

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI

PEDAGOGICKÁ FAKULTA

Ústav pedagogiky a sociálních studií

Bakalářská práce

Anna Kyselá

Daňový řád z pohledu daňového poplatníka a správce daně

Olomouc 2012

vedoucí práce: Ing. Alena Opletalová, Ph.D.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a použila jsem jen uvedené prameny a literatury.

V Olomouci dne 12. 3. 2012

.....
Anna Kyselá

Poděkování

Děkuji vedoucí práce Ing. Aleně Opletalové, Ph.D. za ochotu, vstřícný přístup, cenné rady a odborné připomínky, kterými mi byla nápomocna při vypracování této závěrečné písemné práce.

OBSAH

ÚVOD	6
TEORETICKÁ ČÁST.....	8
1 Daně a jejich funkce v daňovém systému ČR.....	9
1.1 Daň a její charakteristika.....	9
1.2 Funkce daní	10
1.3 Daňový systém České republiky a třídění daní	11
1.3.1 Přímé daně, členění a zákonná úprava	11
1.3.2 Nepřímé daně, členění a zákonná úprava.....	12
2 Základní pojmy správy daní.....	13
2.1 Správa daní a její cíl	13
2.2 Předmět správy daní	13
2.3 Daňové řízení	14
2.4 Základní zásady správy daní	15
3 Daňový řád jako norma procesní úpravy správy daní.....	18
3.1 Struktura daňového řádu	18
3.1.1 Úvodní ustanovení.....	18
3.1.2 Obecná část o správě daní	18
3.1.3 Zvláštní část o správě daní	19
3.1.4 Následky porušení povinností při správě daní	20
3.1.5 Ustanovení společná, zmocňovací a závěrečná.....	20
3.1.6 Účinnost	20
3.2 Nové instituty daňového řádu	21
4 Subjekty správy daní dle daňového řádu.....	23
4.1 Správce daně	23
4.2 Daňový subjekt.....	24
4.3 Třetí osoby.....	24
5 Vzdělávací potřeby správce daně v souvislosti s účinností daňového řádu.	25
5.1 Legislativní vymezení vzdělávání správce daně v rámci veřejné správy.....	25
5.2 Vzdělávání správce daně v procesu celoživotního učení	26
5.3 Struktura a obsah vzdělávání zaměstnanců územních finančních.....	28
orgánů.....	28
ČÁST PRAKTICKÁ.....	31
6 Aplikace legislativní změny v obecné části správy daní.....	32
6.1 Doručování	32
6.2 Lhůty	33
6.3 Vedení spisu a jednací jazyk	34
6.4 Zastupování	35
6.5 Daňová kontrola	36
6.6 Změny v opravných prostředcích.....	36
7 Realizace základního cíle správy daní	39

7.1	Nalézací řízení	39
7.2	Placení daní	40
7.3	Vymáhání daní a daňová exekuce	40
8	Sankční následky porušení povinností při správě daní	42
8.1	Pokuta za opožděné tvrzení daně	42
8.2	Úrok z prodlení.....	42
8.3	Porušení mlčenlivosti a pořádková pokuta.....	43
9	Prostředky ochrany osob zúčastněných na správě daní.....	44
9.1	Prominutí daně	44
9.2	Stížnost	44
10	Aplikace změn správy daní do vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů... 46	
10.1	Organizace a realizace vzdělávacích akcí	46
10.2	Zaměření kurzů interního vzdělávání dle daňového řádu	47
11	Analýza inkasa vybraných druhů daňových příjmů v České republice	49
11.1	Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu v roce 2010 a 2011	49
11.2	Rozpočtové plnění a meziroční porovnání inkasa nepřímých daní.....	50
11.3	Inkaso přímých daní jako součást daňových příjmů	52
11.4	Shrnutí empirického šetření v rámci inkasa vybraných druhů daňových příjmů v ČR	55
	ZÁVĚR.....	58
	Seznam použitých pramenů a literatury	60
	Seznam použitých zkratk.....	63
	Seznam tabulek	64
	Seznam schémat	65
	ANOTACE	

ÚVOD

Daně a jejich vybírání provází lidstvo od počátku existence státu. V průběhu vývoje se měnila jejich forma i způsob vybírání, ale skutečnost, že pro většinu lidí jsou daně nepříjemnou povinností, zůstává po celou dobu jejich existence stejná. Daně bezesporu ovlivňují náš ekonomický život a pro fungování současného státu jsou daně nezbytnou nutností. Stát prostřednictvím daní naplňuje příjmovou stranu veřejných rozpočtů a vybraná výše pak ovlivňuje výdajovou politiku státu. Funkce státu je tedy závislá na výběru daní. Proces výběru daní tedy jejich správa je náročným a složitým procesem, který se uskutečňuje vždy na základě zákona.

Správa daní v České republice doznala významné změny, když 1. ledna 2011 vstoupila do našeho právního řádu nová procesní norma správy daní z.č. 280/2009 Sb., daňový řád a nahradila zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl v platnosti od roku 1993 a již nevyhovoval požadavkům na moderní správu daní. Nová procesní norma správy daní vstoupila v platnost jako součást probíhající reformy veřejných rozpočtů a klade si za cíl zjednodušení a zrychlení daňového procesu.

Volba tématu bakalářské práce byla ovlivněna mým povoláním. Pracuji na finančním úřadě na oddělení majetkových daní a práce s novou procesní normou správy daní je každodenní samozřejmostí. Změna právní úpravy správy daní je rozsáhlá, vyžaduje zvýšenou pozornost ze strany správců daně, ale i daňových subjektů, proto jsem si vybrala jako téma své bakalářské práce.

Hlavním cílem této bakalářské práce je popsat a vymezit nejvýznamnější rozdíly a změny v souvislosti s účinností nové právní úpravy správy daní a to ze strany daňového poplatníka a správce daně ve všech etapách daňového procesu a analyzovat dopad změn ve správě daní na vybrané druhy daňových příjmů za rok 2011 ve srovnání s rokem 2010. Dílčím cílem závěrečné práce je také zpracování přehledu interního vzdělávání správce daně v návaznosti na legislativní změnu správy daní spojenou s účinností daňového řádu.

V mé bakalářské práci jsem uplatnila metodu popisu, analýzy, komparace a při jejím zpracování jsem využila také znalosti získané studiem na vysoké škole a zejména zkušenosti z praxe. Metoda popisu převládá v teoretické části závěrečné práce a metoda analýzy a komparace byla využita v její praktické části. První, teoretická část práce rozdělená do pěti kapitol se zaměřuje na vysvětlení pojmu „daň“ v rámci daňového systému České republiky, popisuje správu daní, její předmět a zásady správy daní, představuje strukturu daňového řádu a jeho nové instituty, seznamuje se subjekty správy daní a vymezuje vzdělávání správce daně

v procesu celoživotního učení. Druhá, praktická část práce popisuje a analyzuje významné změny správy daní ve všech částech daňového procesu v návaznosti na strukturu daňového řádu. Předposlední, desátá kapitola se zaměřuje na organizaci a realizaci vzdělávacích akcí zaměřených na interní vzdělávání správce daně v souvislosti s účinností daňového řádu. V poslední kapitole je provedena analýza inkasa vybraných daňových příjmů roku 2011 ve srovnání s rokem 2010 v návaznosti na legislativní změnu správy daní.

Věřím, že moje bakalářská práce může být prospěšná pro daňové subjekty i pro správce daně nejen po stránce získání odborných znalostí nutných pro orientaci v daňové oblasti, ale zejména může přispět ke zvyšování informovanosti v procesu celoživotního učení.

TEORETICKÁ ČÁST

1 Daně a jejich funkce v daňovém systému ČR

Přestože daň má zhruba stejně dlouhou historii jako stát, není v právním řádu České republiky přesně definována. Lze na ni pohlížet jako na pojem ekonomický i právní. První kapitola se bude zabývat definicí daně a její charakteristikou, funkcemi daní, daňovým systémem České republiky a tříděním daní.

1.1 Daň a její charakteristika

„Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti)“ (Kubátová, 2010, s. 15).

Povinnost platit daně souvisí se vznikem státu, kdy státní moc postupně začala jednotlivci přikazovat, jakou částí svých příjmů se musí podílet na úhradě společných potřeb. Povinnost platit daň tedy určitým způsobem omezuje svobodu jednotlivce. *„Takový postup je v právním státě možný pouze na základě uložení povinnosti všeobecně závaznou právní normou, kterou v případě daní je vždy zákon“* (Láchová, Vančurová, 2010, s. 10).

Daně jsou vybírány k hrazení potřeb, které má společnost jako celek, např. obrana státu, nebo je výhodnější některé potřeby financovat ze společných zdrojů jako například základní vzdělávání. Proto jsou daně zákonnou platbou, která plyne do veřejného rozpočtu (Láchová, Vančurová, s. 10).

Daň je nenávratná, protože jejím zaplacením nevzniká subjektu žádný konkrétní nárok. Majetek se tedy nevrací zpět jako v případě půjčky.

Daň je neúčelová, protože nikdo v okamžiku, kdy daň platí, neví, co bude z těchto prostředků financováno. Ze státního rozpočtu se hradí veřejné výdaje a není známo z výnosu které daně je daná konkrétní potřeba financována.

Daň je neekvivalentní proto, že díl, jakým se jednatlivec podílí na společných příjmech, nemá žádný nebo téměř žádný vztah k tomu, v jaké výši se bude podílet na výdajích veřejných rozpočtů nebo spotřebovat veřejně financované statky (Láchová, Vančurová, 2010, s. 10).

1.2 Funkce daní

Daně patří mezi nástroje hospodářské politiky státu a prostřednictvím jejich nejdůležitějších funkcí stát ovlivňuje výběr daní. Moderní daně plní tyto nejdůležitější funkce:

- fiskální,
- alokační,
- redistribuční,
- stimulační a
- stabilizační.

„Primární funkcí daně je fiskální funkce, tj. schopnost naplnit veřejný rozpočet“ (Láchová, Vančurová, 2010, s. 11). Stát má zájem, aby do veřejných rozpočtu plynul co největší objem prostředků získaných výběrem daní.

„Alokační funkce daně vyplývá z toho, že na některých trzích efektivnost tržních mechanismů selhává“ (Láchová, Vančurová, 2010, s.11). Prostřednictvím této funkce dochází ke směřování přímých výdajů do oblastí veřejného zájmu. Není rozdíl v tom, zda subjekt dostane od státu dotaci či příspěvek, nebo mu stát umožní odvést nižší daň a tím získat prostředky na potřebnou investici. V případě daňových úlev jde o nepřímé financování a nepřímou daňovou podporu. Stát pomocí daňových výdajů může podporovat subjekty, aby usměrnili svoji spotřebu, např. podporuje úspory na stáří prostřednictvím práva odpočtu zaplacených příspěvků na penzijní připojištění od základu daně z příjmu. (Láchová, Vančurová, 2010, s. 11).

Redistribuční funkce daní vychází ze zjištění, že rozdělení důchodů ve společnosti podle tržních mechanismů nelze vždy akceptovat. Láchová, Vančurová (2010, s.11,12) charakterizují redistribuční funkci takto: *„Daně jsou vhodným nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů tím, že se ve větší míře vybírají od bohatších, což na druhé straně umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším“*.

Stimulační funkce daní vychází z toho, že daně jsou často vnímány jednotlivými subjekty jako nějaká újma, a tak usilují o omezení své daňové povinnosti. Stát proto poskytuje úlevy při placení daní formou daňových úspor nebo naopak daňové subjekty vystavuje vyššímu zdanění při nezodpovědném chování. Příkladem daňové úspory je to, že stát snižuje podnikatelské riziko tím, že subjektům umožňuje o ztrátu z podnikání v následujících letech snížit základ daně z příjmů. Příkladem negativní stimulace je například vysoké zdanění

alkoholických nápojů a cigaret, jímž chce stát regulovat jejich spotřebu v zájmu zdraví spotřebitelů (Láchová, Vančurová, 2010, s. 12).

„Součástí využití stimulační funkce mohou být opatření ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu, v této souvislosti se často hovoří o stabilizační funkci“ (Láchová, Vančurová, 2010, s. 12). V období růstu ekonomiky daně odčerpávají do veřejných rozpočtu vyšší díl, tím pomáhají předcházet přehřátí ekonomiky a zároveň vytvářejí rezervu pro méně příznivá období. V období stagnace pak daně tím, že méně naplňují veřejné rozpočty, pomáhají ekonomiku oživit (Láchová, Vančurová, 2010, s. 12).

1.3 Daňový systém České republiky a třídění daní

„Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají“ (Láchová, Vančurová, 2010, s. 43). Jednotlivé daně daňového systému mají mezi sebou různé vazby a mají pozitivní a negativní vliv na ekonomiku. Daňový systém České republiky je konstruován podobně jako daňové systémy vyspělých evropských zemí. Česká republika je členem některých mezinárodních organizací, které usilují o daňovou koordinaci a vzájemnou dohodu v oblasti daní, jako například Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Významné pro daňový systém České republiky je také členství v Evropské unii, která má ve svém programu harmonizaci daní. Směrnice Evropské unie musí být zapracovány do právního řádu jednotlivých zemí, tedy do daňových zákonů a jsou jimi stanoveny například minimální sazby většiny spotřebních daní (Láchová, Vančurová, 2010, str. 43).

Daně lze třídit a seskupovat podle mnoha kritérií. Významným hlediskem pro rozdělení jednotlivých daní do skupin může být předmět zdanění. Rozhodné je zda dochází ke zdanění důchodu, majetku nebo spotřeby. Důchodovou daní je daň z příjmů, daně majetkové jsou daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, daně ze spotřeby jsou daň z přidané hodnoty, spotřební daně, cla, energetické daně a daň silniční. Pojistné na sociální pojištění má specifické postavení mezi daněmi a patří mezi ostatní daňové příjmy. Podle dopadu na důchod poplatníka se daně člení na přímé a nepřímé.

1.3.1 Přímé daně, členění a zákonná úprava

Daně přímé jsou vyměřeny každému poplatníkovi podle jeho důchodové nebo majetkové situace, daňovou povinnost nelze přenést na jiný subjekt, jsou adresné, přihlíží

k situaci poplatníka a tím plní i sociální funkci, jedinec si je zpravidla sám vypočítává a odvádí. Přímými daněmi jsou v rámci daňového systému České republiky daně z příjmů a daně majetkové a patří k nim následující daně:

- daň z příjmu fyzických osob (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dále jen zákon o daních z příjmů),
- daň z příjmu právnických osob (zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dále jen zákon o daních z příjmů),
- daň z nemovitostí (zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů),
- daň z převodu nemovitostí (zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů),
- daň dědická a daň darovací (zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějším předpisů, dále jen zákon o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí),
- daň silniční (zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů).

1.3.2 Nepřímé daně, členění a zákonná úprava

Nepřímé daně jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb, převodu a pronájmu. Rozhodujícím momentem pro zdanění je nákup nebo spotřeba. Nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci poplatníka. „*U nepřímých daní se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny*“ (Kubátová, 2010, s. 20). Mezi daně nepřímé patří:

- daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů),
- spotřební daně (zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů),
- ekologické daně (zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá pátá daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, část čtyřicátá šestá daň z pevných paliv a část čtyřicátá sedmá daň z elektřiny, ve znění pozdějších předpisů).

2 Základní pojmy správy daní

Každý stát potřebuje na plnění všech svých funkcí dostatek finančních prostředků. Výběr daní je jedním z nejvýznamnějších způsobů, jak si stát může peníze opatřit. Stát tak může činit vždy jen způsobem, který určuje zákon. Požadavek zákonnosti vyplývá již ze znění ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod. Podle ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. lze „*daně a poplatky ukládat jen na základě zákona*“. Od 1. 1. 2011 je tímto zákonem z. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád), který upravuje proces správy daní a nahradil dosud platný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP). Tato kapitola je zaměřena na seznámení se základními pojmy souvisejícími se správou daní, jejím cílem a předmětem, daňovým řízením a hlavními zásadami správy daní.

2.1 Správa daní a její cíl

Daňový řád definuje v § 1 odst. 2 správu daní takto: „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“.

„*Za cíl správy daní zákon považuje správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, což probíhá zejména v rámci daňového řízení, a to jak v rovině nalézací, tak i v rovině platební. Dosažení tohoto cíle však musí být vždy v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní. Správce daně není pouze oprávněn činit opatření potřebná ke správnému zjištění a stanovení daní a k zabezpečení jejich úhrady, současně jde o jeho zákonnou povinnost. Lze říci, že dodržování zákonného vymezení podmínek výkonu správy daní je veřejným zájmem*“ (Kobík, Kohoutková, 2010, s. 15).

2.2 Předmět správy daní

Předmět správy daní představuje to, vůči čemu směřuje postup správců daně. „*Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“)*“, takto je definován předmět správy daní v § 2 odst. 1 daňového řádu. § 2 odst. 2 daňového řádu dále vymezuje pojem veřejný rozpočet, kterým je pro účely daňového řádu státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond

organizační složky státu, rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu nebo Národní fond, rozpočet Evropské unie a rozpočet, o němž to stanoví zákon.

Daňový řád na rozdíl od ZSDP přesně definuje, co je daní. § 2 odst. 3 daňového řádu uvádí: „*Daní se pro účely tohoto zákona rozumí*

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,*
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,*
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy“.*

Za daň se dle § 2 odst.4 a 5 daňového řádu považuje také daňový odpočet, daňová ztráta a příslušenství daně, kterým se rozumí úroky, penále, pokuty a náklady řízení.

2.3 Daňové řízení

Daňové řízení je nejčastějším řízením při správě daní vedoucím k naplnění cíle správy daní. Daňový řád na rozdíl od ZSDP přesně vymezuje předmět daňového řízení a daňové řízení člení na dílčí daňová řízení vedená za účelem daň vyměřit nebo vymáhat daňový nedoplatek. Součástí daňového řízení je také nezávisle postavené řízení o mimořádných opravných či dozorčích prostředcích.

§ 134 daňového řádu definuje daňové řízení takto:

- (1) „Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.*
- (2) Pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.*
- (3) Daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí řízení*
 - a) nalézací*
 - 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně,*
 - 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně,*

3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2,

b) při placení daní

1. o posečkání daní a rozložení její úhrady na splátky,
2. o zajištění daně,
3. exekuční,
4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3,

c) o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení“.

Žádné z výše uvedených dílčích řízení není závazné ve všech bodech. Jedná-li se o rovinu nalézací, kdy daňový subjekt přizná daň řádně, ve správné výši a ve stanoveném termínu, žádné doměření daně nemůže proběhnout stejně jako řízení o řádném opravném prostředku. Stejná situace nastane při řízeních roviny platební. Pokud daňový subjekt vyměřenou nebo doměřenou daň zaplatí, pak se nevede řízení o posečkání daně či rozložení její úhrady na splátky, ani řízení o zajištění daně, řízení exekuční a také řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutím, která se v těchto řízeních jinak vydávají.

„Je-li dodržen zákonný postup a splněny zákonem uložené povinnosti, sestává se celé daňové řízení, a to nejčastěji, ze třech úkonů.

- Daňový subjekt přizná daň.
- Daňový subjekt poukáže zjištěnou a tvrzenou výši daně.
- Správce daně konkludentně stanoví daň“ (Kobík, Kohoutková, 2010, s. 595).

2.4 Základní zásady správy daní

Zásady správy daní tvoří základní pravidla řízení a jsou důležitým prostředkem pro správnou interpretaci jednotlivých ustanovení ostatních daňových zákonů. Tyto zásady jsou závazné pro správce daně a jejich dodržování vyžaduje každá část správy daní. Aplikace jednotlivých ustanovení daňových zákonů musí být vždy v souladu se základními zásadami

správy daní, které vyjadřují postup pro dosažení cíle řízení, tedy správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Znalost zásad správy daní představuje pro správce daně nejen základní požadavek, ale je především nezbytným předpokladem pro bezvadnou správu daní.

Zatímco v ZSDP bylo obsaženo v § 2 devět základních zásad daňového řízení,

- zásada zákonnosti - § 2 odst. 1,
- zásada součinnosti, přiměřenosti a hospodárnosti - § 2 odst. 2,
- zásada volného hodnocení důkazů - § 2 odst. 3,
- zásada neveřejnosti - § 2 odst. 4,
- zásada mlčenlivosti - § 2 odst. 5,
- zásada dispoziční a zásada oficiality - § 2 odst. 6,
- zásada neformálnosti řízení - § 2 odst. 7,
- zásada rovnosti subjektů - § 2 odst. 8,
- zásada spolupráce - § 2 odst. 9 (Kobík, 2005, s. 24 - 50),

daňový řád vyjmenovává v § 5 až § 9 patnáct základních zásad správy daní. Jejich výběr byl ovlivněn komparací se zásadami vyjádřenými v nejbližším procesním předpise zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád, v ustanovení § 2 až § 8, a byl také veden snahou zachovat i typické zásady ovlivňující správu daní vyjádřené v ZSDP. Je zřejmé, že některé zásady mají přednost před jinými, kdy například zásadu hospodárnosti nelze přeradit zásadě zákonnosti, která má absolutní platnost pro celou správu daní. Pro některé zásady, např. zásada součinnosti, je typické, že zavazují obě strany (Kobík, Kohoutková, 2010, s. 25).

Z ustanovení § 5 až § 9 daňového řádu vyplývají následující zásady daňového řízení:

- zásada zákonnosti (legality) - § 5 odst. 1,
- zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení - § 5 odst. 2,
- zásada přiměřenosti (proporcionality) - § 5 odst. 3,
- zásada procesní rovnosti osob zúčastněných na správě daní - § 6 odst. 1,
- zásada součinnosti - § 6 odst. 2,
- zásada práva na slyšení ve věci samé a zásada poučovací - § 6 odst. 3,
- zásada vstřícnosti a slušnosti - § 6 odst. 4,
- zásada rychlosti řízení - § 7 odst. 1,
- zásada procesní ekonomie neboli zásada hospodárnosti - § 7 odst. 2,
- zásada volného hodnocení důkazů - § 8 odst. 1,
- zásada legitimního očekávání či předvídatelnosti rozhodnutí - § 8 odst. 2,
- zásada materiální pravdy - § 8 odst. 3,

- zásada nevěřejnosti - § 9 odst. 1,
- zásada oficiality - § 9 odst. 2,
- zásada oprávnění správce daně ke shromažďování osobních údajů nezbytných k dosažení cíle správy daní - § 9 odst.3 (Kobík, Kohoutková, 2010, s. 31 - 60).

3 Daňový řád jako norma procesní úpravy správy daní

„Nová procesní úprava správy daní v podobě daňového řádu vychází ze zhodnocení aplikace dosavadní právní úpravy, přihlíží k vývoji právní teorie a reflektuje změny v ostatních právních oblastech. Vychází rovněž z tradic berní správy na našem území, z judikatury Nejvyššího správního soudu Republiky Československé, současné judikatury Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a krajských soudů vykonávajících působnost ve správním soudnictví a také ze správních úprav daňového řízení ve státech Evropské unie. Daňový řád přinesl řadu chybějících úprav v aplikaci procesních postupů při správě daní, odstranil nepřesnosti a nedůslednosti textu v ZSDP a umožňuje také využití nových progresivních postupů při modernizaci a zefektivnění výkonu správy daní v České republice“ (Federsel, 2010, s. 49). Předmětem třetí kapitoly je struktura a členění daňového řádu a také seznámení s některými instituty, které nová procesní norma zavádí.

3.1 Struktura daňového řádu

Na rozdíl od předchozí právní úpravy obsahuje daňový řád větší množství paragrafů, celkem 266, s krátkými odstavci a větami. Daňový řád sice nezměnil základní koncepci, ale je systematicky a přehledněji členěn na části, hlavy, díly a oddíly. Daňový řád tvoří šest částí.

3.1.1 Úvodní ustanovení

První část daňového řádu obsahuje ve dvou hlavách předmět a účel úpravy (§ 1 - § 4) a základní zásady správy daní (§ 5 - § 9). Jsou zde upraveny základní pojmy a některé legislativní zkratky.

3.1.2 Obecná část o správě daní

Druhá část daňového řádu vymezuje obecná ustanovení, která lze použít pro různá dílčí řízení při správě daní. Dělí se na sedm hlav upravujících následující problematiku:

- správce daně a osoby zúčastněné na správě daní (§ 10 - § 31) – tato hlava obsahuje kromě ustanovení o správci daně a osobách zúčastněných na správě daní také ustanovení o zastoupení daňových subjektů a třetích osob a nové pojmy atrakce a odborný konzultant,

- lhůty (§ 32 - § 38) – v této hlavě je kromě ustanovení o určování lhůt, počítání času, běhu lhůty, zachování lhůty, prodloužení lhůty a navrácení lhůty v předešlý stav upraveno také ustanovení o ochraně před nečinností správce daně,
- doručování (§ 39 - § 51) – tato hlava obsahuje obecná ustanovení o doručování, ustanovení o elektronickém doručování, o doručování prostřednictvím zásilky, zvláštní způsoby doručení a v díle 5 ustanovení o prokázání doručení,
- ochrana a poskytování informací (§ 52 - § 59) – v této hlavě jsou obsažena ustanovení o povinnosti mlčenlivosti, o informační povinnosti správce daně a o poskytování informací správci daně od třetích osob,
- dokumentace (§ 60 - § 69) – ustanovení této hlavy upravují sepisování protokolu, úřední záznam, vedení spisu a nahlížení do něj a také daňovou informační schránku,
- řízení a další postupy (§ 70 - § 107) – tato hlava v díle 1 obsahuje obecná ustanovení o řízeních a dalších postupech jako jsou podání, vady podání, postoupení, jednacím jazyk a vyloučení úřední osoby, v díle 2 obsahuje ustanovení o postupech při správě daní jako jsou vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností, v díle 3 jsou obsažena ustanovení o zahájení řízení, dokazování, důkazních prostředcích, listině, znaleckém posudku, svědčích, o záznamní povinnosti, pomůckách a sjednání daně, předběžné otázce, předvolání a předvedení, rozhodnutí, zastavení řízení a nově také ustanovení o nicotnosti rozhodnutí a opravě zřejmých nesprávností,
- opravné a dozorčí prostředky (§ 108 - § 124) – v této hlavě jsou obsažena ustanovení o řádných a mimořádných opravných prostředcích, které je oprávněn uplatnit daňový subjekt proti rozhodnutí správce daně, a dále dozorčí prostředky, které uplatňuje správce daně.

3.1.3 Zvláštní část o správě daní

Třetí část daňového řádu obsahuje zejména speciální ustanovení o jednotlivých typech řízení a daňovém řízení. Dělí se na sedm hlav upravujících následující problematiku:

- registrační řízení (§ 125 - § 131),
- řízení o závazném posouzení (§ 132 - § 133),
- daňové řízení (§ 134),
- nalézací řízení (§ 135 - § 148) – tato hlava obsahuje ustanovení o postupu při vyměřovacím a doměřovacím řízení včetně lhůty pro stanovení daně,

- placení daní (§ 149 - § 232) – tato hlava je poměrně rozsáhlá a obsahuje obecná ustanovení o placení daní (evidence daní, pořadí úhrady daně, nedoplatek, přeplatek, posečkání, odpis nedoplatku pro nedobytnost, námitka, lhůta pro placení daně), ustanovení o dělené správě, ustanovení o vybírání daní (způsob placení daně a den platby), ustanovení o zajištění daní (zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, zástavní právo, ručení, zajištění daně ručením nebo bankovní zárukou, zálohy), ustanovení o vymáhání daní (způsoby vymáhání, exekuční titul a ustanovení o daňové exekuci a jednotlivých způsobech jejího provedení včetně dražby),
- správa daně vybírané srážkou (§ 233 - § 237),
- právní nástupnictví a vztah k insolvenční (§ 238 - § 245) – v této hlavě jsou obsažena ustanovení vztahující se k ukončení činnosti, přechodu daňové povinnosti a vztahu k insolvenčnímu řízení.

3.1.4 Následky porušení povinností při správě daní

Obsahem čtvrté části daňového řádu jsou sankce a to pokuta za přestupek porušení mlčenlivosti, pořádková pokuta, pokuta za opožděné tvrzení daně, penále, úrok z prodlení a úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 246 - § 254).

3.1.5 Ustanovení společná, zmocňovací a závěrečná

Část pátá obsahuje jak ustanovení společná jako ochrana mlčenlivosti uložené poradci, opatření při mezinárodním zdanění, převod výnosu daní, prominutí daně, stížnost, vztah ke správnímu řádu, tak ustanovení zmocňovací, ustanovení přechodná pro období po 1. 1. 2011 a ustanovení zrušovací (§ 255 - § 265).

3.1.6 Účinnost

Část šestá obsahuje ustanovení o stanovení účinnosti nové procesní normy správy daní, spočívající v povinnosti adresátů se touto normou řídit. Ze znění § 266 daňového řádu vyplývá, že daňový řád nabývá účinnosti dnem 1. 1. 2011.

3.2 Nové instituty daňového řádu

Daňový řád převzal ze ZSDP většinu pojmů a institutů, nalezneme zde však několik rozdílných a nových institutů a pojmových odlišností. Jedná se zejména o tyto nové pojmy.

- **Řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení** – co je řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení definuje přesně § 1 odst. 3 daňového řádu, který zní: *„Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen řádné daňové tvrzení) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen dodatečné daňové tvrzení) podané daňovým subjektem“*.
- **Veřejný rozpočet** je dalším novým pojmem, který daňový řád zavádí a v § 2 odst. 2 je definováno, co se rozumí veřejným rozpočtem pro účely tohoto zákona. Jedná se o státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu, dále o rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu nebo Národní fond, rozpočet Evropské unie, nebo rozpočet o němž to stanoví zákon.
- **Osoba zúčastněná na správě daní** – z ustanovení § 5 odst.3 daňového řádu vyplývá, že osobou zúčastněnou na správě daní jsou daňové subjekty a třetí osoby.
- **Úřední osoba** – dle ustanovení § 12 daňového řádu je úřední osobou *„zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona“*.
- **Atrakce** – jedná se o možnost nadřízeného orgánu převzít (vztáhnout na sebe – atrahovat) vyřízení věci a rozhodovat v postavení správce daně nižšího stupně tak, jak toto vyplývá z ustanovení § 19 daňového řádu.
- **Odborný konzultant** - § 31 daňového řádu zní: *„Daňový subjekt nebo jeho zástupce si může k jednání přibrat odborného konzultanta“*. Tento institut byl do daňového řádu zaveden s ohledem na zajištění pomoci daňovému subjektu, příp. jeho zástupci v jednání před správcem daně v návaznosti na článek 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle které *„každý má právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy a to od počátku řízení“*. *„Odborný konzultant má pouze právo spoluúčasti na jednání, nemůže vystupovat před správcem daně samostatně a nemusí mu dokládat svou odbornost“* (Hrstková Dubšeková, 2010, s. 2).

- **Spis** – daňový řád nově v § 64 zavádí, jak má správce daně vést spis, do kterého se zakládají písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu. V § 65 - § 68 daňového řádu je podrobně vymezena vyhledávací část spisu, nahlížení do spisu a zapůjčování spisu orgánu veřejné moci.
- **Nicotnost rozhodnutí** – problematika tohoto nově zavedeného institutu je řešena ustanovením § 105 daňového řádu, kdy rozhodnutí je nicotné, pokud *„správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, trpí vadami, jež je činí zjevně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně“*.

4 Subjekty správy daní dle daňového řádu

Daňový řád přinesl významnou změnu i ve vymezení účastníků správy daní. Zatímco ZSDP v § 7 za osoby zúčastněné na řízení považuje pověřené pracovníky správce daně, daňové subjekty a třetí osoby, pak daňový řád rozdělil osoby zúčastněné na řízení na správce daně a osoby zúčastněné na správě daní. Oběma kategoriím osob daňový řád vymezuje samostatně okruh jejich práv a povinností při správě daní.

4.1 Správce daně

Pojem správce daně je v daňovém řádu v § 10 definován takto: „*Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen orgán veřejné moci) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní*“.

Kdo je správním orgánem definuje § 10 odst. 2 daňového řádu, který zní: „*Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy*“. Následující schéma ukazuje strukturu správy daní v ČR.

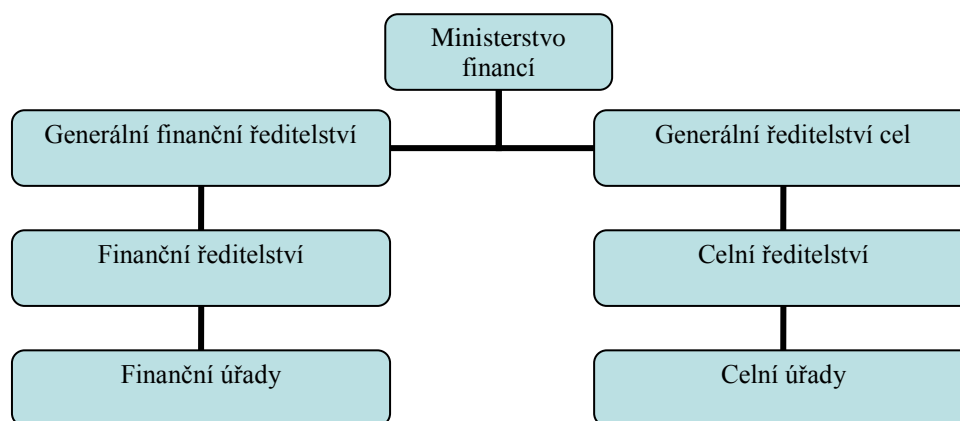


Schéma č. 1: Daňová správa v České republice

Zdroj: vlastní

Postavení správce daně mají zejména územní finanční orgány, kterými jsou podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech finanční úřady, finanční ředitelství, generální finanční ředitelství, nově dle tohoto zákona i Ministerstvo financí ČR, dále mají

postavení správce daně i jiné státní orgány např. soudy zejména ve vztahu k soudním poplatkům, dále pak obce jako orgány územního samosprávného celku, kdy je jim svěřena správa daní k místním poplatkům. V neposlední řadě jsou správci daně také celní orgány, které lze podřadit pod pojem správní orgány.

4.2 Daňový subjekt

§ 20 odst. 1 daňového řádu říká, že *„daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně“*.

„Na rozdíl od ZSDP neobsahuje daňový řád konkrétní vymezení daňového subjektu. Naopak stojí na zásadě, že kdo je daňovým subjektem, bude konkrétně stanoveno v jednotlivých hmotněprávních zákonech upravujících daňové povinnosti“ (Lichnovský, Ondrýsek, 2010, s. 40). Například zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí v § 2, § 5 a v § 8 říká, kdo je poplatníkem daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí. *„Pro potřeby procesního předpisu je termín daňový subjekt, stejně jako tomu bylo u zákona o správě daní a poplatků, souhrnným termínem pro poplatníky, plátce a jejich právní nástupce“* (Kobík, Kohoutková, 2010, s. 91).

4.3 Třetí osoby

Daňového řízení se v určitých případech účastní i třetí osoby. Tyto osoby mají odlišné postavení od daňového subjektu, když zároveň platí, že daňový subjekt nepatří do kategorie třetích osob. Daňový řád definuje třetí osoby v ustanovení § 22, když říká, že *„třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena“*.

Zatímco ZSDP tyto osoby taxativně vyjmenovával v § 7 odst. 2, v daňovém řádu jsou tyto osoby vymezeny obecně. *„Třetí osobou může tak může být například svědek, odborný konzultant, znalec, tlumočník, osoba podávající vysvětlení, poskytovatel platebních služeb apod. Na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků staví daňový řád definici třetích osob na negativním výčtu“* (Lichnovský, Ondrýsek, 2010, s. 42).

5 Vzdělávací potřeby správce daně v souvislosti s účinností daňového řádu.

Přijatá změna správy daní v České republice postavila před správce daně i daňové poplatníky úkol v podobě co nejrychlejšího pochopení odlišností a novinek nové právní normy a zároveň vyvolala u obou účastníků správy daní potřebu učení. „*V neustále se měnících sociálních podmínkách patří učení ke schopnosti, která člověku zaručuje existenci a aktivní přizpůsobení*“ (Bednaříková, 2006, s. 11). Získání nových odborných znalostí a dovedností je předpokladem zvyšování kvalifikace a je součástí procesu celoživotního učení.

5.1 Legislativní vymezení vzdělávání správce daně v rámci veřejné správy

Horzinková (2010, s. 8) charakterizuje veřejnou správu jako „*správu veřejných záležitostí vykonávanou ve veřejném zájmu subjekty veřejné správy a jejich orgány, které tak činí ze zákonem uložené povinnosti*“.

„*Veřejnou správu v praxi plní a) subjekty státní správy – správní úřady, b) subjekty veřejné samosprávy – správa svěřená územní samosprávě tj. obce, kraje, profesní komory, c) ostatní či jiné subjekty veřejné správy – specifické instituce př. veřejný podnik, veřejný fond*“ (Horzinková, Novotný, 2010, s. 11).

Veřejné úkoly státu po odborné stránce uskutečňují fyzické osoby, které se pro účely veřejné správy nazývají veřejní zaměstnanci. Jejich postavení je charakterizováno zaměstnaneckým poměrem ke státu, odborným zajišťováním veřejných úkolů, pobíráním platu z veřejných prostředků a zákonem danými zvláštními právy a povinnostmi. Těmito znaky jsou zaměstnanci ve veřejné správě odlišeni od zaměstnanců v soukromé sféře (Trykar, 2008, s 11, 16, 40).

Uskutečňování veřejné správy klade vysoké požadavky na odbornost veřejných zaměstnanců a na jejich celkový osobnostní růst. K zajištění těchto požadavků napomáhá systém vzdělávání ve všech oblastech působení veřejných zaměstnanců. Podle Trykara (2008, s. 20, 21, 53, 73) představuje vzdělávání nejdůležitější prvek při uskutečňování reforem

veřejné správy a pracovníci tvoří významný potenciál každého úřadu. Klade důraz na ucelený systém vzdělávání, právo úředníka na vzdělávání a jeho povinnost vzdělávat se, i na požadavky moderní personalistiky.

„V České republice je vzdělávání pracovníků ve veřejné správě upraveno zákoníkem práce a zvláštními předpisy pro jednotlivé skupiny zaměstnanců. Pro zaměstnance vykonávající v úřadech státní službu platí dokument Pravidla vzdělávání zaměstnanců ve správních orgánech, pro úředníky územních samosprávných celků zákon o úřednících územních samosprávných celků“ (Cibáková, Malý, 2009, s. 85).

Jelikož správu daní vykonávají dle § 10 daňového řádu správní orgány nebo jiné státní orgány jako orgány veřejné moci, je zřejmé, že vzdělávání správců daně je upraveno jednak ustanoveními zákoníku práce č. 262/2006 Sb. a dále pak Usnesením vlády ČR č. 1542 ze dne 30. 11. 2005 o Pravidlech vzdělávání zaměstnanců ve správních úřadech. Jednotná právní úprava vzdělávání pro všechny skupiny veřejných zaměstnanců je zakotvena v zákoně č. 218/2002 Sb., o službě státních zaměstnanců ve správních úřadech a odměňování těchto zaměstnanců a ostatních zaměstnanců ve správních úřadech (služební zákon), který však dosud nevstoupil v účinnost ve všech svých částech. Požadavky moderního vzdělávání ve veřejné správě nejvíce naplňuje zákon č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků a o změně některých zákonů. Upravuje zejména zásady etiky ve veřejné správě a systém povinného vzdělávání úředníků územních samosprávných celků. Dle názoru Horzinkové, Novotného (2010, s. 77) jde o první zákon, který komplexně řeší oblast profesního celoživotního vzdělávání určité skupiny zaměstnanců veřejné správy a nařizuje vzdělávání jako povinnost.

5.2 Vzdělávání správce daně v procesu celoživotního učení

Celoživotní učení je v rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady EU č. 1720/2006 ES ze dne 15. 11. 2006, kterým se zavádí akční program v oblasti celoživotního učení, definováno jako *„veškeré všeobecné vzdělávání, učení v průběhu života, jejich výsledkem je zdokonalení znalostí, dovedností a schopností v osobní, občanské, sociální nebo se zaměstnáním související perspektivě“ (Veteška, Tureckiová, 2008, s. 13).*

Dle Palána (2002, s. 28) celoživotní učení představuje *„zásadní změnu pojetí celého vzdělávání, kdy všechny možnosti učení - ať už v tradičních vzdělávacích institucích v rámci vzdělávacího systému či mimo ně – jsou chápány jako jediný propojený celek, který dovoluje*

rozmanité a četné přechody mezi vzděláváním a zaměstnáním a získávání stejné kvalifikace a kompetence různými cestami a kdykoli v průběhu života“.

Celoživotní vzdělávání dle Mužíka (1999, s. 4) je rovněž chápáno jako propojený celek, který probíhá v těchto etapách:

- předškolní výchova a vzdělávání,
- základní výchova a vzdělávání po dobu povinné školní docházky na základních školách,
- všeobecné vzdělávání realizované na gymnáziích,
- profesní vzdělávání (příprava na povolání) realizované na středních odborných učilištích, středních odborných školách, vyšších odborných školách a školách vysokých,
- vzdělávání dospělých zahrnující období jejich produktivního věku i období skončení jejich ekonomické aktivity.

Vzdělávání dospělých představuje významnou součást celoživotního vzdělávání a zahrnuje školní vzdělávání, další profesní vzdělávání, občanské, zájmové vzdělávání a vzdělávání seniorů (Bednaříková, 2006, s. 56, 57).

Školní vzdělávání dle Bednaříkové (2006, s. 56) umožňuje dospělé populaci získat takový druh a stupeň vzdělání, který se běžně nabývá v mládí. Toto studium se realizuje souběžně se zaměstnáním dospělých účastníků jako večerní, dálkové, externí, distanční nebo kombinované studium.

Občanské a zájmové vzdělávání usiluje o kultivaci člověka v roli občana a pomáhá naplňovat volný čas dospělé populace. Jeho obsah je ovlivňován zaměřením a hodnotovou orientací dospělých jedinců (Bednaříková, 2006 s. 56).

„Další profesní vzdělávání je zpravidla vázáno na profesi, resp. pracovní pozici, a role dospělého a tím i na jeho ekonomickou aktivitu. Jeho podstatou je vytváření a udržování pokud možno optimálního souladu mezi kvalifikací subjektivní (reálná způsobilost jednotlivce) a kvalifikací objektivní (nároky na výkon konkrétní profesní pozice). Do této oblasti spadá i vzdělávání rekvalifikační, tj. pokud člověk musí v průběhu svého pracovního života změnit svoji původní kvalifikaci“ (Mužík, 1999, s. 5). Vzdělávání zaměstnanců veřejné správy v souvislosti se zavedením daňového řádu je realizováno zejména prostřednictvím dalšího profesního vzdělávání. V této souvislosti je možné dle Mužíka (1999, s. 7) *„další, zejména profesně orientované, vzdělávání z hlediska jejich odběratelů označit jako investici. Za odběratele je možno považovat jak zaměstnavatele (např. úřady a instituce veřejné správy), tak zaměstnance (např. zaměstnance veřejné správy).*

Z tohoto hlediska je možno investice dělit na prvotní, kdy se jedná o základní vstup do problematiky, který je nutný pro další rozvoj pracovníků (např. vstupní vzdělávání úředníků veřejné správy). Další typ investice je nahrazovací, kdy má další vzdělávání za cíl obnovit pracovníkovi do určité míry zastaralé informace, vědomosti, dovednosti (např. prohlubování kvalifikace úředníků veřejné správy). Třetí typ investic do vzdělávání jsou investice rozšiřovací, kdy výuka je koncipována jako rozvedení, prohloubení znalostí či schopností pracovníků (např. kurzy rozšiřování kvalifikace úředníků či kurzy pro vedoucí úředníky veřejné správy)“.

„Celoživotní vzdělávání je zaměřeno na celkový osobní rozvoj člověka, na posilování všech jeho rolí – pracovních i občanských“ (Palán, 2007, s. 50). Globalizace, demografický vývoj, rozvoj informačních a komunikačních technologií, mobilita profesí, růst nezaměstnanosti, informační exploze a další jevy mění i nároky na vzdělanost dospělých lidí. Celoživotní vzdělávání je realizováno prostřednictvím vzdělávání formálního, neformálního a informálního. Formální vzdělávání se realizuje ve vzdělávacích institucích, které poskytují určitý stupeň vzdělání a absolvování je doloženo určitým certifikátem. Neformální vzdělávání je realizováno jako organizované a systematické vzdělávání mimo formální vzdělávací systém. Je zaměřeno na určité skupiny populace, cílem je poznání a řešení potřeb a problémů frekventantů, nikoliv formální kvalifikace. Informální vzdělávání (spíše učení) je neorganizované, nesystematické a institucionálně nekoordinované. Jedná se o získávání poznatků, dovedností, zkušeností a postojů z každodenního života, z prostředí, z kontaktů s lidmi (Bednaříková, 2006, s. 58). Vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů se uskutečňuje jako formální vzdělávání, ale také jako vzdělávání neformální a informální.

5.3 Struktura a obsah vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů

Základním předpokladem fungování jakékoliv organizace jsou nezbytné základní zdroje materiální, finanční a lidské. Nejdůležitější jsou zdroje lidské, protože ostatní dva zdroje uvádějí do pohybu a determinují jejich využívání. Proto je řízení lidských zdrojů a jejich neustálé zkvalitňování především vzděláváním, základním úkolem podnikového managementu (Palán, 2002, s. 112, 113). Lidské zdroje se podílí na tvorbě lidského kapitálu,

který je dle Palána (2002, s. 113) definován jako „*zásoba znalostí a dovedností ztělesněných v pracovní síle, jež jsou výsledkem vzdělávání a praxe*“.

Přijetí daňového řádu vyvolalo v naší společnosti, zejména však u pracovníků veřejné správy, potřebu dalšího profesního vzdělávání. Dle Mužíka (1999, s. 8) je „*potřeba profesního vzdělávání člověkem pociťovaný nedostatek informací, vědomostí nebo návyků. Potřeba dalšího vzdělávání roste tím více, čím dynamičtěji se mění okolí. S plánováním a řízením lidských zdrojů úzce souvisí firemní vzdělávání, jehož význam narůstá v důsledku společenských změn*“.

„*Firemní neboli podnikové vzdělávání je vzdělávací proces organizovaný podnikem/firmou. Zahrnuje jak vzdělávání v podniku (interní, vnitropodnikové vzdělávání organizované podnikem ve vlastním vzdělávacím zařízení nebo na pracovišti), tak i vzdělávání mimo podnik (externí vzdělávání, vzdělávání na objednávku ve specializovaném vzdělávacím zařízení nebo ve škole)*“ (Bartoňková, 2010, s. 16). Firemní neboli podnikové vzdělávání zahrnuje zejména vzdělávání v rámci adaptačního procesu a přípravu pracovníků k pracovní činnosti, prohlubování kvalifikace-doškolení, rekvalifikaci-přeškolení, profesní rehabilitaci a zvyšování kvalifikace (Bartoňková, 2010, s. 17).

Struktura a obsah vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů vychází z usnesení vlády ze dne 30. 11. 2005 č. 1542 o Pravidlech vzdělávání zaměstnanců ve správních úřadech (dále jen Pravidla) a je realizováno jako vzdělávání vstupní a prohlubující. Vstupní vzdělávání zahrnuje vstupní vzdělávání úvodní a vstupní vzdělávání následné. Prohlubující vzdělávání zahrnuje manažerské vzdělávání, jazykové vzdělávání a vzdělávání v dalších oblastech (Pravidla, 2005, s. 4). „*Ve vzdělávání zaměstnanců se uplatňují principy kontinuity vzdělávání, prostupnosti a uznávání vzdělání, variability obsahu a forem vzdělávání, kombinace vzdělávání podle Pravidel a jiného profesního vzdělávání, plurality subjektů vzdělávání*“ (Pravidla, 2005, s. 4).

Postup při realizaci vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů stanoví Směrnice generálního ředitele č. 9/2011 ze dne 21.12.2011 (dále jen Směrnice). Podle tohoto interního předpisu se v souladu s Pravidly vstupní vzdělávání úvodní zahajuje bezprostředně po vzniku zaměstnaneckého vztahu a ukončuje se do tří měsíců od jeho vzniku. Cílem tohoto vzdělávání je zprostředkovat přijímanému zaměstnanci informace a znalosti směřující k osvojení základních dovedností pro způsobilost vykonávat činnosti ve státní správě. Vstupní vzdělávání úvodní je pro nově přijímané zaměstnance povinné a je zajišťováno správním úřadem (Pravidla, 2005, s. 5).

Vstupní vzdělávání následně se zahajuje nejdříve po absolvování vstupního vzdělávání úvodního a ukončuje se nejpozději do 12 měsíců od vzniku zaměstnaneckého vztahu. Vzdělávacím cílem je seznámit se základy právního systému ČR, s fungováním systému veřejné správy, uvést do problematiky veřejných financí, poskytnout základní znalosti o Evropské unii a informovat o technikách efektivní komunikace. Vstupní vzdělávání následně je realizováno prostřednictvím e-learningové aplikace (Pravidla, 2005, s. 5, 6, 10).

Na vstupní vzdělávání následně navazuje vzdělávání prohlubující zaměřené na odborné profesní vzdělávání, manažerské vzdělávání, jazykové vzdělávání a nadstavbové vzdělávání v dalších oblastech (Směrnice, s. 9, 10).

Odborné profesní vzdělávání probíhá pro zaměstnance v rámci trojstupňového odborného vzdělávání. První stupeň odborného profesního vzdělávání se realizuje povinně do 12 měsíců od vzniku pracovněprávního vztahu ke Generálnímu finančnímu ředitelství. Druhý a třetí stupeň odborného profesního vzdělávání zahrnuje nepovinné odborné a odborné specializační kurzy, kterých se zaměstnanci účastní po uplynutí nejméně jednoho roku trvání pracovněprávního vztahu ke Generálnímu finančnímu ředitelství a opakovaně při změně osnov příslušného kurzu nebo například v důsledku legislativních změn (Směrnice, s. 9, 10).

Manažerské vzdělávání se realizuje jako vzdělávání vedoucích zaměstnanců všech stupňů řízení ústředních finančních orgánů a představuje nadstavbu trojstupňového interního systému vzdělávání. Jedná se o nepovinné kurzy pro vedoucí zaměstnance, jejichž cílem je vytvořit základní předpoklady pro výkon manažerských pozic (Směrnice, s. 11).

Zajištění jazykového vzdělávání zaměstnanců je plně v kompetenci ředitelů jednotlivých finančních ředitelství a to v rozsahu, který jim umožňuje rozpočet pro oblast vzdělávání. Studium cizích jazyků je umožněno zaměstnancům, pokud vykonávaná pracovní činnost tyto znalosti vyžaduje (Směrnice, s. 11 - 13).

„Na trojstupňový systém interního vzdělávání navazuje nadstavbové vzdělávání, které zahrnuje odborné aktualizací vzdělávání, vzdělávání metodiků, vzdělávání v oblasti nadaňových agend a vzdělávání lektorů. Cílem odborného aktualizacího vzdělávání je seznámení s legislativními, účetními a daňovými změnami“ (Směrnice, s. 13, 14).

Zaměstnanci zařazení na Generálním finančním ředitelství a Specializovaném finančním úřadu se mohou zúčastnit externích vzdělávacích akcí a to v případě, že téma této akce není v příslušném učebním období předmětem kurzu v systému vzdělávání zaměstnanců. Zaměstnanci zařazení na finančních ředitelstvích a finančních úřadech se mohou zúčastnit externích vzdělávacích akcí za předpokladu, že příslušné finanční ředitelství má k dispozici finanční prostředky vyčleněné na takové vzdělávací akce (Směrnice, s. 14).

ČÁST PRAKTICKÁ

6 Aplikace legislativní změny v obecné části správy daní

Cílem praktické části práce je analýza nejvýznamnějších rozdílů a změn, které vyplynuly z ukončení platnosti ZSDP a zavedení nové procesní normy daňového řádu. Jelikož daňový řád samostatně vymezuje práva a povinnosti při správě daní jednak správcům daně a jednak osobám zúčastněným na řízení, odlišnosti nové právní úpravy jsou popsány jednak z pohledu správce daně a jednak z pohledu daňových subjektů, tedy poplatníků, plátců daně nebo jejich právních nástupců. Zákonem oddělené postavení správců daně a daňových subjektů má přímou souvislost se zavedením tzv. klientského přístupu, kdy správce daně vystupuje v roli poskytovatele a daňový subjekt v roli příjemce veřejné služby. Nově zavedené instituty a pojmy byly vysvětleny v teoretické části a nejvýznamnější věcné změny týkající se výkonu správy daní jsou náplní části praktické. Analýza rozdílů obou procesních norem vychází z popisu a srovnání těchto ustanovení zákonů, které byly změněny a využívá přitom osobní zkušenost správce daně při výběru daní. Změny postihují nejvíce problematické oblasti správy daní, se kterými se lze v běžné praxi setkat jako je doručování, lhůty, samotné daňové řízení a opravné prostředky. Kriteériem pro posouzení novinek při výkonu správy daní v souvislosti se zavedením daňového řádu je změna rozsahu práv a povinností správce daně a daňových subjektů, tak jak vyplývá z jednotlivých změn zákona. Praktická část je rozdělena do šesti kapitol. Čtyři kapitoly popisují nejvýznamnější věcné změny nové procesní normy s vymezením nových práv a povinností daňových subjektů i správců daně. V předposlední kapitole je zpracován přehled vzdělávacích akcí interního vzdělávání správce daně v návaznosti na legislativní změnu správy daní. Analýza dopadu změn v souvislosti s účinností daňového řádu na inkaso daňových příjmů v České republice je náplní poslední, jedenácté kapitoly. Šestá kapitola je zaměřena na změny, které postihují všechny oblasti daňového procesu a mohou tedy ovlivňovat výsledek všech řízení správy daní.

6.1 Doručování

Daňový řád na rozdíl od ZSDP stanovuje priority při doručování. Upřednostnění některých způsobů doručení vychází z uplatňování zásad správy daní a to zejména hospodárnosti a rychlosti. Daňový řád preferuje doručování písemnosti při ústním jednání nebo doručování písemností elektronicky, prostřednictvím datových schránek. Prioritním z hlediska uplatňování zásady hospodárnosti se jeví forma doručení při ústním jednání nebo

při jiném úkonu, kdy se doručení prokazuje podpisem úřední osoby i adresáta v protokolu. Na stejnou úroveň jako doručování při ústním jednání zákon nově staví elektronické doručování, jehož uplatnění je podmíněno existencí datových schránek. Jestliže má subjekt dle zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů zpřístupněnou datovou schránku, a nedojde-li k doručení při ústním jednání, pak musí správce daně doručovat do datové schránky, i kdyby subjekt požádal o doručení prostřednictvím poštovní zásilky. Z výše uvedeného vyplývá, že tento způsob doručení nedává na výběr správci daně ani daňovému subjektu. Elektronické doručování do značné míry snižuje náklady na správu daní a je také méně administrativně náročné. Pro daňové subjekty navíc existence datových schránek rozšiřuje možnost volby způsobu podání vůči správci daně. Zásadní změna v doručování písemností v podobě zákonného upřednostnění elektronické komunikace přináší úsporu nákladů a času jak pro správce daně, tak pro daňové subjekty.

6.2 Lhůty

Osoby zúčastněné na správě daní mají povinnost činit úkony při správě daní ve lhůtách, které stanoví zákon. Stanovení délky lhůty závisí na rozhodnutí správce daně. Daňový řád stanoví pravidla pro ukládání krátkých lhůt a nově zavádí možnost stanovit lhůtu, která je kratší než jeden den, tj. určenou počtem hodin. Tuto lhůtu nelze stanovit bez souhlasu daňového subjektu nebo třetí osoby. V praxi je použití takto krátké lhůty spíše výjimkou, nicméně zákonná možnost existuje.

§ 34 daňového řádu nově zavádí případ stavení lhůty. K této situaci dochází, pokud správce daně vyzve osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, tímto staví lhůtu ode dne vydání tohoto rozhodnutí, do dne, kdy dojde k požadované součinnosti.

ZSDP stanovil pro zachování lhůty povinnost učinit úkon u správce daně v poslední den lhůty a umožňoval tak zachovávat lhůtu i v případě podání místně a věcně nepřislušnému správci daně. Daňový řád toto ustanovení zpřísňuje a nově upravuje zachování lhůty tak, že lhůta je zachována, pokud je úkon učiněn u věcně a místně příslušného správce daně osobně, prostřednictvím zásilky nebo elektronicky. Platí ale, že pokud není úkon učiněn u věcně a místně příslušného správce daně, je lhůta zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty učiněn takový úkon u nadřízeného správce daně nebo u jiného věcně příslušného správce

daně. Například lhůta pro podání daňového přiznání nebude zachována, pokud daňový subjekt neučiní tento úkon v poslední den lhůty alespoň u věcně příslušného správce daně

Jednou z nejvýznamnějších změn v oblasti lhůt je jednoznačné nastavení lhůt pro stanovení a placení daně. Základní délka lhůty pro stanovení daně zůstává tříletá. Nově lhůta začne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou. Vymezení začátku běhu lhůty je jednoznačné oproti ZSDP, kdy bylo sporné, zda počítat tuto lhůtu od konce zdaňovacího období, kdy vznikla daňová povinnost nebo v němž vznikla daňová povinnost. Promlčecí lhůtu pro placení daní podle ZSDP mění daňový řád na lhůtu prekluzivní, když taxativně vymezuje úkony, kdy se základní šestiletá lhůta přerušuje a pak začíná běžet znovu a nebo, kdy lhůta dočasně neběží.

Změny ve lhůtách jsou poměrně rozsáhlé. Na rozdíl od velké výkladové nejednotnosti lhůt v ZSDP jsou lhůty v daňovém řádu přesně vymezeny a jejich interpretace neumožňuje více výkladů, což posiluje právní jistotu jak správců daně, tak i daňových subjektů.

6.3 Vedení spisu a jednacím jazyk

Zatímco v ZSDP není upraveno vedení spisu, daňový řád nově zavádí pojem spis a pravidla pro vedení spisu. Spis, který vede příslušný správce daně představuje souhrn všech písemností týkajících se práv a povinností jednotlivých daňových subjektů. Daňový spis se vždy vztahuje ke konkrétnímu daňovému subjektu a písemnosti zde uložené mají podobu listinné nebo datové zprávy.

Daňový spis se člení na části spisu, které se týkají jednotlivých daňových řízení, vymáhání, registrace, řízení o pořádkových pokutách a vyhledávání. Písemnosti, které patří do části vyhledávací tvoří neveřejnou část spisu a nelze do nich nahlížet. Tyto písemnosti byly podle ZSDP často předmětem sporů, jelikož se jednalo zejména o různé pomůcky, úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, které napomáhaly správcům daně nést důkazní břemeno. Proto daňový řád taxativně určuje písemnosti, které může správce daně do této části spisu zařadit a také ponechává možnost v odůvodněných případech nahlédnout i do písemností ve vyhledávací části spisu.

Postavením listinné a elektronické písemnosti na stejnou úroveň, zároveň daňový řád do budoucna předjímá existenci elektronického spisu. Současné vedení spisu, kdy každá písemnost již musí být evidována zařazením do složky jak v listinné tak elektronické podobě, dává zákonný předpoklad pro budoucí vedení elektronického spisu.

Jednacím jazykem při správě daní podle daňového řádu je pouze český jazyk. Dle ZSDP byla jednacím jazykem i slovenština. Také podání musí být předložena v jednacím jazyce s výjimkou písemností, které jsou vyhotoveny v jiném než českém jazyce. Ty pak musí být předloženy jak v originále, tak i v překladu do českého jazyka.

Daňový řád nově upravuje jednání s osobou neslyšící nebo hluchoslepu. Osobě neslyšící ustanoví správce daně na své náklady tlumočnicka znakové řeči a osobě hluchoslepé ustanoví správce daně prostředníka, který je schopen se s ní dorozumět řečí pro hluchoslepé. Pro osoby nevidomé je nově upraveno nahlížení do spisu, kdy má správce daně povinnost spis takové osobě přečíst a průvodci nevidomé osoby umožní nahlížet do spisu.

6.4 Zastupování

Také v oblasti zastupování přináší daňový řád některé změny, které jsou významné jak pro správce daně, tak pro daňové subjekty. Na rozdíl od ZSDP jsou právnické osoby oprávněny pověřit svého zaměstnance nebo jinou fyzickou osobu, která vykonává její činnost, aby jednala jejím jménem před správcem daně v rozsahu tohoto oprávnění. Takovou osobou může být nově například účetní firmy.

Osoba zúčastněná na správě daní tedy daňový subjekt nebo třetí osoby si mohou zvolit svého zástupce a daňový řád přesně určuje, koho lze zmocnit k zastupování. Zástupcem v tomto případě může být zákonný zástupce, ustanovený zástupce, zmocněnec, společný zmocněnec, společný zástupce a prokurista. Rozdíl oproti předchozí právní úpravě je, že rozhodnutí o ustanovení zástupce lze vydat jen s předchozím souhlasem předpokládaného zástupce.

Daňový řád se zavedením nového vymezení plné moci zavádí v § 41 doručování pouze zástupci a to v rozsahu jeho zmocnění, je to rozdíl proti ZSDP, kdy se doručovalo zmocněnci i zmocniteli. Stále platí, že v téže věci může být současně zvolen jeden zmocněnec. Nově ale není dle daňovém řádu zakázáno zastupovat více daňových subjektů před jedním správcem daně zástupcem, který není daňovým poradcem nebo advokátem.

6.5 Daňová kontrola

V ustanoveních týkajících se daňové kontroly daňový řád jasněji vymezuje pravidla pro zahajování daňových kontrol a zejména pro jejich opakování. ZSDP nebyl v tomto směru zcela jednoznačný, a proto byl správce daně často nucen odvozovat zejména z judikatury.

Dle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem, při kterém je vymezen předmět a rozsah kontroly a správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu. Pokud dojde v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, pak daňový řád nově umožňuje již nepřislušnému správci daně dokončit daňovou kontrolu, kterou zahájil. Toto ustanovení daňového řádu je zpřisňujícím opatřením vůči daňovým subjektům. V době platnosti ZSDP některé daňové subjekty využívali možnost přesídlit firmu nebo změnit adresu bydliště, pokud u nich probíhala obsahově rozsáhlá daňová kontrola a blížila se k závěru. Daňový řád ustanovením § 87 odst. 1 spekulativní chování daňových subjektů výrazně omezuje a posiluje právní jistotu správců daně.

Daňový řád také na rozdíl od ZSDP jasně určuje podmínky, za jakých může dojít k opakování daňové kontroly. K opakování daňové kontroly může dojít pouze ve dvou případech. První důvod, kdy může správce daně zahájit znovu kontrolu je zjištění nových skutečností nebo důkazů a to takových, které nemohly být uplatněny v původní daňové kontrole. Druhým důvodem pro opětovné zahájení daňové kontroly je změna tvrzení daňového subjektu, nejčastěji podání dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování. Správce daně má zákonem danou povinnost seznámit daňový subjekt s důvody pro zahájení daňové kontroly. I zde přináší změna procesní normy zvýšení právní jistoty jak správců daně, tak i daňových subjektů.

6.6 Změny v opravných prostředcích

Opravné prostředky poskytují správcům daně, ale zejména daňovým subjektům možnost domoci se změny určitého rozhodnutí ve svůj prospěch. ZSDP dělil opravné prostředky na řádné a mimořádné. Odvolání, stížnost, námitka reklamace jako řádné opravné prostředky směřovaly proti rozhodnutí, které dosud nenabývalo právní moci. Obnovu řízení,

prominutí daně, přezkoumání rozhodnutí a opravy zřejmých omylů a nesprávností jako mimořádné opravné prostředky bylo možné využít ke změně pravomocného rozhodnutí.

Řádné opravné prostředky	Mimořádné opravné prostředky	Další prostředky ochrany při správě daní
1. Odvolání - § 48 2. Stížnost - § 51 3. Námitka - § 52 4. Reklamace - § 53	1. Obnova řízení - § 54 2. Prominutí daně - § 55a 3. Přezkoumání daňových rozhodnutí - § 55b 4. Opravy zřejmých omylů a nesprávností - § 56	1. Námitka proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole - § 16 2. Prominutí daňového nedoplatku - § 65 3. Stížnost - § 99 4. Neplatnost rozhodnutí - § 32 odst. 7

Tabulka č. 1: Opravné prostředky dle ZSDP
Zdroj: vlastní

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že ZSDP kromě řádných a mimořádných opravných prostředků umožňoval také uplatnění dalších prostředků ochrany při správě daní. Daňový řád oproti ZSDP zavádí nové členění opravných prostředků na řádné, mimořádné, dozorčí a upravuje také další prostředky na ochranu osob zúčastněných na správě daní.

Mezi řádné opravné prostředky řadí daňový řád kromě odvolání nově i rozklad, kterým je možné napadnout rozhodnutí vydané ústředním správním orgánem např. Ministerstvem financí. Odvolat se dle ZSDP bylo možné jen proti rozhodnutím, u nichž to stanovil zákon, dle daňového řádu je naopak možné uplatnit odvolání vždy, pokud není výslovně stanoven opak.

Jako mimořádný opravný prostředek obsahuje daňový řád pouze návrh na povolení obnovy řízení, který může uplatnit příjemce rozhodnutí, tedy daňový subjekt. Jako dozorčí opravné prostředky uvádí daňový řád nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí, které uplatňuje správce daně z úřední povinnosti. Daňový subjekt může tedy dosáhnout změny nebo zrušení napadeného rozhodnutí za použití řádných a mimořádných opravných prostředků. Nápravu rozhodnutí z úřední povinnosti tj. ze strany správy daně lze uskutečnit dozorčími opravnými prostředky. Pro daňový subjekt je u dozorčích opravných prostředků významné, že může pouze podat podnět, ale nemá právní nárok na projednání věci.

Daňový řád také disponuje instituty, které nenesou označení opravné prostředky, ale mají povahu opravných prostředků, protože jejich prostřednictvím může daňový subjekt dosáhnout změny nebo zrušení rozhodnutí, může se bránit proti postupům správce daně nebo jeho zaměstnanců, případně může dosáhnout zrušení nebo změnu následků úkonů správce daně.

Řádné opravné Prostředky	Mimořádné opravné prostředky	Dozorčí opravné prostředky	Další prostředky ochrany při správě daní
1. Odvolání § 109 až 116 2. Rozklad § 108 odst. 2	1. Návrh na povolení obnovy řízení § 117 až 120	1. Nařízení obnovy řízení § 117 až 120 2. Nařízení přezkoumání rozhodnutí § 121 až 123	1. Prominutí daně § 259, § 260 2. Ochrana před nečinností správce daně § 38 3. Námitka § 159 4. Stížnost § 261 5. Stížnost na postup plátce daně § 237 6. Posečkání § 156 a § 157 7. Prohlášení nicotnosti rozhodnutí § 105 8. Žádost o prodloužení lhůty § 36 9. Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav § 37 10. Žádost o vyslovení neúčinnosti doručení § 48

Tabulka č. 2: Opravné prostředky dle daňového řádu
Zdroj: vlastní

Pro lepší přehled o řádných, mimořádných, dozorčích opravných prostředcích a ostatních prostředcích ochrany při správě daní je na tomto místě uvedena tabulka s přehledem všech opravných prostředků dle daňového řádu. Z jejich výčtu je zřejmé, že zákonodárce výrazně posílil právo daňových subjektů domoci se změny nebo opravy rozhodnutí správce daně a to zejména pomocí ostatních prostředků ochrany, jejichž počet narostl ze čtyř dle ZSDP na deset, které umožňuje daňový řád.

7 Realizace základního cíle správy daní

Zvláštní část o správě daní zahrnuje řízení, v jejichž průběhu dochází k uskutečňování základního cíle správy daní, tedy správné zjištění, stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Je pochopitelné, že i zde daňový řád přináší hodně významných změn. Následující kapitola představí změny v řízení nalézacím, při placení daní a vymáhání daní.

7.1 Nalézací řízení

Jak již bylo řečeno, v rámci nalézacího řízení jde o správné zjištění a stanovení daně. Daňový řád v této oblasti zavádí novou legislativní zkratku řádné a dodatečné daňové tvrzení, dále stanovuje jeho povinné náležitosti a také lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení. Zásadní novinkou ve věci stanovení daně ať už vyměřením nebo doměřením je náhradní lhůta splatnosti v případě, že správce daně vyměří daň vyšší než daň dle tvrzení daňového subjektu. Rozdíl takto stanovené daně je splatný v náhradní lhůtě a to do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru. Náhradní lhůta splatnosti představuje na jedné straně výhodu pro daňový subjekt, neboť mu prodlužuje dobu pro zaplacení daně o dobu než platební výměr nabude právní moci plus 15 dní, ale jelikož se jedná o lhůtu náhradní, tak úrok z prodlení se počítá i nadále od data původní splatnosti. Pro správce daně je podstatné, že náhradní lhůta splatnosti je rozdílným institutem oproti odkladnému účinku odvolání dle ZSDP, kdy v případě vrácení daně z titulu úspěchu daňového subjektu při odvolacím řízení byly uhrazené prostředky vráceny i s příslušným úrokem. Posunutá splatnost daně dle daňového řádu má sice stejné účinky jako odkladný účinek odvolání, ale vždy se týká jen rozdílu mezi částku daně daňovým subjektem tvrzenou a správcem daně vyměřenou nad rámec tvrzení nebo doměřenou správcem daně.

Oproti ZSDP přináší daňový řád možnost podat dodatečně daňové přiznání nebo vyúčtování na daň nižší a to v případě, že vyšly najevo nové skutečnosti, které lze prokázat novými důkazy. Platí také, že tyto nové skutečnosti by měly mít vliv na výši stanovené daně, tzn. že existuje rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti, odpočtu nebo ztrátě. Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na nižší daň má dle daňového řádu přednost před obnovou řízení, jak vyplývá z ustanovení § 141 odst. 2 a § 117 odst.2. Pro daňový subjekt i správce daně je tato úprava výhodnější z hlediska zrychlení daňového řízení.

7.2 Placení daní

V oblasti placení daní dochází s platností daňového řádu ke zlepšení postavení daňových subjektů a to zejména tím, že je nově koncipováno pořadí úhrady daní na osobních daňových účtech daňových subjektů vymezením priorit. Nově daňový řád předřazuje úhradu nedoplatku na dani před úhradu nedoplatku jejího příslušenství. V praxi to znamená, že daňovému subjektu je nejdříve umožněno zaplatit dlužnou daň, tím dochází k zastavení jejího úročení a teprve potom správce daně vyžaduje uhrazení příslušenství daně, což ZSDP neumožňoval. Pokud daňový subjekt disponoval několika nedoplatky na dani, tedy i na příslušenství, potom při vzniku nové daňové povinnosti a její úhradě byla tato použita na úhradu nejstarších nedoplatků jak na dani, tak i na příslušenství daně. Daňový subjekt byl v nevýhodě, protože mu začal běžet úrok z prodlení z nové daňové povinnosti, i když tuto uhradil. Z ustanovení § 152 odst. 1 daňového řádu tedy jednoznačně vyplývá, že úhrady nedoplatků na dani jsou předřazeny úhradám nedoplatků na jejím příslušenství.

Speciální režim úhrady daňových nedoplatků se uplatňuje při úhradě daňového nedoplatku ručitelem, kdy platba ručitele je úhradou nedoplatku daňového subjektu, za který ručitel ručí, bez ohledu na existenci dalších daňových nedoplatků.

Dalším institutem při placení daní zlepšujícím postavení daňových subjektů je posečkání. Daňový řád nově zavádí možnost povolit posečkání daňovému subjektu nejen na žádost, ale i z moci úřední. Rozdíl proti předchozí právní úpravě tohoto institutu představuje pravomoc správce daně upustit od předepsání úroku z posečkání pro ztížené ekonomické nebo sociální poměry a také možnost povolit posečkání zpětně. Nelze tedy daňový subjekt zbavit povinnosti uhradit daň, ale pokud je posečkání povoleno ode dne splatnosti daně a zároveň lze z výše uvedených důvodů upustit od předepsání úroku z posečkání, pak daňovému subjektu nevzniká úrok z prodlení.

7.3 Vymáhání daní a daňová exekuce

V oblasti vymáhání daní souvisí přijetí daňového řádu se zavedením pravidla, podle kterého má správce daně povinnost při volbě způsobu vymáhání dbát na to, aby náklady spojené s vymáháním nebyly neúměrně vyšší než vymáhaný nedoplatek. Zákonodárce byl v případě ustanovení § 175 odst. 2 daňového řádu veden snahou omezit počet případů, kdy je zahájena daňová exekuce pro částku nedoplatku, která se svou výší blíží částce

minimálních exekučních nákladů tj. 500 Kč a tím dochází ke vzniku další platební povinnosti spočívající v úhradě nákladů exekuce.

Pro účely vedení daňové exekuce stanoví nově daňový řád vztah k z.č. 99/1963 Sb. občanský soudní řád (dále jen občanský soudní řád). Podle ZSDP postupoval správce daně při daňové exekuci přiměřeně s použitím občanského soudního řádu. Ustanovení § 177 daňového řádu upravuje pravomoci správce daně při vedení daňové exekuce a stanoví, že při daňové exekuci se postupuje podle občanského soudního řádu. Při vedení daňové exekuce se využijí zejména ta ustanovení občanského soudního řádu, kterými jsou upraveny povinnosti poddlužníků např. plátce mzdy nebo poskytovatele platebních služeb.

V daňovém řádu je jasněji a přehledněji vymezen postup správce daně při dražbě na rozdíl od ZSDP, kdy přiměřená aplikace občanského soudního řádu byla problematická. Dle daňového řádu dochází ke sjednocení postupu s občanským soudním řádem a to vede k posílení právní jistoty jak na straně daňových subjektů – dlužníků, tak i na straně správce daně.

8 Sankční následky porušení povinností při správě daní

Při správě daní může dojít k porušení povinností a to jak ze strany daňového subjektu, tak i ze strany správce daně. Část čtvrtá daňového řádu obsahuje uceleně ustanovení, která upravují sankční následky porušení povinností při správě daní.

8.1 Pokuta za opožděné tvrzení daně

Daňový řád nově zavádí institut pokuty za opožděné tvrzení daně a nahrazuje jím sankci zvýšení daně při nepodání daňového přiznání dle ZSDP, kdy správce daně mohl tuto sankci uplatnit, ale nemusel. Pokuta za opožděné tvrzení daně vzniká přímo ze zákona na základě ustanovení § 250 daňového řádu v případě, kdy daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení po zákonem stanovené lhůtě nebo nepodá vůbec. Správce daně na rozdíl od ZSDP nemá žádnou pravomoc tuto situaci ovlivnit. Na uvážení správce daně rovněž není závislá ani výše pokuty, když její výše činí stanovené procento z částky daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, minimálně však 500 Kč a maximálně 300 000 Kč. Pro daňové subjekty představuje tato sankce velké zpřísnění oproti ZSDP, jelikož daňový řád nenabízí žádnou možnost zmírnění. Velmi tvrdé se stanovení pokuty za opožděné tvrzení daně jeví v případech, kdy výše daňové povinnosti nedosahuje minimální částky pokuty nebo je dokonce nulová.

8.2 Úrok z prodlení

Úrok z prodlení není novým institutem, který daňový řád zavádí, ale nově jsou zde zakotvena některá liberující ustanovení ve prospěch daňových subjektů.

Daňovému subjektu nově vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení dle ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu za každý den prodlení od pátého pracovního dne, který následuje po dni splatnosti až do dne platby včetně. Zavedení tohoto opatření souvisí se skutečností, že daň je uhrazena až dnem připsání na účet správce daně. Zákonodárce zde bere v úvahu určité časové komplikace spojené s bankovními transakcemi, které mohou mít za následek zpoždění

platby a zmíněných pět pracovních dní je jakýmsi bonusem, který dává prostor pro včasné uhrazení daňové povinnosti nedoprovázené sankcí.

8.3 Porušení mlčenlivosti a pořádková pokuta

Při správě daní dochází k porušení povinnosti mlčenlivosti a z ustanovení § 246 daňového řádu je zřejmé, že pokud k takovému jednání dojde ať už ze strany osob zúčastněných na správě daní nebo ze strany správce daně, jedná se o přešupek dle zákona o přestupcích č. 200/1990 Sb (dále jen zákon o přestupcích). Při aplikaci této sankce se postupuje podle zákona o přestupcích a podle správního řádu. Výše pokuty zůstává stejná jako dle ZSDP 500000 Kč a příslušným k projednání přestupku je správce daně nejbliže nadřízený.

Pořádkovou pokutou dle § 247 daňového řádu lze postihnout dvě kategorie jednání a to jednání ztěžující průběh jednání v podobě rušení pořádku, neuposlechnutí úřední osoby nebo urážlivého chování nebo jednání, které závažným způsobem maří správu daní. Účelem této sankce není trest, ale spíše vynucení si požadovaného stavu. Prokazování urážlivého chování nebo maření správy daní je problematické, neboť ne každé jednání, které neprobíhá zcela standardně je možné považovat za maření správy daní, proto je zde kladen velký důraz na důkladné správní uvážení správce daně před uložením pořádkové pokuty.

9 Prostředky ochrany osob zúčastněných na správě daní

Část pátá daňového řádu obsahuje ustanovení, ze kterých je zřejmé, kdy se použije nová právní úprava a kdy se po přechodnou dobu bude vycházet z textu ZSDP. Do této části jsou zařazeny také dva instituty, které novou právní úpravou doznaly určitých změn a tvoří obsah poslední kapitoly. Jde o prominutí daně, které získalo amnestijní charakter a také stížnost jako obecný prostředek ochrany osob zúčastněných na správě daní.

9.1 Prominutí daně

Prominutí daně a jejího příslušenství je v daňovém řádu upraveno dvojím způsobem. Jednak pravomoc k promíjení daně a jejího příslušenství zakládají některé jiné daňové zákony, například § 25 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, kdy lze požádat o prominutí daně například z důvodu odstoupení od kupní smlouvy na základě žádosti nebo z moci úřední.

Druhý způsob prominutí daně je řešen ustanovením § 260 daňového řádu. Na tomto místě daňový řád upravuje specifickou pravomoc ministra financí, který může prominout daň pouze ze dvou důvodů. Za prvé, pokud půjde o nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů a za druhé při mimořádných, zejména živelných událostech. Nově důvodem k prominutí daně nebude odstranění tvrdosti zákona a rozhodnutí ministra o prominutí daně nebo příslušenství se bude vztahovat na všechny daňové subjekty, kterých se bude důvod prominutí týkat. Taková rozhodnutí ministra budou zveřejňována ve Finančním zpravodaji. Daň ani její příslušenství tedy nebude možné prominout na základě individuálních žádostí, ale pouze hromadně celému okruhu daňových subjektů. Zákonodárce vycházel z předpokladu, že existence nesrovnalostí v daňových zákonech nebo živelná pohroma se svou povahou vždy dotknou většího okruhu subjektů. Výrazné omezení pravomoci ministra k promíjení daní a jejich příslušenství si klade za cíl předcházet pochybnostem o zneužití institutu promíjení.

9.2 Stížnost

Dle § 261 daňového řádu může stížnost nově směřovat proti nevhodnému chování správce daně v úředním styku nebo proti nevhodnému postupu správce daně. Uplatnění stížnosti by pro stěžovatele nemělo znamenat žádnou újmu. Tento institut představuje pro

správce daně dodržování a naplnění jedné ze základních zásad správy daní, která vychází z nutnosti vyvarovat se při jakémkoli řízení nezdvořilého chování. Daňové subjekty mohou stížnost využít v případě, že jim daňový řád neposkytuje jiný prostředek ochrany při správě daní, zejména opravný prostředek nebo jiný institut s povahou opravného prostředku.

10 Aplikace změn správy daní do vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů

Realizace správy daní podle nově zavedené právní normy, daňového řádu vyžadovala také provedení změn v zaměření udržovacích, obnovovacích a procvičovacích kurzů v rámci interního vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů.

10.1 Organizace a realizace vzdělávacích akcí

Závazné postupy při realizaci a organizaci vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů stanoví Směrnice generálního ředitele č. 9/2011. Interní vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů se řídí metodickými pokyny vydanými Generálním finančním ředitelstvím a také schváleným programem vzdělávání na příslušné semestrální období.

Vzdělávání zaměstnanců se realizuje ve Vzdělávacím zařízení Vltava Smilovice a Vzdělávacím zařízení Přehrada Pozlovice, výjimečně se povoluje využívat pro vzdělávání zaměstnanců i kapacita Vzdělávacího zařízení Státní tiskárny cenin, s.p. v Rokytnici nad Jizerou. Uskutečňují se zde všechny vzdělávací akce v rámci interního profesního vzdělávání, dále některé regionální akce specializovaného finančního úřadu a jednotlivých finančních ředitelství a také schválené vzdělávací akce ostatních externích subjektů (Směrnice, s. 15).

Plán vzdělávacích akcí se zpracovává na základě nabídky systémových kurzů zpracované jednotlivými vzdělávacími zařízeními a požadavků na uskutečnění jiných vzdělávacích akcí finančních ředitelství v souladu se stanovenými prioritami pro příslušné učební období. Rozvrh systémových kurzů a jiných vzdělávacích akcí schvaluje generální ředitel Generálního finančního ředitelství.

Jednotliví zaměstnanci jsou zařazováni na příslušné vzdělávací akce podle délky trvání pracovního poměru, podle dosaženého vzdělání a zejména podle struktury již absolvovaných kurzů. „*Vedoucí zaměstnanci ústředních finančních orgánů se při výběru účastníků řídí především dokumentem Vzestupné linie kurzů pro jednotlivé specializace zaměstnanců, dále metodickým návodem pro výběr zaměstnanců do odborně specializačních kurzů a také pedagogickou dokumentací jednotlivých kurzů*“ (Směrnice, s. 17).

10.2 Zaměření kurzů interního vzdělávání dle daňového řádu

Schválený plán vzdělávacích akcí na učební období roku 2011 a 2012 reagoval na významnou změnu spojenou s účinností daňového řádu od 1. 1. 2011 a promítl požadavky na postupné proškolení v oblasti správy daní do obsahu příslušných specializačních kurzů. Nabídka představuje devět specializačních kurzů, které poskytují ucelený přehled o problematice daňového procesu pro zaměstnance územních finančních orgánů dle jejich profesního zaměření.

Ucelený přehled o problematice daňového procesu poskytuje kurz „*OSK 146 Správa daní podle daňového řádu*“, který je určený ke vzdělávání vybraných pracovníků se širším záběrem činností a vedoucích pracovníků daňové správy, jejichž pracovní zařazení vyžaduje komplexní přehled o obecných institutech správy daní. Tento kurz neposkytuje přehled o institutech zajišťování a vymáhání daně, které jsou předmětem navazujícího speciálního kurzu „*OSK 147 Zajišťování a vymáhání podle daňového řádu*“. Tento kurz je vhodný jednak pro absolventy kurzu OSK 146 vzhledem ke komplexnosti svého zaměření, ale také jako aktualizací kurz pro zkušené pracovníky úseku vymáhání.

Kurzy „*OSK 148 Daňový řád pro pracovníky registrace*“ a „*OSK 149 Daňový řád pro pracovníky evidence daní*“ reagují na změny ve správě daní v oblasti registrace a evidence daní. Obsahují kompletní přehled ustanovení, kterými se pracovníci agendy registrace a evidence daní budou při své práci setkávat a potlačuje ty části daňového řádu, které by neměli pracovníci těchto agend běžně k práci potřebovat.

Pro pracovníky na úseku vyměřování daní jsou určeny kurzy „*OSK 150 Daňový řád pro pracovníky vyměřování*“ a „*OSK 153 Daňový řád pro pracovníky majetkových daní*“. Cílem těchto kurzů je aktualizace, prohloubení a zdokonalení znalostí nabytých v praxi se zaměřením na získání komplexního přehledu o problematice daňového procesu při výkonu vyměřování a správě majetkových daní. Pro zkušené pracovníky vykonávající v rámci majetkových daní agendu oceňování se nabízí aktualizací kurz „*OSK 155 Daňový řád pro pracovníky oceňování*“.

Právní úpravou, metodikou daňové správy a vybranou judikaturou na úseku daňové kontroly se zabývá kurz „*OSK 151 Daňový řád pro pracovníky daňové kontroly*“, který je určen zejména ke vzdělávání pracovníků na úseku daňové kontroly. Tento kurz je možné využít také pro pracovníky specializované kontroly a vyhledávání. Kurz „*OSK 152 Daňový řád pro pracovníky vymáhání*“ poskytuje ucelený přehled o problematice daňového procesu

pro pracovníky úseku vymáhání. Je zaměřen jednak na obecné procesní instituty a seznamuje také se speciální úpravou jednotlivých exekučních prostředků s přihlédnutím k úpravě občanského soudního řádu. Kurz „OSK 154 Daňový řád pro pracovníky správy odvodů za porušení rozpočtové kázně“ je určen pro pracovníky správy odvodů za porušení rozpočtové kázně a je zaměřen zejména na právní úpravu, metodiku a vybranou judikaturu daňové správy v této oblasti.

Cílem všech kurzů, které zajišťují další profesní vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů je prohloubení, aktualizace a zdokonalení již nabytých, ale také získání nových poznatků a zkušeností, které by měly zefektivnit činnost pracovníků a jejich úřadů při výkonu působnosti v daňovém řízení. Pro větší přehlednost je na tomto místě uvedena tabulka všech specializačních kurzů v souvislosti se zavedením daňového řádu.

Typ kurzu	Název specializačního kurzu
OSK 146	<i>Správa daní podle daňového řádu</i>
OSK 147	<i>Zajišťování a vymáhání podle daňového řádu</i>
OSK 148	<i>Daňový řád pro pracovníky registrace</i>
OSK 149	<i>Daňový řád pro pracovníky evidence daní</i>
OSK 150	<i>Daňový řád pro pracovníky vyměřování</i>
OSK 151	<i>Daňový řád pro pracovníky daňové kontroly</i>
OSK 153	<i>Daňový řád pro pracovníky majetkových daní</i>
OSK 154	<i>Daňový řád pro pracovníky správy odvodů za porušení rozpočtové kázně</i>
OSK 155	<i>Daňový řád pro pracovníky oceňování</i>

Tabulka č. 3: Přehled specializačních kurzů zaměřených na správu daní dle daňového řádu

Zdroj: vlastní

Další profesní vzdělávání v oblasti správy daní dle daňového řádu umožňuje zaměstnancům územních finančních orgánů odborný růst a dosažení profesionality při plnění jejich hlavního poslání, tedy řádného a včasného vybrání daní. Je cestou k dosažení bezchybné správy daní, která ovlivňuje výši daňových příjmů a jejich podíl na plnění státního rozpočtu, což je obsahem následující kapitoly.

11 Analýza inkasa vybraných druhů daňových příjmů v České republice

Bezchybná správa daní si klade za cíl správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, tak jak vyplývá z ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Nová právní úprava správy daní usiluje o co nejširší eliminaci výkladových nejasností, které ve svých důsledcích vedou k tomu, že dochází k procesním vadám umožňujícím únik z plnění daňových povinností, což má nepříznivý vliv na plnění státního rozpočtu, zejména na jeho příjmovou část. Procesní pochybení při správě daní mají za následek řadu prohraných soudních sporů, což v konečném důsledku ovlivňuje výši vybraných daní, protože daňové příjmy tvoří více než polovinu příjmů státního rozpočtu. Nejvýznamnější daňové příjmy tvoří daň z přidané hodnoty (dále jen DPH), spotřební daně, daň z příjmu právnických osob (dále jen DPPO), daň z příjmu fyzických osob (dále jen DPFO) a majetkové daně.

V této části práce bude provedena analýza inkasa nejvýznamnějších daňových příjmů České republiky za rok 2011 ve vztahu k roku 2010. Za tímto účelem budou zkoumány daňové příjmy jako součást celkových příjmů státního rozpočtu ČR. Dále bude provedena analýza inkasa daní přímých a daní nepřímých v návaznosti na kapitolu 1.3 Daňový systém ČR, kde bylo rozdělení daní popsáno. Podklady pro zpracování analýzy byly získány z internetových zdrojů Ministerstva financí, zejména z tiskové zprávy ministra financí Miroslava Kalouska ze dne 3. 1. 2012 o výsledcích rozpočtového roku 2011.

11.1 Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu v roce 2010 a 2011

Objem vybraných daní je pro stát významným ukazatelem ovlivňujícím výši celkových příjmů státního rozpočtu. Spolu s daňovými příjmy se na naplnění státního rozpočtu podílejí také pojistné na sociální zabezpečení a nedaňové a kapitálové příjmy a přijaté transfery od Evropské unie a Národního fondu. Podíl jednotlivých skupin příjmů státního rozpočtu v letech 2010 a 2011 ukazuje následující tabulka.

	Rok 2010	% z celkových příjmů	Rok 2011	% z celkových příjmů
Daňové příjmy	507,69	50,7 %	523,08	51,7 %
Pojistné SZ	355,84	35,6 %	366,84	36,2 %
Nedaňové a kapitálové příjmy, transfery	136,85	13,7 %	122,83	12,1 %
Celkové příjmy	1000,38	100,0 %	1012,75	100,0 %

Tabulka č. 4: Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu za rok 2010 a rok 2011 (údaje v mld. Kč)

Zdroj: vlastní

Daňové příjmy ve výši 523,1 mld. Kč tvořily v roce 2011 51,7 % z celkových příjmů, v roce 2010 to bylo 50,7 %, když jejich objem dosáhl výše 507,7 mld. Kč. Na celkových příjmech státního rozpočtu se dále podílejí příjmy z pojistného na sociální zabezpečení, které v roce 2011 dosáhly výše 366,8 mld. Kč, což je o 11 mld. Kč více jak v roce 2010 a tato částka představuje meziroční nárůst o 3 %. Na výši příjmů státního rozpočtu se také významně podílejí nedaňové a kapitálové příjmy a přijaté transfery od Evropské Unie a Národního fondu, jejichž objem dosáhl v roce 2010 13,7 % a v roce 2011 12,1 % z celkových příjmů.

Podíl daňových příjmů tedy tvoří více než polovinu celkových příjmů státního rozpočtu a jejich výši ovlivňuje řada ukazatelů jako například ekonomická krize, politická rozhodnutí nebo legislativní změny. Aplikace daňového řádu do správy daní nezpůsobila pokles daňových příjmů, ale jejich mírný nárůst ve výši 15,39 mld. Kč.

11.2 Rozpočtové plnění a meziroční porovnání inkasa nepřímých daní

Nepřímé daně jsou vybírány v cenách zboží, služeb, převodu a pronájmu. Předmětem zdanění je nákup nebo spotřeba. V daňovém systému ČR jsou nepřímé daně zastoupeny daní z přidané hodnoty a spotřebními daněmi.

Položka	Rozpočet schválený rok 2010	Skutečnost k 31.12.2010	% plnění	Rozpočet schválený rok 2011	Skutečnost k 31.12.2011	% plnění
DPH	188,57	187,82	99,6	195,10	191,89	98,4
Spotřební daně	141,16	130,86	92,7	140,80	139,22	98,9
Celkem	329,73	318,68	96,6	335,90	331,11	98,6

Tabulka č. 5: Plnění schváleného rozpočtu DPH a spotřebních daní v roce 2010 a 2011 v ČR
(údaje v mld. Kč)

Zdroj: vlastní

U daně z přidané hodnoty došlo z hlediska plnění schváleného rozpočtu v roce 2011 k mírnému propadu, když výše plnění dosáhla 98,4 % oproti roku 2010, kdy byl plánovaný rozpočet této daně splněn na 99,6 %. Na nenaplnění rozpočtu ve výši 3,21 mld. Kč má podíl skutečnost, že v roce 2011 nedošlo ke zvýšení procentní sazby DPH oproti roku 2010, kdy byly zvýšeny obě sazby o 1 procentní bod. Naopak spotřební daně včetně energetických daní a odvodu ze slunečního záření se na plnění plánovaného státního rozpočtu podílely 98,9 %, což je o 6,2 % více než v roce 2010, kdy byl státní rozpočet spotřebních daní naplněn na 92,7 %. Celkově vykázal rozpočet nepřímých daní v roce 2011 plnění ve výši 98,6 %, což představuje nárůst 2 % oproti plnění plánovaného státního rozpočtu roku 2010 ve výši 96,6 %.

Na vyšší růst inkasa spotřebních daní oproti DPH ukazuje i následující tabulka meziročního porovnání inkasa DPH a spotřebních daní, která srovnává stav inkasa obou daní k 31. 12. 2010 se stavem k 31. 12. 2011.

Položka	Inkaso k 31.12.2010	Inkaso k 31.12.2011	Změna v %	Změna v mld. Kč
DPH	187,82	191,89	102,2	4,1
Spotřební daně	130,86	139,22	106,4	8,4

Tabulka č. 6: Meziroční porovnání inkasa DPH a spotřebních daní v ČR (údaje v mld. Kč)

Zdroj: vlastní

Inkaso daně z přidané hodnoty ve výši 191,9 mld. Kč zaznamenalo v roce 2011 meziroční procentní změnu ve výši 2,2 %, což představuje nárůst inkasa oproti roku 2010 o 4,1 mld. Kč. Ještě vyšší meziroční procentní změnu 6,4 % vykazují spotřební daně, kdy inkaso roku 2011 ve výši 139,22 mld. Kč představuje meziroční nárůst o 8,4 mld. Kč. Jak daň z přidané hodnoty, tak spotřební daně vykazují meziroční přírůstek a významně se podílejí na daňových příjmech, které v roce 2011 dosáhly výše 523,1 mld. Kč a v roce 2010 507,7 mld. Kč. Inkaso nepřímých daní se na celkové výši daňových příjmů podílelo v roce 2010 částkou 318,7 mld. Kč a v roce 2011 částkou 331,1 mld. Kč. V roce 2011 představoval podíl nepřímých daní 63,3 %, což bylo o 0,5 % více než v roce 2010, kdy se nepřímé daně podílely na daňových příjmech 62,8 %. Podíl nepřímých daní na celkovém inkasu daňových příjmů má vzrůstající tendenci.

11.3 Inkaso přímých daní jako součást daňových příjmů

Přímé daně tvoří významnou součást rozpočtových příjmů. V daňovém systému České republiky jsou zastoupeny daní z příjmu fyzických osob, daní z příjmu právnických osob a majetkovými daněmi. Z níže uvedené tabulky vyplývá jak se vybrané druhy přímých daní podílely na plnění plánovaného státního rozpočtu ČR v roce 2011 a 2010. Pro přesnější analýzu této skupiny daní je daň z příjmu fyzických osob rozdělena na tři významné oblasti. Samostatně se hodnotí daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, tedy osob v zaměstnaneckém nebo pracovním vztahu. Další posuzovanou skupinou je daň z příjmu fyzických osob zdaňovaných zvláštní sazbou a podávajících přiznání.

Položka	Rozpočet schválený rok 2010	Skutečnost k 31.12.2010	% plnění	Rozpočet schválený rok 2011	Skutečnost k 31.12.2011	% plnění
DPPO	100,30	86,30	86,0	84,00	82,30	98,0
DPFO celkem	88,30	87,49	99,1	101,50	90,61	89,3
DPFO ze závislé činnosti	71,80	76,25	106,2	82,60	81,39	98,5
DPFO zvláštní sazba	6,60	7,10	107,5	13,50	7,70	57,1
DPFO podávající příznání	9,90	4,14	41,8	5,40	1,52	28,2
Majetkové daně	9,10	7,68	84,4	13,00	11,72	90,1
Celkem	197,70	181,47	91,8	198,50	184,63	93,0

Tabulka č. 7: Plnění schváleného rozpočtu vybraných druhů přímých daní v roce 2010 a 2011 v ČR (údaje v mld. Kč)

Zdroj: vlastní

Daň z příjmu právnických osob svým objemem 82,3 mld. Kč v roce 2011 představovala 98,0 % rozpočtu oproti roku 2010, kdy byl státní rozpočet této daně plněn pouze na 86,0 %. Rozpočet této daně počítal s poklesem o 2,7 % proti skutečnosti roku 2010, přesto zůstal nenaplněn o 1,7 mld. Kč. Inkaso daně z příjmu fyzických osob ve výši 90,6 mld. Kč vykázalo za rok 2011 plnění plánovaného rozpočtu na 89,3 % oproti roku 2010, kdy výše inkasa 87,5 mld. Kč představovala plnění plánovaného rozpočtu na 99,1 %. Očekávaný rozpočtový růst této daně činil 16 % a jeho naplnění bylo v jednotlivých ukazatelích daně z příjmu fyzických osob rozdílné. Nejvíce byl naplněn plánovaný rozpočet daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2011 a to ve výši 98,5 %, v roce 2010 byl plánovaný rozpočet této daně plněn na 106,2 %. Propad plnění v roce 2011 naopak zaznamenala daň

z příjmu fyzických osob placená na základě přiznání, když inkaso této daně bylo plněno na 28,2 % proti roku 2010, kdy plnění bylo vykazováno ve výši 41,8 %. Výrazný pokles plnění plánovaného rozpočtu zaznamenala také daň z příjmu fyzických osob vybíraná srážkou, jejíž rozpočet vykázal za rok 2011 plnění ve výši 57,1 % oproti 107,5 % v roce 2010. Rozpočet roku 2011 počítal s růstem inkasa o 90,2 %, celkem o 6,4 mld. Kč proti skutečnosti roku 2010 a zůstal nenaplněn o 5,8 mld. Kč. Jedním ze zásadních důvodů nenaplnění rozpočtového očekávání je nález Ústavního soudu ČR ve věci zrušení zdanění státních příspěvků na stavební spoření ve výši 50%. Majetkové daně dosáhly v roce 2011 inkasa 11,7 mld. Kč a tato výše představovala plnění plánovaného rozpočtu na 90,1 % z plánovaného rozpočtu ve výši 13 mld. Kč. Nárůst plnění plánovaného rozpočtu činí 5,7 % proti plnění rozpočtu roku 2010 ve výši 84,4 %. Inkaso přímých daní se významně podílí na plnění plánovaného rozpočtu daňových příjmů.

Položka	Inkaso k 31.12.2010	Inkaso k 31.12.2011	Změna v %	Změna v mld. Kč
DPPO	86,30	82,30	95,4	-4,0
DPFO celkem	87,49	90,61	103,6	3,1
DPFO ze závislé činnosti	76,25	81,39	106,7	5,1
DPFO zvláštní sazba	7,10	7,70	108,5	0,6
DPFO podávající přiznání	4,14	1,52	36,8	-2,6
Majetkové daně	7,68	11,72	152,6	4,0

Tabulka č. 8: Porovnání inkasa roku 2011 a roku 2010 na vybraných druzích přímých daní v ČR (údaje v mld. Kč).

Zdroj: vlastní

Výše uvedená tabulka č. 8 ukazuje, které daňové příjmy se podílely na nejvyšším meziročním přírůstku nebo poklesu inkasa vybraných druhů přímých daní k 31. 12. 2011 ve srovnání se stavem k 31. 12. 2010.

Daň z příjmu právnických osob v roce 2011 zaznamenala meziroční pokles o 4,6 % proti inkasu k 31.12.2010. Inkaso této daně dosáhlo 82,3 mld. Kč, což bylo o 4 mld. Kč méně než v roce 2010. V roce 2011 se na výši inkasa daně z příjmu právnických osob projevil odpis ztrát, které firmy utrpěly během hospodářské krize. Inkaso daně z příjmu fyzických osob v roce 2011 dosáhlo 90,6 mld. Kč při meziročním růstu o 3,1 mld.Kč, tj. o 3,6 %. Největší meziroční růst v rámci této daně zaznamenal výnos daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, kdy její inkaso meziročně vzrostlo o 6,7 % a dosáhlo výše 81,4 mld. Kč, což je o 5,1 mld. Kč více než v roce 2010. Naproti tomu největší meziroční pokles vykázal výnos daně z příjmu fyzických osob podávajících příznání, jehož výše dosáhla 2,6 mld. Kč, tj. 63,2 % proti skutečnosti roku 2010. Nízké plnění této daně v roce 2011 souviselo s odpisem ztrát důsledkem finanční krize, což mělo za následek vrácení přeplatků na dani. Zásadní vliv na celkový výnos této daně měl také systém uplatnění výdajů procentem z příjmů (tzv. výdajový paušál). Nejvyššího meziročního růstu ve výši 52,6 % dosáhl výnos majetkových daní, když celkový objem dosáhl v roce 2011 výše 11,7 mld. Kč. Na meziročním růstu majetkových daní ve výši 4 mld. Kč se významně podílelo inkaso daně darovacích, což souvisí se zavedením 32 % daně na bezúplatné nabytí emisních povolenek.

Uvedené druhy přímých daní daňového systému České republiky se na celkovém inkasu daňových příjmů podílely v roce 2011 objemem ve výši 184,6 mld. Kč, což je o 3,1 mld. Kč více než v roce 2010. Podíl těchto daní na daňových příjmech v roce 2011 činil 35,3 % a je o 0,44 % nižší než v roce 2010, kdy dosáhl výše 35,74 %. Podíl přímých daní na celkovém inkasu daňových příjmů vykazuje mírný pokles a má klesající tendenci.

11.4 Shrnutí empirického šetření v rámci inkasa vybraných druhů daňových příjmů v ČR

Analýza vybraných druhů daňových příjmů v České republice za rok 2011 v porovnání s rokem 2010 byla zaměřena na oblast přímých a nepřímých daní v souvislosti s legislativní změnou správy daní od 1. 1. 2011. Přímé daně byly v analýze zastoupeny daní

z příjmů fyzických osob, daní z příjmů právnických osob a majetkovými daněmi. Za sledované období roku 2011 a 2010 v oblasti nepřímých daní byla hodnocena daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Předmětem šetření bylo také zjištění podílu daňových příjmů za rok 2011 na celkových příjmech státního rozpočtu ČR v souvislosti se zavedením daňového řádu. Podklady pro zpracování analýzy byly čerpány z internetových zdrojů Ministerstva financí ČR, zejména z tiskové zprávy ministra financí Miroslava Kalouska ze dne 3. 1. 2012 o výsledcích rozpočtového roku 2011. Na jejich základě bylo možné porovnat údaje roku 2011 s hodnotami roku 2010 a vyvodit následující závěry.

Přímé daně zaznamenaly v roce 2011 meziroční růst o 3,1 mld. Kč. Na tomto výsledku se nejvíce podílely majetkové daně, zejména výnos daně darovací při zavedení 32 % daně při bezúplatném nabytí emisních povolenek a také výnos daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Při porovnání podílu přímých daní na celkových daňových příjmech bylo zjištěno, že v roce 2011 došlo k poklesu tohoto podílu o 1,1 %. Přes meziroční nárůst přímých daní však došlo ke snížení jejich podílu na celkových daňových příjmech. **Přímé daně mají mírně klesající výnos ve vztahu k celkovým daňovým příjmům.**

V oblasti nepřímých daní byl zjištěn meziroční nárůst 12,5 mld. Kč. Výši inkasa nepřímých daní nejvíce ovlivnil výnos spotřebních daní při zařazení odvodu ze slunečního záření mezi spotřební daně a jeho dosažená výše 5,9 mld. Kč představující téměř polovinu meziročního nárůstu nepřímých daní. Ostatní sledované veličiny, DPH a zbylé spotřební daně, tvořily svým výnosem druhou polovinu meziročního nárůstu nepřímých daní. Při porovnání podílu nepřímých daní v roce 2011 a 2010 na celkových daňových příjmech bylo zjištěno, že jejich podíl vzrostl o 0,5 %. Na rozdíl od přímých daní bylo možné konstatovat, že **meziroční nárůst nepřímých daní i jejich podíl na celkových daňových příjmech má vzrůstající tendenci.**

Významným zjištěním, které z analýzy vybraných druhů daňových příjmů v ČR vyplynulo, byla skutečnost, že celkové daňové příjmy v roce 2011 vzrostly oproti skutečnosti roku 2010. Jejich meziroční nárůst ve výši 15,4 mld. Kč se podílel také na **zvýšení podílu daňových příjmů o 1 % vzhledem k celkovým příjmům státního rozpočtu ČR.** Toto zjištění dokládá následující schéma.

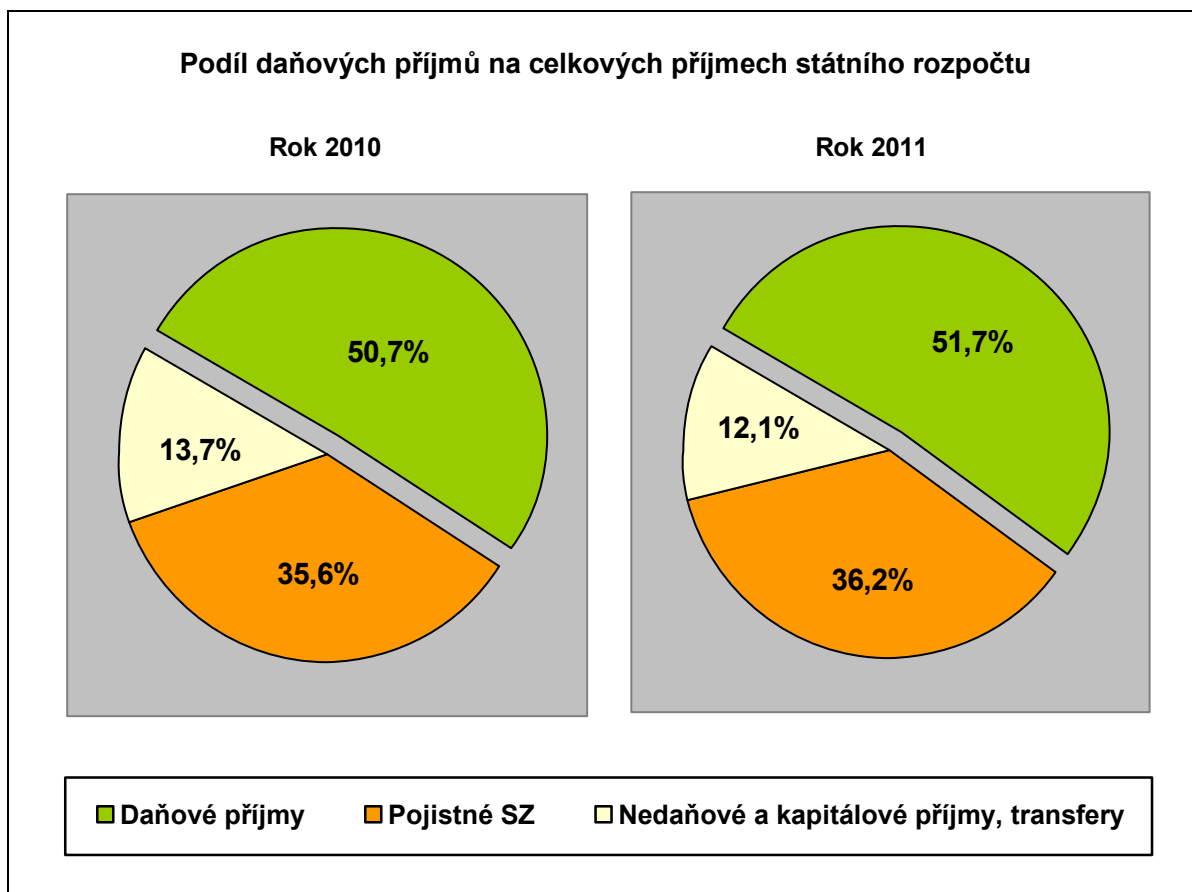


Schéma č. 2: Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu za rok 2010 a rok 2011

Zdroj: vlastní

Všechny hlavní oblasti empirického šetření, oblast přímých a nepřímých daní i podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu ČR, zaznamenaly meziroční nárůst oproti výsledkům roku 2010, kdy se správa daní v ČR realizovala podle ZSDP. **V důsledku aplikace daňového řádu jako nové procesní normy správy daní od 1. 1. 2011 tedy nedošlo k poklesu daňových příjmů ani k poklesu jejich podílu na celkových příjmech státního rozpočtu ČR.**

ZÁVĚR

Stěžejním cílem této bakalářské práce bylo popsat a vymezit nejdůležitější rozdíly daňové správy realizované podle nového daňového řádu, který s platností od 1. 1. 2011 nahradil po osmnácti letech zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nejvýznamnější změny a rozdíly byly popsány jednak z pohledu správce daně a ze strany daňového poplatníka a byl analyzován dopad legislativní změny správy daní na vybrané druhy daňových příjmů za rok 2011 v porovnání s rokem 2010.

Jako dílčí cíl bakalářské práce byl zpracován přehled interního vzdělávání správce daně v návaznosti na legislativní změnu správy daní od 1. 1. 2011, která vyvolala nutnost realizace dalšího profesního vzdělávání správce daně v souvislosti s požadavkem na uskutečňování bezchybné správy daní, jako jednoho z hlavních cílů nové právní úpravy daňové správy v rámci probíhající reformy veřejných financí.

V návaznosti na cíl bakalářské práce byly v teoretické části objasněny základní pojmy související se správou daní a daňovým systémem České republiky. Obsahem teoretické části práce bylo dále vymezení nově zaváděných institutů daňového řádu, jeho členění, struktura a subjekty správy daní. Teoretická část byla zakončena vymezením vzdělávání správce daně v rámci platné legislativy v návaznosti na nové vzdělávací potřeby vzniklé v důsledku účinnosti daňového řádu.

Praktická část práce byla zaměřena na vymezení nejvýznamnějších věcných změn a rozdílů, tak jak vyplynuly z realizace daňového řádu. Jednotlivé změny byly popsány v návaznosti na strukturu daňového řádu a dotýkají se nejvíc problematických oblastí správy daní jako je doručování, lhůty, daňové řízení nebo opravné prostředky. Praktické aplikaci změn správy daní předcházely změny v interním vzdělávání správce daně. Tyto změny byly zpracovány do přehledu vzdělávání v rámci územních finančních orgánů v desáté kapitole práce. Analýza dopadu změn správy daní v roce 2011 na vybrané druhy daňových příjmů byla náplní poslední, jedenácté kapitoly.

Výkon správy daní podle daňového řádu usiluje o zjednodušení a jednoznačnost procesních postupů a eliminuje četné výkladové nejasnosti předchozí právní úpravy správy daní. Významně posiluje právní jistotu jak správce daně, tak zejména daňových poplatníků. Klade také důraz na snížení administrativní zátěže a posílení elektronické podpory správy daní a komunikaci s daňovými subjekty. Změny, které daňový řád přinesl, nově vymezily rozsah práv a povinností všech zúčastněných na správě daní. Ve prospěch daňových

poplatníků byly například jednoznačně nastaveny lhůty pro stanovení daně, odkladný účinek odvolání, více času na zaplacení daně nebo jasné stanovení pravidel pro zahájení daňové kontroly. Ke zpřísnění správy daní naopak přispělo zavedení pokuty za opožděné nebo nepodané tvrzení daně, pořádkové pokuty nebo například zrušení institutu prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti zákona. Všechny změny nové procesní normy si kladou za cíl zkvalitnění výkonu daňové administrativy a podporu klientského přístupu při jednání s daňovými subjekty.

V rámci zajištění odborné připravenosti nové správy daní bylo nutné promítnout všechny legislativní změny spojené s účinností daňového řádu do systému interního vzdělávání správce daně. Pracovníci správce daně byli postupně proškolení již v závěru roku 2010 a zejména v průběhu roku 2011, kdy došlo k rozšíření nabídky kurzů dalšího profesního vzdělávání. Jednotlivé specializační kurzy se svým obsahem zaměřují na všechny oblasti daňového řízení, dále na registraci, daňovou kontrolu i vymáhání daňových nedoplatků a pro správce daně jsou příležitostí k odbornému růstu a dosažení profesionality v oblasti správy daní. Získání potřebných kompetencí a znalostí v souvislosti s účinností daňového řádu a navazujících právních předpisů pomáhá zaměstnancům správy daní vytvářet dobré vztahy s daňovou veřejností.

V poslední kapitole bakalářské práce byla zpracována analýza dopadu změn v souvislosti s účinností daňového řádu na daňové příjmy roku 2011 ve srovnání s rokem 2010. Z porovnání vybraných druhů daňových příjmů vyplynulo, že aplikací daňového řádu nedošlo ke snížení daňových příjmů ani k poklesu podílu daňových příjmů na celkových příjmech rozpočtu České republiky. Vzhledem ke krátké době účinnosti však nelze dopad nové procesní normy jednoznačně vyhodnotit. Teprve delší praxe a rozhodovací činnost správních soudů ukáže, zda se podařilo touto procesní normou zefektivnit daňovou správu.

Pro daňovou správu bylo přijetí daňového řádu významnou událostí, která ovlivnila jak správce daně, tak daňovou veřejnost. Mou snahou při zpracování závěrečné práce bylo vytvořit ucelený přehled významných změn daňového procesu a zvýšit informovanost v oblasti správy daní.

Seznam použitých pramenů a literatury

Odborná literatura

1. BARTOŇKOVÁ, H. *Firemní vzdělávání*. 1. vyd. Praha : Grada, 2010. 208 s. ISBN 978-80-247-2914-5.
2. BEDNAŘÍKOVÁ, I. *Kapitoly z andragogiky 1*. 1. vyd. Olomouc : Univerzita Palackého, 2006. 77 s. ISBN 80-244-1192-X.
3. BEDNAŘÍKOVÁ, I. *Kapitoly z andragogiky 2*. 1. vyd. Olomouc : Univerzita Palackého, 2006. 80 s. ISBN 80-244-1193-8.
4. CIBÁKOVÁ, V., MALÝ, I. A kol. *Veřejná správa v kontextu přípravy a vstupu do eurozóny*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2009. 231 s. ISBN 978-80-210-4979.
5. FEDERSEL, Josef. *Daňový řád - nový zákon v právním řádu ČR. Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2010, č. 3. ISSN 1210-5570.
6. HORZINKOVÁ, E. , NOVOTNÝ, V. *Základy organizace veřejné správy v ČR*. 2. vydání. Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2010. 233 s. ISBN 978-80-738-0263-9.
7. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně 1. část. Daně a právo v praxi*. 2010, č. 8. ISSN 1211-7293.
8. KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc : ANAG, 2005. 711 s. ISBN 80-7263-269-8.
9. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc : ANAG, 2010. 959 s. ISBN 978-807263-616-7.

10. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010, 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
11. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010, 524 s. ISBN 978-80-7400-331-8.
12. MUŽÍK, J. *Profesní vzdělávání dospělých*. 1. vyd. Praha : Codex Bohemia, 1999. 200 s. ISBN 80-85963-93-0.
13. PALÁN, Z. *Další vzdělávání ve světě změn*. 1. vyd. Praha : Univerzita Jana Amose Komenského Praha, 2007. ISBN-80-86723-31-0.
14. PALÁN, Z. *Lidské zdroje: výkladový slovník: výchova, vzdělávání, péče, řízení*. 1. vyd. Praha : Academia, 2002. 252 s. ISBN 80-200-0950-7.
15. TRYKAR, L. *Služební poměr státních zaměstnanců*. 1. vyd. Praha : Leges, 2008. 170 s. ISBN 978-80-87212-05-9.
16. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. Praha : 1.VOX a.s., 2010. 356 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
17. VETEŠKA, J., TURECKIOVÁ, M. *Kompetence ve vzdělávání*. 1. vyd. Praha : Grada Publishing, 2008. 160 s. ISBN 978-80-247-1770-8.

Časopisy

Daně a právo v praxi. Praha: ASPI, 2010 , č. 8. ISSN 1211-7293.

Finanční, daňový a účetní bulletin. Praha, 2010, č. 3. ISSN 1210-5570.

Internetové zdroje

Ministerstvo financí České republiky [online]. 2012 [cit. 2012-01-29]. MF ČR. Dostupné z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_67002.html.

Legislativní zdroje

- Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí
- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
- Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
- Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
- Zákon č. 218/2002 Sb., o službě státních zaměstnanců ve správních úřadech a odměňování těchto zaměstnanců a ostatních zaměstnanců ve správních úřadech (služební zákon)
- Zákon č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků a o změně některých zákonů
- Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech
- Usnesení vlády ČR č. 1542 ze dne 30.11.2005 o Pravidlech vzdělávání zaměstnanců ve správních úřadech
- Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád
- Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích

Interní zdroje

Směrnice č. 9/2011 generálního ředitele – Vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů, Č.j.: 19/11 – 1220.

Seznam použitých zkratek

daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
ČR	Česká republika
DPFO	daň z příjmu fyzických osob
DPPO	daň z příjmu právnických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí	zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
správní řád	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
zákon o přestupcích	zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích
zákon o daních z příjmů	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
Pravidla	Usnesení vlády ČR č. 1542 ze dne 30. 11. 2005 o Pravidlech vzdělávání zaměstnanců ve správních úřadech
Směrnice	Směrnice č. 9/2011 generálního ředitele – Vzdělávání zaměstnanců územních finančních orgánů, Č.j.: 19/11 – 1220.

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Opravné prostředky dle zákona o správě daní a poplatků

Tabulka č. 2: Opravné prostředky dle daňového řádu

Tabulka č. 3: Přehled specializačních kurzů zaměřených na správu daní dle daňového řádu

Tabulka č. 4: Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu za rok 2010
a rok 2011

Tabulka č. 5: Plnění schváleného rozpočtu DPH a spotřebních daní v roce 2010 a 2011 v ČR

Tabulka č. 6: Meziroční porovnání inkasa DPH a spotřebních daní v ČR

Tabulka č. 7: Plnění schváleného rozpočtu vybraných druhů přímých daní v roce 2010 a 2011
v ČR

Tabulka č. 8: Porovnání inkasa roku 2011 a roku 2010 na vybraných druzích přímých
daní v ČR

Seznam schémat

Schéma č. 1: Daňová správa v České republice

Schéma č. 2: Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu za rok 2010
a rok 2011

ANOTACE

Jméno a příjmení:	Anna Kyselá
Katedra:	Ústav pedagogiky a sociálních studií
Vedoucí práce:	Ing. Alena Opletalová, Ph.D.
Rok obhajoby:	2012

Název práce:	Daňový řád z pohledu daňového poplatníka a správce daně
Název v angličtině:	Tax Code from the perspective of the taxpayer and tax administrator
Anotace práce:	<p>Bakalářská práce se zabývá vymezením nejvýznamnějších změn správy daní v ČR v souvislosti s účinností daňového řádu a jejich dopadem na inkaso vybraných druhů daňových příjmů za rok 2011. Změny správy daní jsou popsány z pohledu správce daně i daňového poplatníka a součástí práce je také zpracování přehledu interního vzdělávání správce daně v návaznosti na legislativní změnu správy daní. Teoretická část práce objasňuje základní pojmy správy daní v ČR a vymezuje vzdělávací potřeby správce daně v souvislosti s účinností daňového řádu. Praktická část bakalářské práce popisuje změny rozsahu práv a povinností daňových poplatníků a správců daně při aplikaci daňového řádu a zapracovává legislativní změny do interního vzdělávání správce daně. Praktická část práce se dále zabývá dopadem změn správy daní na inkaso vybraných druhů daňových příjmů a zpracovává jejich analýzu.</p>
Klíčová slova:	Daň, správa daní, daňový subjekt, správce daně, daňový řád, daňové příjmy

Anotace v angličtině:	This Baccalaureate Thesis deals with the definition of major changes in tax administration in the Czech republic in the effectiveness of the Tax Code and their impact on the collection of selected tax revenues for 2011. Changes in tax administration are described in terms of tax administrator and taxpayer, and the work is also part of the review process of the internal education of the tax administrator in relation to the legislative change in tax administration. The theoretical part explains the basic concepts of tax administration in the Czech republic and identifies the training needs of the tax administrator in connection with the effectiveness of Tax Code. The practical part describes changes to the scope of rights and obligations of taxpayers and tax administrators in the application of tax law and incorporates legislative changes in internal training of the tax administrator. The practical part also deals with the impact of changes in tax administration on the collection of selected tax revenues and with the analysis of the process.
Klíčová slova v angličtině:	Tax, tax administration, tax subject, tax administrator, tax code, tax revenues
Přílohy vázané v práci:	---
Rozsah práce:	65 stran
Jazyk práce:	Český