data. The thesis tries to bring not only the summary of sources of tax law but try to explain theory on the specific examples from practice.

The first chapter deals with the content characteristics and the basic theoretical aspects of taxation in particular from a legal point of view and crucial part of the chapter consists of tax legislation. The chapter contains the Czech tax legislation, but also sources of international law and EU law. In addition, this chapter deals with specific practical source of information for taxpayers.

The second chapter content is devoted to the new procedural regulation in the field of taxation, which is effective from 1 January 2011, the Tax Code. Attention is focused on its implementation and various changes in tax administration.

The third chapter deals with the content of specific possible potential suitable improvements for the Czech tax law. Some of improvement are rather theoretical, philosophical and while most of them are practical arising from practice.

Seznam použité literatury

Prameny

1. Knihy

- BASU, S. *Global perspectives on E-commerce taxation law*. Burlington, VT: Ashgate, 2007. ISBN 978-075-4684-978.
- BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. 1.díl, Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 800 s.
- BREJCHA, P. *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH*. Hradec Králové: Century, 2006. 448 s.
- GERLOCH, A.. *Teorie a praxe tvorby práva*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008, 422 s. ISBN 978-807-3573-621.
- GIFIS, S. H. *Law dictionary*. 3rd ed. New York: Barron's, c1991, 638 s. ISBN 08-120-4628-5.
- GRUŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2006, 323 s. Vysokoškolské právnické učebnice, ISBN 80-720-1620-2.
- HENDRYCH, D. *Právnický slovník*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství C.H.Beck, 2001, 1189 s. ISBN 80-717-9360-4.
- HORTOVÁ, Z.. *Správa daní podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu*. Praha: Wolters Kluwer, 2010, 160 s. ISBN 978-80-7357-578-6
- JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ.. *Finanční a daňové právo: s praktickou aplikací*. Plzeň Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 525 s. ISBN 80-738-0155-8.
- KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád: s komentářem*. 1. vyd. Anag. ISBN 978-80-7263-616-7 958 s.
- KOBÍK, J.. KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1.vyd. Praha: Vox, 2010, 187 s. ISBN 978-808-6324-876.
- KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce novým daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty: s praktickou aplikací*. Praha: Linde, 2011, 375 s. ISBN 978-807-2018-314.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-735-7205-2.
- KUBÁTOVÁ, K.. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994, 231 s. ISBN 80-716-9020-1.
- LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1
- LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R.a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011, 602 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-807-4003-905.
- MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M.E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb. Nové přeprac. vyd. opatřené margináliemi*. Praha: Leges, 2011, 926 s. ISBN 978-80-87212-70-7.

MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa*. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 404 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, ISBN 80-210-3578-1.

MRKÝVKA, P., RADVAN, M. *Berní právo - obecná ustanovení. Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Nakladatelství Doplněk a Masarykova univerzita, 2008. 509 s.

MRKÝVKA, P., RADVAN, M. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Nakladatelství Doplněk, 2008. 510 s. ISBN 978-807239-230-8

NĚMEČEK, E. *Úvod do studia finanční vědy a českého finančního práva*. 1. Praha: VŠEHRD, 1996. ISBN 80-85305-34-8.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie: s praktickou aplikací*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0

POŘÍZKOVÁ, B., HORTOVÁ, Z. *Přehled judikatury ve věcech daně z přidané hodnoty: s praktickou aplikací*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: ASPI, 2008, 424 s. ISBN 978-807-3573-195.

SMITH, A. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů: s praktickou aplikací*. Nové přepr.vyd. Praha: Liberální institut, 2001, 986 s. ISBN 80-863-8915-4.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. akt. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. Praha: 1. VOX, 1997-. *Ekonomie* (1.VOX). ISBN 978-80-86324-86-9.

VANČUROVÁ, A.. *Optimalizace daňového systému ČR*. Praha : Eurolex Bohemia, 2004. 171 s. ISBN

ŽÁK, M. *Velká ekonomická encyklopedie: s praktickou aplikací*. 2. rozš. vyd. Praha: Linde, 2002, 887 s. ISBN 80-720-1381-5.

2. Články a příspěvky z konferencí

BONĚK, V. a kol. *Lexikon - daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.

BURDA, Z. Elektronická komunikace se správcem daně. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 7, s. 53.

DUGOVÁ, A. *Daňový systém Spojených států a možnosti implementace do daňového práva ČR*. Praha, 2010. DP. VŠE v Praze

DUGOVÁ, A. *Institut závazného posouzení v českém daňovém právu*. Studentská vědecká konference. Plzeň. 2010.

- DUGOVÁ, A. Specializovaný finanční úřad – jeho role v systému daňové správy. Sborník Teoretické a praktické aspekty veřejných financí, VŠE v Praze, 2011, ISBN 978-80-245-1763-6
- DUŠEK, M., NOVOTNÝ, R. Závaznost soudních rozhodnutí v (nejen) daňových sporech. *Daňový expert*. 2011, 5/2011, s. 15.
- DVOŘÁK, V. Pokyny a stanoviska MF pro účetní a daňovou praxi. *Účetnictví*. 2010, s. 12-18.
- HAVEL, T. Elektronické podávání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a vystavování daňových dokladů v elektronické podobě. *Daně a právo v praxi*. 2006, č. 5, s. 22-26.
- KOHOUTKOVÁ, A. Co zůstal daňový řád dlužen?. *Daňový expert*. 2009, 6/2009, s. 2.
- KULKOVÁ, R. Česká daňová správa v roce 2011. *Daně a právo v praxi*. 2010, č. 9, s. 44.
- LANDGRAF, R. Ochrana dobré víry má své místo i před finančním úřadem!. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 5, s. 44.
- POLOK, V., Daně - zákon nebo právo?. *Daně a finance*. 2009, č. 1-2, s. 33.
- VYCHOPENĚ, J. *Nový daňový řád-komentář hlavních změn. Otázky a odpovědi v praxi*. 2010, č.10, s. 2.

3. Právní

Zákon č. 280/200 Sb., daňový řád

Důvodová zpráva k DŘ

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

4. Ostatní

Organizační struktura: odbor 32 - Daňová legislativa. *MFČR* [online]. 2011 [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/orgstru_59378.html

TRUBAČ, O. „Legislativní přílepy“ a daňová legislativa. *Daňáři online* [online]. 2007 [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10004v12882-legislativni-prilepy-a-danova-legislativa/?search_query=%24issue%3D17I30&search_results_page=1

MINČIČ, L. MFČR. *Aktuální vývoj daňové legislativy v České republice: Slovensko-české fórum 2011*. Bratislava, 2011. Dostupné z: http://www.kdpcr.cz/Data/files/SČforum_Minčič.pdf

ŠVEHLÍK, M. *Daňová harmonizace v EU*. Praha, 2009. Dostupné z: www.prf.cuni.cz/documents/docFile.php?id=8275

MAKIPAA, A. Evropský parlament: Obecná daňová politika. [online]. [cit. 2012-03-08]. Dostupné z: http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7321_cs.htm

Informace o řízení před Soudním dvorem. *Nejvyšší správní soud* [online]. 2011 [cit. 2012-03-08]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Informace-o-řízení-před-Soudním-dvorem/art/570?menu=271>

NESROVNAL, J., LANČÍK, R. Editační povinnost. [online]. [cit. 2012-02-22].

Dostupné z: <http://www.kdpcr.cz/article.asp?nArticleID=2111&nLanguageID=1>

PAVOUČKOVÁ, R. MFČR - Zpravodaj. [online]. [cit. 2012-02-22]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/newsletter_66706.html

Daňová informační schránka - seznámení s aplikací. [online]. 2011 [cit. 2012-02-23]. Dostupné z: http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpr_info/co_je_to_dis.pdf

Daňový řád co Vás čeká od 1.1.2011. In: [online]. [cit. 2012-02-23]. Dostupné z: http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Letak_Danovy_rad.pdf

Informace k daňovému řádu: MFČR. [online]. 2011 [cit. 2012-02-23]. Dostupné z: http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_poplatky_10657.html?year=0

LANDGRAF, R.. Proč nemohou být daňové zákony nikdy jednoduché!. *Daňáři online* [online]. 2011 [cit. 2012-03-11]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-687-proc-nemohou-byt-danove-zakony-nikdy-jednoduche/>

III. pilíř RVF - Jedno inkasní místo: Jednotné inkasní místo pro příjmy veřejných rozpočtů. [online]. [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/jednotne_inkasni_misto_3pilir_rvf.html

Daňový portál. GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. [online]. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: http://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpr/uvod.faces

Počet podnikatelů v ČR se v roce 2011 zvýšil o 60 tisíc. *Firemní finance* [online]. <http://firmy.finance.cz/zpravy/finance/338900-pocet-podnikatelu-v-cr-se-v-roce-2011-zvysil-o-60-tisi>. 2012 [cit. 2012-03-11].

TRENDOVÁ, P. Český statistický úřad. *Zatřídování výrobků a služeb dle Klasifikace produkce (CZ-CPA), příp. Standardní klasifikace produkce (SKP) v souvislosti se stanovením výše DPH, přenesením daňové povinnosti a odpisovými* [online]. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/zatridovani_vyrobku_a_sluzeb_dle_klasifikace_pr_rodukce_cz_cpa

Správní uvážení. *Epravo.cz* [online]. 2001 [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/spravni-uvazeni-10088.html>

HOŠEK, J. Lex imperfecta. In: *ABZ slovník cizích slov* [online]. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: <http://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/lex-imperfecta>

KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků 2012: [daňový rádce pro všechny daňové poplatníky]*. 2., rozš. vyd. Praha: ESAP, 2012, 236 s. ISBN 978-80-260-0294-9

Informace o využití přijatých oznámení z protikorupční linky a e- mailové adresy Ministerstva financí za rok 2011. *MFČR* [online]. 2012 [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/mf_protikorup_linka_68477.html

Příloha č. 1: Oznámení informací - návrh

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

A. ODDÍL

Pro

Formulář podáván anonymně

Počet listů / příloh /

otisk podacího razítka Specializovaného finančního úřadu

OZNÁMENÍ INFORMACÍ

Osoba předávající informace

Právnícká osoba: Název právnické osoby / **Fyzická osoba:** Jméno a příjmení

DIČ

Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

d) ulice (nebo část obce)

e) číslo popisné / orientační

f) e-mail

g) stát

Hlavní ekonomická činnost

Osoba, o níž se předávají informace

Právnícká osoba: Název právnické osoby / **Fyzická osoba:** Jméno a příjmení

DIČ

Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

d) ulice (nebo část obce)

e) číslo popisné / orientační

f) e-mail

g) stát

Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL - PORUŠENÍ ZÁKONA

Č.	Skutečnost	Částka	Termín skutečnosti	Důkazy
1	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby			
2	Neodvedení daně či jiné podobné povinné platby			
3	Legalizace výnosů z trestné činnosti			
4	Nesplnění oznamovací povinnosti			
5	Nesplnění registrační povinnosti			
6	Nepravdivé informace v daňovém tvrzení			
7	Zneužití práva			
8	Falešné dokumenty			
9	Padělání			
10	Podvod (např. dotační podvod)			
11	Zpronevěra			
12	Organizovaný zločin			
15	Korupční jednání			
16	Ostatní			

