

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Michal Ott

Nestabilita daňové legislativy ČR a její možné řešení

Diplomová práce

Olomouc 2016

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Nestabilita daňové legislativy ČR a její možné řešení“ vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 29. března 2016

.....

Děkuji svému vedoucímu práce, JUDr. Pavlu Matouškovi, za odborné vedení, cenné rady a návrhy při zpracování diplomové práce.

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
ČNB	Česká národní banka
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
FÚ	finanční úřad
HDP	hrubý domácí produkt
LZSP	Listina základních práva a svobod
MF	Ministerstvo financí
NSS	Nejvyšší správní soud ČR
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
PO	právnícká osoba
ÚS	Ústavní soud ČR

Obsah

Úvod	6
1. Hospodářská politika státu	8
1.1 Nástroje hospodářské politiky	9
1.2 Důvody zásahů státu do ekonomiky	10
2. Základy daňové teorie	12
2.1 Úloha finanční práva	12
2.2 Vymezení základních daňových pojmů	13
2.3 Funkce daní	14
2.4 Optimální zdanění	14
3. Daňová soustava ČR a vybraných zemí EU	16
3.1 Právní úprava daňového práva v České republice	17
3.2 Daňové zákony v České republice	19
3.3 Daně ve vybraných evropských zemích	20
3.3.1 Daně v Nizozemském království	21
3.3.2 Daně v Rakouské republice	21
3.3.3 Daně ve Slovinské republice	22
3.3.4 Srovnání sazeb daně z příjmů, DPH a daňových kvót	23
4. Nestabilita daňové legislativy ČR	26
4.1 Změny v daňových zákonech ČR	26
4.2 Důvody změn	28
4.3 Charakter změn	29
5. Důsledky častých změn daňových zákonů	31
5.1 Důsledky právní	32
5.2 Důsledky ekonomické	33
5.3 Důsledky společenské	35
6. Prostředky možné stabilizace daní v ČR	37
6.1 „Finanční ústava ČR“	38
6.1.1 Současné koncepce „finanční ústavy“	38
6.1.2 Jiný pohled na „finanční ústavu“	40
6.2 Rozpočtová rezerva	42
6.3 Novelizace daňových zákonů	44
6.4 Zvýšení právní jistoty	44
6.5 Nejnovější změny daňové legislativy	46
Závěr	48
Bibliografie	50
Shrnutí	Chyba! Záložka není definována.
Klíčová slova	56

Úvod

Daňová legislativa je v České republice často diskutovaným a velmi kritizovaným tématem současně. Hlavním důvodem této kritiky je značná nestabilita daňové legislativy, zapříčiněná především častými změnami v jednotlivých daňových zákonech. Tato nestabilita právem vyvolává negativní emoce u většiny obyvatel ČR, neboť se jedná o problematiku, která se jich denně dotýká. Změny legislativy se dějí často několikrát za rok, v určitých případech i vícekrát za jediný rok, a tak není divu, že daňové právo je považováno za jedno z nejkomplicovanějších a nejméně srozumitelných právních odvětví v ČR. Protože tato problematika mě zajímá a v budoucnu se jí nevyhnu ani já, vybral jsem si právě toto téma jako námět pro svoji diplomovou práci.

Cílem práce je tuto problematiku přehledně popsat a dát ji do kontextu s ekonomikou, se kterou velmi úzce souvisí. Považuji za důležité i určité srovnání daňové legislativy ve vybraných zemích EU jako jsou Nizozemské království, Rakouská republika a Slovinská republika. Práce dále obsahuje polemiku nad nutností daňové jistoty v rámci daňové legislativy, dokumentaci změn daňových zákonů a důvodů, proč se tyto změny uskutečňují a dále možné úvahy *de lege ferenda*, ve kterých bych se rád zabýval nástinem řešení této problematiky.

Diplomová práce je rozdělena celkem do 8 kapitol včetně úvodu a závěru. 6 kapitol představuje vlastní práci, z toho první 3 kapitoly ve větší míře popisují širší ekonomicko-právní souvislosti a stávající stav daňové legislativy v ČR. V dalších 3 kapitolách se zaměřuji na analýzu právního stavu a navrhuji vlastní možná řešení ke zlepšení stability daňové legislativy.

V první části se diplomová práce stručně zabývá hospodářskou politikou státu, institucemi a nástroji, jimiž je uplatňována, neboť právě daně jsou jedním z nástrojů této politiky. Následující část diplomové práce nejdříve popisuje základy daňové teorie a následně pak daňovou soustavu ČR. V souvislosti s tím práce vysvětluje základní daňové pojmy a funkce daní. S těmito pojmy pracují jak daňové zákony, tak finanční právo a jsou taktéž využívány v daňové praxi. Dále přehledně uvádím daňové zákony ČR a jejich stručnou charakteristiku. Na tyto zákony navazuji v dalších částech práce. Pro srovnání s jinými evropskými zeměmi se zaměřuji především na daně z příjmů, daň z přidané hodnoty či spotřební daně. Srovnání také provádím v rámci celkového daňového zatížení a zmiňuji zde i Den daňové svobody.

Část nazvaná Nestabilita daňové legislativy se věnuje změnám v daňových zákonech od počátku jejich účinnosti až do 1. ledna 2015. Při zkoumání zákonů sleduji počet změn za dobu jejich účinnosti a poukazuji také na hlavní důvody a charakter těchto změn, které se snažím přehledněji rozdělit a popsat.

V části s názvem Prostředky možné stabilizace daňové legislativy se zaměřuji již na konkrétní možné řešení této problematiky. Jako jednu z možností vidím sepsání kvalitní finanční

ústavy, o níž se již delší dobu vedou odborné diskuze. Popisují současný stav, také se zmiňují o zakotvení finanční legislativy v ústavách některých jiných zemí a dále rozebírám vlastní úvahy či návrhy, o nichž se domnívám, že by mohly vést mimo jiné ke stabilizaci daňové legislativy v ČR. Kromě finanční ústavy považuji za stabilizační prvek také správně nastavenou rozpočtovou rezervu a polemizuji také nad případným sestavením národní rozpočtové rady. Přínosem by bylo sepsání nových daňových zákonů, které by měly odstranit nedostatky současných zákonů. V neposlední řadě se zmiňuji i o nutnosti zlepšit přístup finanční správy a správních soudů.

Závěrečná část se zabývá nejdůležitějšími plánovanými změnami v daňových zákonech pro rok 2016 a hodnotím zde i směr, kterým se zákonodárství v této oblasti ubírá.

Mezi hlavní zdroje této diplomové práce patří zejména monografie, daňové zákony v úplném znění k 1. lednu 2015, články z odborných časopisů a některé konkrétní zákony či vyhlášky související s touto problematikou. Velmi cennou informací pro mě byl také sborník příspěvků na téma „finanční ústava“. Kromě toho jsem pracoval také se zdroji uvedenými na různých internetových stránkách.

Ke splnění cíle této práce využívám několik různých metod. Především metodu analytickou, kdy rozebírám oblast daňového práva. Dále metodu komparativní, pro porovnání vybraných daní některých zemí EU a srovnání daňových sazeb u daní z příjmů a DPH. V neposlední řadě využívám prostý popis či výčet. Celá práce je sepsána tak, že postupuje od obecného ke konkrétnímu.

1. Hospodářská politika státu

V následující kapitole, která se zabývá spíše ekonomikou, chci pouze poukázat na vztah hospodářské politiky státu a daňové legislativy, na kterou se v pozdějších kapitolách zaměřuje tato práce podrobněji. Hospodářská politika státu představuje souhrn cílů, zásad, nástrojů a metod sloužících k regulaci ekonomických procesů. Protože stát je široký a obecný pojem, lze si pod ním představit souhrn nejrůznějších státních institucí, jejichž postupy jsou legislativně upraveny.

Jednotlivé instituce uskutečňující hospodářskou politiku státu jsou Parlament ČR (Poslanecká sněmovna a Senát), který vydává zákony, vláda ČR, která navrhuje zákony, sestavuje státní rozpočet, jednotlivá ministerstva řídicí odvětví národního hospodářství, krajské úřady provádějící místní správu v daných regionech země a Česká národní banka, která je nezávislým orgánem a má důležité postavení ve finanční oblasti (vede účet státního rozpočtu, dbá na stabilitu české měny, provádí bankovní dohled nad ostatními komerčními bankami apod.).

Cíle hospodářské politiky jsou:

- zajištění ekonomického růstu
- nízká míra nezaměstnanosti
- cenová stabilita a nízká míra inflace
- vyrovnaná platební bilance v zahraničním obchodě

Jen velmi těžko lze dosáhnout naplnění všech těchto cílů, neboť jsou ve vzájemném komplikovaném a konfliktním vztahu. Tyto základní cíle jsou často označovány jako makroekonomické ukazatele.

Mezi další cíle hospodářské politiky státu je možné zařadit vytváření vhodného a stabilního prostředí pro podnikání, péči o dobré životní podmínky obyvatel (což zejména představuje nejrůznější formy pomoci sociálně slabším skupinám) nebo ochranu životního prostředí. K tomu, aby stát mohl všechny tyto úkoly plnit, potřebuje mít správně nastavený právní řád a dostatečné množství finančních prostředků. Tyto finanční prostředky získává především výběrem daní, neboť jsou největší položkou příjmové strany státního rozpočtu. Daňová legislativa, výše daní, jejich výběr a vymahatelnost jsou z tohoto hlediska pro stát zásadní.

Co se týče hospodářské politiky, existují dvě hlavní skupiny ekonomů, z nichž každá zastává opačný názor. První z nich je zastáncem liberálního přístupu a tzv. neviditelné ruky trhu. Úlohu hospodářské politiky vidí pouze ve vytvoření základních pravidel, vymezení vlastnických práv a obhajují pouze nezbytnou úlohu státu v některých oblastech veřejných statků (např.

obrana státu).¹ Druhá skupina ekonomů naopak vyzdvihuje významnou úlohu hospodářské politiky. Vycházejí z principu dokonale fungující, informované a efektivní vlády, která eliminuje případné tržní selhání. Zjednodušeně tak proti sobě stojí liberální ekonomové, kteří chtějí maximalizovat prostor volnému působení trhu, proti ekonomům zastávajících intervence, kteří kladou důraz na úlohu vlády.²

1.1 Nástroje hospodářské politiky

Cíle hospodářské politiky stát uskutečňuje pomocí řady nástrojů. Mezi základní nástroje patří především měnová (monetární) politika, rozpočtová (fiskální) politika a devizová politika.³

Měnovou politiku v ČR uskutečňuje ČNB jako ústřední emisní banka. Úloha měnové politiky ČNB je přímo zakotvena v čl. 92 Ústavy ČR a dále v zákoně o ČNB.⁴ Předmětem měnové politiky je především péče o měnu, což je termín odlišný od peněz. Peníze jsou termínem ekonomickým, kterým je myšlen prostředek k placení služeb a nákupu statků. Pojem měna je termínem právním a je definována jako peněžní soustava, která je používána a zákonem upravena na území určitého státu.⁵ Péče o měnu představuje hlavně regulaci množství peněz v oběhu s cílem udržet stabilitu cenové hladiny, nízkou míru inflace, zabezpečit vyrovnanost platební bilance, napomáhat růstu ekonomiky či udržovat míru nezaměstnanosti.

Základem rozpočtové (fiskální) politiky je soustava veřejných rozpočtů. Veřejný rozpočet lze chápat jako soustavu, která se skládá ze státního rozpočtu, rozpočtů krajů, obcí a státních fondů.⁶ Toto vymezení je však pouze teoretické, neboť žádný zákon tuto definici neuvádí. Tento nástroj má v rukou vláda, respektive Ministerstvo financí. Nejdůležitějším veřejným rozpočtem je státní rozpočet. Jeho sestavení prochází tzv. rozpočtovým procesem. Ten zahrnuje sestavení rozpočtu Ministerstvem financí a následně jej vláda po projednání předloží Poslanecké sněmovně, která státní rozpočet schvaluje. Po schválení je zveřejněn jako zákon ve sbírce zákonů. Účinnost rozpočtové politiky závisí zejména na tom, jak stát dokáže nalézt správnou míru mezi výší příjmů a výdajů. Příjmy státního rozpočtu tvoří příjmy z daní a poplatků, příjmy z pojistného na sociální zabezpečení, příjmy z vlastní činnosti a ostatní příjmy. U výdajů se jedná zejména o výdaje na školství, sociální zabezpečení, zdravotnictví, bezpečnost, kulturu, správu, dotace podnikatelské sféře a výdaje na vědu a výzkum. Z toho plyne, že výdaje směřují do těch oblastí,

¹ KLIKOVÁ, Christiana a KOTLÁN, Igor. *Hospodářská politika*. 3. vydání. Ostrava: Institut vzdělávání Sokrates, 2012. s. 30.

² Tamtéž

³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. s. 28.

⁴ § 2 zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů

⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo...*, s. 29.

⁶ MARKOVÁ, Hana. *Rozpočtové právo*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2001 s. 24.

kteří většinou nelze zajistit lépe nežli prostřednictvím státu. Od poloviny devadesátých let je státní rozpočet ČR schodkový, tzn. výdaje jsou vyšší než příjmy, a v souvislosti s tím se neustále zvyšuje i státní dluh.

Devizová politika je úzce spjata s měnovou politikou státu. Cílem devizové politiky je vnější ekonomická rovnováha, kterou ovlivňuje vyrovnanost nebo přebytkovost platební bilance. Z tohoto důvodu je pro devizovou politiku důležitá volnost mezinárodního pohybu kapitálu, zboží, služeb a osob a stabilita kurzu měny.⁷ Stanovení kurzu je důležitým nástrojem využívaným ČNB (viz devizová intervence ČNB z listopadu 2013).

1.2 Důvody zásahů státu do ekonomiky

Zásadním důvodem zásahů státu do ekonomiky je naplnit cíle hospodářské politiky státu. Konkrétní zásahy státu lze rozdělit na přímé (nejrůznější administrativní opatření), mezi které patří především povolení, příkazy, zákazy atp., a nepřímé, kam řadíme daně, dotace anebo státem stanovené cenové limity. Cílem těchto zásahů je zvýšit efektivitu trhů, motivovat ekonomické subjekty, chránit slabší subjekty ekonomiky, posílit ekonomickou svobodu či zvýšit mezinárodní konkurenceschopnost.

Uskutečňování hospodářské politiky státu je zakotveno i v dokumentu, který pro rok 2016 vyhotovila vláda ČR. Jedná se o tzv. Akční plán na podporu hospodářského růstu a zaměstnanosti. V tomto plánu vláda shrnuje své priority, mezi něž patří zejména:⁸

- efektivní čerpání evropských fondů
- investice do projektů jako jsou například výstavba infrastruktury, podpora bydlení mladých, dále byty pro seniory, startovací byty či školky atd.
- zefektivnění systému územního a stavebního řízení, které podpoří realizaci výstavby
- podpora vědy, výzkumu, vývoje a inovací
- podpora exportu prostřednictvím zajištění úvěrové pomoci a pojištění exportu
- efektivní výkon fungující veřejné správy
- podpora zaměstnanosti prostřednictvím účinného restrukturalizačního plánu pro strukturálně znevýhodněné regiony a pomoc dlouhodobě nezaměstnaným

Tento dokument má zajistit plnění cílů, ke kterým se vláda zavázala. Kromě těchto cílů dokument zahrnuje také konkrétní kroky, které by měli vést k jejich splnění. Dokument byl vypracován na základě dohody mezi vládou, kraji a nezávislými organizacemi.

⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo...*, s. 38.

⁸ *Akční plán na podporu hospodářského růstu a zaměstnanosti* [online]. Vláda ČR, 25. ledna 2016 [cit. 14. března 2016]. Dostupné na <<http://www.vlada.cz/cz/media-centrum/dulezite-dokumenty/akcni-plan-na-podporu-hospodarskeho-rustu-a-zamestnanosti--aktualizace-pro-rok-2016-139440/>>.

V dnešní době, kdy existuje silné propojení jednotlivých států na základě bilaterálních či multilaterálních mezinárodních smluv, mají na uskutečňování hospodářské politiky těchto států vliv i mezinárodní či nadnárodní organizace. Mezi nejdůležitější mezinárodní organizace, které mají vliv na hospodářskou politiku ČR, patří Světová banka, Mezinárodní měnový fond, Světová obchodní organizace a Organizace pro hospodářskou organizaci a rozvoj. Nejdůležitější nadnárodní organizací je pro ČR EU. Protože ČR je členem všech těchto uvedených organizací, musí plnit závazky vyplývající z členství. Nejvíce závazků plyne ČR z členství v EU, kdy postupně dochází ke sjednocování legislativy, politických a ekonomických cílů.

2. Základy daňové teorie

Tato kapitola se nejdříve věnuje pojmům finanční a daňové právo. Dále obsahuje vymezení základních daňových pojmů, které budou používány v této diplomové práci, stručný přehled obecných funkcí daní a optimalizaci daní.

2.1 Úloha finanční práva

Finanční právo je samostatným právním odvětvím, které řadíme do oblastí veřejného práva. Navazuje na další právní obory, zejména pak na správní právo, ze kterého se historicky vyčlenilo. Finanční právo je souhrnem právních norem, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby, rozdělování a používání peněžní masy a jejích částí.⁹ Finanční právo lze rozdělit na část obecnou, která se věnuje obecné problematice spojené s finanční činností státu, prameny finančního práva atp., a část zvláštní, která se zabývá desítkami zákonů a jiných právních norem upravujících finanční vztahy.

Finanční vztahy jsou jedním z druhů právních vztahů, které mají mocensko-majetkový charakter vyjádřený v peněžní formě. Obsahují 3 základní prvky a to: subjekt, objekt a obsah. Subjekty finančněprávních vztahů jsou oprávněné osoby (především stát reprezentovaný svými orgány) a povinné osoby (FO i PO). Objektem jsou myšleny peněžní prostředky a obsahem jsou práva a povinnosti stanovené finančněprávní normou k těmto prostředkům.¹⁰

Finančním právem se zabývá finanční věda, která je spíše vědou ekonomickou, a dále věda o finančním právu. Věda o finančním právu se zabývá studiem právních norem upravujících finanční vztahy a je možné ji charakterizovat jako souhrn obecných poznatků o působení finančněprávních norem v praxi.¹¹ Obecně by se dalo tvrdit, že ekonom bude zajímat především obsah finančněprávních vztahů, zatímco právník se bude nejvíce zajímat o formu právních vztahů a jejich konkrétní úpravu. Nelze však tyto dva aspekty oddělovat, protože věda o finančním právu by měla vycházet z ekonomického základu finanční vědy a naopak.

Hlavní úlohou finančního práva je vytvořit právní rámec pro ekonomické skutečnosti. V dnešním globalizovaném a rychle se měnícím světě není jednoduché vytvořit zákony tak, aby co nejlépe reflektovaly tyto změny. Otázkou je, zdali finanční právo je schopné udržet krok s ekonomickou praxí, anebo je natolik rigidní, že pouze dílčími novelizacemi tuto praxi dohání.

⁹ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 13.

¹⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo...*, s. 51-52.

¹¹ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo...*, s. 19.

2.2 Vymezení základních daňových pojmů

Mezi základní pojmy, se kterými daňová legislativa pracuje, patří slova daň, správce daně, daňový subjekt, objekt daně (předmět daně), základ daně, sazba daně, sleva na dani a zdaňovací období.

Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu.¹² Tato platba je neúčelová, neekvivalentní a může být jak pravidelně se opakující, tak nepravidelná.

Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.¹³ V ČR správu daní vykonávají orgány Finanční správy ČR a orgány Celní správy ČR.

Daňový subjekt je osoba, která je dle zákona povinna odvádět nebo platit daň. Z tohoto hlediska lze daňové subjekty dělit na daňové poplatníky, jejichž majetek nebo příjem je dani podroben, a plátce daně, kteří jsou ze zákona povinni odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.¹⁴

Daňový objekt (přesně vymezen jako předmět daně) je veličina, ze které se daň vybírá.¹⁵ Zpravidla se jedná o důchod, spotřebu či majetek. Předmět daně je možné vyjádřit v peněžních jednotkách a upravit dle zákonných pravidel jako tzv. základ daně.¹⁶ U některých daní (spotřební) je předmět daně dán v naturálních jednotkách například litr, hektolitr, ks apod. Od základu daně je možné odečítat určité položky (např. ztráta z předchozích let nebo dary), a tak vznikne upravený základ daně. Teprve z něj se daň vypočítává.

Sazba daně může být charakterizována jako algoritmus, jehož prostřednictvím se ze základu daně sníženého o odpočty stanoví velikost daně.¹⁷ Sazba je dána buď procentem, nebo pevnou částkou. Druhy daňových sazeb lze rozdělit podle druhu základu daně na sazbu jednotnou a diferencovanou, anebo podle vztahu k velikosti základu daně na sazbu pevnou a proporcionální (kterou je možné dále dělit na lineární, progresivní a regresivní).

Slevu na dani lze uplatnit z vypočtené daně (např. u FO se jedná o slevu na poplatníka, slevu na studenta, slevu za umístění dítěte, u PO se jedná o slevu na zaměstnance se zdravotním postižením). Mimo to u daně z příjmů FO lze uplatnit i tzv. daňové zvýhodnění (na děti).

¹² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2015. s. 15.

¹³ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní: [bakalářský studijní program]*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2015. s. 17.

¹⁴ Tamtéž

¹⁵ Tamtéž

¹⁶ Tamtéž, s. 302.

¹⁷ Tamtéž

Zdaňovacím obdobím je časový interval, za který se stanovuje základ a výše daně a daň se hradí.¹⁸ Zdaňovacím obdobím může být rok, čtvrtletí nebo měsíc. Některé daně nemají stanoveny zdaňovací období a platí se nepravidelně (např. daň z převodu nemovitých věcí).

2.3 Funkce daní

Daně plní několik funkcí, které stát využívá k regulaci ekonomiky. Patří mezi ně především funkce fiskální, která představuje získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů (státní rozpočet a rozpočty územní, tedy krajské a obecní), z nichž jsou pak financovány veřejné výdaje. Daňové příjmy tvořily v ČR v roce 2014 až 84 % příjmů státního rozpočtu.¹⁹

Další funkce je funkce redistribuční (taktéž označovaná jako přerozdělovací nebo sociální), která vychází z nerovnoměrného rozdělení důchodu ve společnosti. Účelem je zmírnit rozdíly mezi bohatšími a chudšími občany. Tato funkce se projevuje zejména u daně z příjmů FO, kdy určité skupiny mohou uplatňovat určité odpočty v rámci úpravy základu daně či slevy od vypočítané daně.

U funkce alokační jde o získání prostředků na financování oblastí podceněných trhem (např. školství, zdravotnictví, kultura) a tím pádem odebrání prostředků z oblastí, kde je jich mnoho. Takto se přidávají peníze do určitých oblastí pomocí daňových úlev (např. na ekologické zdroje energie).²⁰

Stabilizační funkce zmírňuje cyklické výkyvy v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability, kdy vláda reguluje výši daňových příjmů v závislosti na hospodářském cyklu. Jedná se o kontroverzní roli daní. Odpůrci tvrdí, že snaha po stabilizaci je právě tou příčinou, která vyvolává nestabilitu.²¹

2.4 Optimální zdanění

Na závěr teoretické části o daních obecně považuji za vhodné se alespoň krátce zmínit o možnosti optimálního zdanění. Optimální obecně znamená nejlepší možný. V případě optimalizace daňového systému to však znamená určitý kompromis mezi efektivností a spravedlností.

¹⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo...*, s. 302.

¹⁹ *Přehled státního rozpočtu* [online]. MONITOR – informační portál Ministerstva financí, 2015 [cit. 4. února 2016]. Dostupné na <<http://monitor.statnipokladna.cz/2014/statni-rozpocet/>>.

²⁰ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika...*, s. 19.

²¹ Tamtéž

Daňový systém musí na jedné straně zajistit žádoucí redistribuci příjmů, přičemž nadměrné břemeno a administrativní náklady by měly být minimální.²² K zajištění redistribuce příjmů nemůže sloužit jediná univerzální daň, i když se taková možnost může jevit jako nejlepší. Takováto daň by byla jednoduchá, průhledná a přinesla by oproti současnému stavu snížení míry administrativního zatížení. Optimální zdanění si ovšem žádá působení většího počtu daní,²³ jinak není možné vyhovět požadavku spravedlnosti pro různé subjekty společnosti.

Zoptimalizovat daňovou soustavu znamená najít ten správný poměr mezi počtem jednotlivých daní, zabránit dvojímu zdanění a určit správnou výši jednotlivých daní. Existuje více modelů optimálního zdanění. Současné modely optimálních daní rozšiřují poznání o zahrnutí proměnných jako administrativní náklady, daňové úniky, externality, mezigenerační přesuny, veřejný dluh, nedokonalost trhů. Stále však platí, že jednou stránkou věci je daňová teorie a druhou je praktické provedení daňové reformy. Reforma vychází z určitého stavu daňového systému, a nastolení úplně nového stavu je politicky nereálné.²⁴ Na závěr je nutné konstatovat, že ideálního daňového systému není možné v praxi dosáhnout.

²² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika...*, s. 129.

²³ Tamtéž, s. 128.

²⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. Optimální zdanění – přehled dosavadní teorie. *Český finanční a účetní časopis*, 2009, roč. 4, č. 3, s. 36.

3. Daňová soustava ČR a vybraných zemí EU

Daňovou soustavu lze obecně definovat jako ucelený, komplexní a vzájemně provázaný systém platebních povinností označených jako daň, uložených z titulu státní moci státem, na základě zákona, daňovým subjektům, v určitém časovém rámci za účelem zajištění zdrojů příjmové stránky veřejných rozpočtů a následného uspokojování veřejných potřeb.²⁵

Při volbě struktury zdanění vláda ve skutečnosti rozhoduje o tom, jak získat potřebné zdroje od domácností a firem a jak je vloží do kolektivní spotřeby a investic.²⁶ Koncepce daňové soustavy ČR by měla respektovat tyto požadavky: působit stejně na všechny daňové subjekty, přizpůsobit se požadavkům daňové legislativy Evropské unie, výše daní musí odpovídat možnostem daňových poplatníků a musí pro ně být srozumitelná a měla by být zajištěna dobrá vymahatelnost od dlužníků daní. Politici představitelé vědí, že daně jsou krajně nepopulární. Proto jsou moderní daňové systémy nesnadným kompromisem mezi vznešenými principy a politickou mocí.²⁷

Daňová soustava ČR odpovídá potřebám tržní ekonomiky a konkrétně rozlišuje dvě základní skupiny daní, a to daně přímé a daně nepřímé. Daně přímé jsou označovány přívlastkem adresné, neboť přesně můžeme určit poplatníka, z jehož důchodu či majetku má být zaplacená. U daní nepřímých není předem známo, kdo bude poplatníkem, neboť jsou obsaženy v cenách výrobků a služeb, a tudíž nevíme, kdo bude jejich spotřebitelem.

Přímé daně se dále člení na:

- daně z příjmů, kam patří
 - daň z příjmu fyzických osob (FO)
 - daň z příjmu právnických osob (PO)
 - srážková daň
- daně majetkové, kam patří
 - daň z nemovitých věcí
 - daň z převodu nemovitých věcí
 - daň silniční

Nepřímé daně se dělí na:

- universální, které se týkají téměř všech výrobků a služeb
 - daň z přidané hodnoty (DPH)

²⁵ ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim a VEČERĚ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vydání. Praha: Leges, 2012. s. 34.

²⁶ SAMUELSON, Paul Anthony a NORDHAUS, William D. *Ekonomie*. 1. vydání. Praha: Svoboda, 1991. s. 784.

²⁷ Tamtéž, s. 785

- selektivní neboli výběrové, týkající se pouze vybraných výrobků
 - spotřební daně
 - daně „energetické“ (nebo též „ekologické“)

S daněmi je úzce spojeno také sociální pojištění a všeobecné zdravotní pojištění. Odvodová povinnost sociálního a zdravotního pojištění je sice obdobná jako u daní, ovšem určení a čerpání těchto prostředků se od daní liší. Správcem těchto prostředků je Česká správa sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny. Pojistné na sociální zabezpečení je stejně jako daně příjmem státního rozpočtu a je určeno na důchodové zabezpečení, státní politiku zaměstnanosti a nemocenské pojištění. Tyto odvody v ČR nejsou označovány jako daň, ale přesto zvyšují daňové zatížení poplatníků.

3.1 Právní úprava daňového práva v České republice

Právní úpravu daní v ČR představuje daňové právo, které je neodmyslitelnou součástí práva finančního, konkrétněji jeho pododvětví. Daňové právo v užším smyslu zahrnuje především daně a jejich právní úpravu. V širším smyslu zahrnuje i jiné zákonem stanovené peněžní odvody, jako jsou například poplatky, cla a ostatní platby. Mezi prameny daňového práva v ČR dle formy patří ústavní pořádek ČR (Ústava, Listina základních práv a svobod, ústavní zákony), ratifikované mezinárodní smlouvy, přímo aplikovatelné právní normy komunitárního práva, zákony, obecně závazné vyhlášky obcí, nařízení vlády a vyhlášky.²⁸ Z tohoto hlediska se tedy jedná o trojí navzájem propojené právo tvořené právem vnitrostátním, mezinárodním a právem evropským.²⁹ Proto se právní řád upravující daně může zdát komplikovaný a nestálý, především z důvodu častých změn právních norem či neustálého přibývání nových norem, a to zejména v oblasti evropského práva. Mezi další formy dělení pramenů daňového práva patří například dělení na hmotněprávní a procesněprávní předpisy anebo na předpisy daňové a poplatkové.

Ústavní základy daňového práva najdeme jak v Ústavě ČR, tak v LZPS, v nichž jsou upraveny způsoby a náležitosti pro stanovení a vybírání jednotlivých státních příjmů, jakým způsobem se projednává a přijímá rozpočet a postavení a kompetence Poslanecké sněmovny, Senátu, vlády, České národní banky a Nejvyššího kontrolního úřadu.³⁰ Tím asi nejdůležitějším ustanovením je čl. 11 odst. 5 LZPS, ve kterém stojí, že daně a poplatky lze ukládat jen za základě

²⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. s. 298.

²⁹ CHMELÍK Milan. *Daňové právo a právníci* [online]. Daňáři online, 1. srpna 2006 [cit. 3. února 2016]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9967v12844-danove-pravo-a-pravnici/>>.

³⁰ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo...*, s. 22.

zákona.³¹ V tomto smyslu se zároveň jedná o stěžejní zásadu daňového práva. Ústavní právo se nijak podrobněji úpravou daní nezabývá.

Mezinárodní prameny daňového práva představují zejména smlouvy OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) a OSN (Organizace spojených národů).³² Tyto organizace vytvořily modelové smlouvy, na jejichž základě jsou např. uzavírány bilaterální mezinárodní smlouvy o dvojím zdanění. Příkladem takovéto smlouvy je Smlouva mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokol ze dne 8. června 2006.³³

Ustanovení týkající se daňové problematiky lze najít již na úrovni primárního práva EU, tedy v nejdůležitějších smlouvách jako např. Smlouva o fungování EU (SFEU). Také přístupové smlouvy jsou z tohoto hlediska důležitými prameny obsahujícími daňová ustanovení, zejména přechodné výjimky mezi národní daňovou legislativou a přijatými usneseními EU.³⁴ V rámci EU dochází ke sjednocování daňových systémů jednotlivých členských zemí. Nejvíce dochází k harmonizaci v oblasti nepřímých daní. K vzájemné harmonizaci předpisů a minimálních sazeb členských zemí dochází proto, aby se zabránilo přeshraničnímu narušování hospodářské soutěže mezi jednotlivými státy EU.³⁵ Podobně je tomu u daně z příjmů FO a PO, kdy se harmonizace předpisů snaží zabránit daňovým únikům. Harmonizace se uskutečňuje pomocí legislativních aktů, tedy na úrovni sekundárního práva. Mezi tyto akty patří nařízení, směrnice, doporučení a stanoviska, přičemž právě směrnice jsou základním nástrojem pro harmonizaci národních právních řádů, oblast daní nevyjímaje.³⁶

Co se týče zákonů v daňovém právu, v současné době se jedná zejména o daňovou úpravu jednotlivých daní konkrétními zákony. Těmito hmotněprávními zákony se bude podrobněji zabývat kapitola 3.2. Tyto zákony doplňuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který upravuje procesní postup správců daní a práva a povinnosti daňových subjektů.

³¹ ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů

³² NERUDOVA Danuše. *Mezinárodní smlouvy o zamezení zdanění* [online]. Daňáři online, 1. června 2007 [cit. 4. února 2016]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojihoz-daneni/>>.

³³ sdělení MZV č. 31/2007 Sb. m. s., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokolu

³⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013. s. 30-23.

³⁵ *Daně* [online]. EUROPA – Oficiální stránky Evropské unie, leden 2015 [cit. 5. února 2016]. Dostupné na <http://europa.eu/pol/tax/index_cs.htm>.

³⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii...*, s. 54-55.

Obecně závazné vyhlášky vydávají obce v rámci samostatné působnosti. Těmito vyhláškami mohou v rámci zákona o dani z nemovitých věcí upravovat například koeficient pro sazbu daně nebo místní koeficient.³⁷

Nařízení vydává vláda na základě ústavního zmocnění podle čl. 78 Ústavy, a to aniž by bylo potřeba zmocnění v konkrétním zákoně. Vyhlášky pak vydává zejména MF na základě ústavního zmocnění podle čl. 79 Ústavy, a to v mezích zákona, a pokud je k tomu zákonem zmocněno. Nařízení i vyhlášky jsou podzákonnými právními normami. Příkladem vyhlášky MF je vyhláška č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

3.2 Daňové zákony v České republice

V současné době daňovou soustavu upravují pouze zákony o jednotlivých daních. Jedná se celkem o jedno zákonné opatření Senátu a šest zákonů, kterými jsou:

- *zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*

Tento zákon v první části upravuje daň z příjmu FO a ve druhé části daň z příjmu PO. Předmětem daně z příjmu FO jsou příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy. Základ daně pak tvoří částka, o kterou příjmy ve zdaňovacím období přesahují výdaje vynaložené na dosažení příjmu. Sazba daně z příjmu FO činí 15 %.³⁸ U daně z příjmu PO jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak. Základ daně tvoří rozdíl výnosů a nákladů, upravený o položky snižující základ daně. Sazba daně z příjmu PO je 19 %.³⁹ Za zmínku stojí také § 36 zákona o daních z příjmů, který upravuje zvláštní sazbu daně z příjmů, tzv. srážkovou daň, a která je ve většině případů ve výši 15 %. Týká se zejména příjmu z kapitálového majetku, příjmy z dohod o provedení práce do 10 000 Kč, příjmy z výher atd.

- *zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí*

Zákon je rozdělen na dvě části. První část zákona upravuje daň z pozemků a druhá část upravuje daň ze staveb a jednotek. Předmětem daní jsou nemovité věci na území ČR. Daňovým poplatníkem je zpravidla vlastník nemovité věci, v případě pronájmu nemovité věci je to nájemce.

³⁷ § 6 odst. 4 písm. b) a § 12 zákona č. 338/1992 Sb., o daních z nemovitostí, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. účinného ke dni účinnému ke dni 1. 1. 2015

³⁸ § 3, § 5 a § 16 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění o daních z příjmů, zákona č. 267/2014 Sb. účinného ke dni účinnému ke dni 1. 1. 2015

³⁹ § 18, § 20, § 21, a § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 267/2014 Sb. účinného ke dni účinnému ke dni 1. 1. 2015

- *zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí*
Toto zákonné opatření Senátu upravuje úplatné nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem. Základem této daně je nabývací hodnota a sazba daně činí 4 % z této hodnoty.
- *zákon č. 16/1993 Sb., o silniční dani*
Zákon o silniční dani upravuje daň, jejímž předmětem jsou silniční motorová vozidla registrovaná a provozovaná v ČR a používaná k podnikání FO nebo PO. Základ daně u nákladních automobilů, přívěsů, návěsů atd. je největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav. U osobních automobilů je základem daně objem válců motoru. Sazba daně je určena v korunách v roční výši.
- *zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*
Zákon o DPH upravuje především zdanění nákupu a prodeje zboží a poskytnutí služeb. Základem daně je prodejní cena. Pro DPH platí tři sazby. Základní sazba činí 21 % a některé zboží a služby, které jsou vyjmenovány v přílohách zákona o DPH, mají první (15 %) nebo druhou (10 %) sníženou sazbu.⁴⁰
- *zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních*
Zákonem o spotřební dani jsou upraveny podmínky zdaňování pouze vybraných skupin výrobků, kterými jsou minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky a surový tabák. Základem daně je většinou množství v naturálních jednotkách, výjimkou je základ daně u tabákových výrobků, který se skládá z pevné části a daného procenta z ceny pro konečného spotřebitele.
- *zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (energetické daně)*
Tento zákon upravuje v části čtyřicáté páté daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, v části čtyřicáté šesté daň z pevných paliv a v části čtyřicáté sedmé daň z elektřiny. Jedná se o nejnovější typ daní v ČR zavedených v rámci harmonizace daní v EU. Vyměření těchto daní je technicky velmi náročné.

3.3 Daně ve vybraných evropských zemích

Pro srovnání daňové legislativy a účel této diplomové práce jsem vybral tři země, které sousedí s ČR a zároveň jsou členy EU. Jedná se o Nizozemské království, Rakouskou republiku a Slovenskou republiku. Srovnání obsahuje stručný popis jednotlivých zemí, daňové soustavy a nejdůležitějších daní s účinností k 31. říjnu 2013, pokud v textu není stanoveno jinak.

⁴⁰ § 2, § 36 a § 47 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb. účinného ke dni 1. 1. 2015

3.3.1 Daně v Nizozemském království

Nizozemské království je konstituční monarchií, která se skládá z Nizozemí a třech malých ostrovních zemí – Aruby, Curaçaa a Svatého Martina. Všechny tyto čtyři části mají vlastní daňový systém. Následující text se však bude zabývat pouze Nizozemskem. Zákonodárnou moc má v Nizozemsku dvoukomorový parlament složený z horní a dolní komory. Nizozemský daňový systém se skládá z daní přímých důchodových i majetkových a z daní nepřímých, kam spadají daň z přidané hodnoty i spotřební daně.

Daň ze zisků korporací se platí ze zdanitelného příjmu, kterým je součet veškerých výnosů a příjmů jakéhokoli druhu nebo povahy. Sazba této daně činí 20 % ze zisku do 200 000 EUR a 25 % ze zisku nad tuto hranici.⁴¹ Osobní důchodová daň se podle zdanitelného příjmu dělí na tři kategorie, a to zaprvé na příjem ze zaměstnání, příjmy z nájmu a pronájmu, příjmy z podnikání apod., zadruhé na příjem z držby podstatného akciového podílu na společnosti a zatřetí na příjem z úspor a investic. Sazby daně z první kategorie jsou 37 % až 52 % v závislosti na výši příjmu přesahujícího určitou hranici v EUR. Druhá kategorie, tj. např. dividendy, je zdaňována sazbou 25 %. U třetí kategorie činí výsledná sazba daně 1,2 %.⁴²

Do majetkových daní patří daň z nemovitostí, která se liší v jednotlivých částech Nizozemska, a dále daň dědická a daň darovací. Sazby těchto daní se pohybují od 10 % do 40 % podle zdanitelné částky (hodnoty daru či obdrženého dědictví) a podle příbuzenského vztahu.⁴³

DPH podléhají všichni podnikatelé včetně osob vykonávajících svobodná povolání a dovozci. Mezi transakce, které se daní, patří dodání zboží a poskytování služeb atp. Standardní sazba DPH v Nizozemsku činí 21 %, snížená sazba ve výši 6 % se uplatňuje na služby a základní potraviny.⁴⁴

Spotřební daně v Nizozemsku se týkají benzínu, těžkých paliv a jiných energetických produktů a dále alkoholických nápojů či tabákových výrobků stejně jako ve všech státech EU.

3.3.2 Daně v Rakouské republice

Rakousko je federativní republika složená z 9 spolkových zemí. Zákonodárná moc spočívá v rukou dvoukomorového parlamentu. Systém daní v Rakousku stojí na přímých důchodových daních a nepřímých daních stejně jako u většiny ostatních evropských zemí. Tuto soustavu pak dále doplňují daně majetkové a pestrá škála místních daní.

⁴¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii...*, s. 292.

⁴² Tamtéž, s. 293-294.

⁴³ Tamtéž, s. 295.

⁴⁴ Tamtéž

Základem daně ze zisků korporací, které platí především akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným, je veškerý příjem společnosti. Sazba této daně činí 25 %. Kromě sazby je také stanovena roční minimální daň pro akciové společnosti a společnosti s ručením omezením ve výši 3 500 EUR, respektive 1 750 EUR.⁴⁵ Naopak osobní důchodová daň se počítá z čistého příjmu (děleného do sedmi kategorií jako např. kapitálové příjmy, zaměstnanecké příjmy, příjmy ze zemědělské a lesní činnosti atp.) podle jeho výše. Daň se počítá z celkového čistého příjmu ze všech kategorií pomocí 4 sazeb – prvních 11 000 EUR má sazbu 0 %, dalších 14 000 EUR má sazbu 36,5 %, dalších 35 000 EUR má sazbu 42,2143 % a nad 60 000 EUR je sazba 50 %.⁴⁶

Nemovitý majetek je předmětem daně z nemovitostí, jejíž základní sazba činí 0,2 % a je dále modifikována koeficientem pro konkrétní municipalitu. Daň dědická a daň darovací byly na základě rozhodnutí Ústavního soudu zrušeny.⁴⁷

DPH jako hlavní představitel nepřímých daní má stejně jako v ČR nebo Německu dvě sazby, a to základní ve výši 20 % a sníženou sazbu ve výši 10 %. Na exklávy Mittelberg a Jungholz jsou aplikovány německé sazby DPH ve výši 16 %, respektive 12 %. Této dani podléhají především podnikatelé a veřejnoprávní osoby, přičemž obecně je registračním limitem k této dani 22 000 EUR.⁴⁸

Spotřební daně jsou stejné jako například v Nizozemsku či jiných zemích EU.

3.3.3 Daně ve Slovinské republice

Slovinsko je republika s dvoukomorovým parlamentem a je administrativně členěna na 19 okresů. Mezi nejdůležitější typy daní ve Slovinsku patří přímé daně důchodové (korporátní a osobní), majetkové daně (daň z majetku, daň dědická a daň darovací) a dále daně nepřímé.

Základem daně ze zisku korporací, kterými jsou především akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti a družstva, je rozdíl mezi příjmy a výdaji, který se dále upravuje. Sazba této daně je jednotná a činí 17 %. Ve speciálních ekonomických zónách je tato sazba snížena na 10 % v případě určitých aktivit.⁴⁹ Osobní důchodové dani podléhají daňoví rezidenti Slovinska, pokud zde mají trvalé bydliště anebo se zde zdržují alespoň 6 měsíců. Předmětem daně jsou příjmy ze závislé činnosti, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (jako např. zemědělství, lesnictví atp.). Sazba daně je klouzavě progresivní a roste s vyšším ročním zdanitelným příjmem. V roce 2013 se jednalo o čtyři sazby ve výši 16 % (roční zdanitelný

⁴⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii...*, s. 306-307.

⁴⁶ Tamtéž, s. 308-309.

⁴⁷ Tamtéž, s. 310.

⁴⁸ Tamtéž, s. 311.

⁴⁹ Tamtéž, s. 328.

příjem do 8 021,34 EUR), 27 % (od 8 021,34 do 18 960,28 EUR), 41 % (od 18 960,28 do 70 907,20 EUR) a 50 % (od 70 907,20 EUR).⁵⁰

Obecná majetková daň zavedena není. FO však platí daň z vlastnictví či užívání pozemků a budov, kde se sazba daně pohybuje mezi 0,1 % až 1,5 % hodnoty majetku. Dary i dědictví podléhají dani a výše daňové sazby, která se pohybuje od 5 % do 39 %, závisí na vztahu mezi zůstavitelem a dědicem, resp. na vztahu mezi dárce a obdarovaným, a na hodnotě majetku.⁵¹

Ve slovinském zákoně o DPH jsou uvedeny sazby 20 % a 8,5 % s tím, že současné vyšší sazby, konkrétně 22 % u základní a 9,5 % u snížené sazby, která platí např. na léky či tištěné knihy, se uplatní pouze v letech 2013 a 2014.⁵²

Spotřební daně jsou stejné jako například v Nizozemsku či jiných zemí EU.

3.3.4 Srovnání sazeb daně z příjmů, DPH a daňových kvót

Srovnání procentní výše sazeb u jednotlivých zemí uvádím v tabulce pro větší přehlednost. Srovnání daně z příjmů není zcela jednoduché, neboť základ pro výpočet daně je v daných zemích stanoven různě, a tudíž i v případě vyšší sazby může být konečná daňová povinnost nižší.

Tabulka č. 1 – Přehled sazeb vybraných daní v uvedených zemích ve srovnání k 31. říjnu 2013 (s výjimkou ČR, kde uvádím údaje aktuální)

daň země	daň z příjmů v %		DPH v %	
	FO	PO	základní	snížená
ČR	15	19	21	15 a 10
Nizozemsko	37 – 52 *	20 a 25 **	21	6
Rakousko	0 – 50 *	25	20	12 a 10
Slovinsko	16 – 50 *	17	22	9,5

* progresivní zdanění vyššího příjmu FO přesahující určitou hranici v EUR

** 25% sazba platí pro zisk nad hranici 200 000 EUR

Zdroj: Vlastní zpracování podle knihy *Daně v Evropské unii* od Jana Širokého

Pokud se blíže podíváme na čísla prezentovaná v tabulce č. 1, může se zdát, že daňové systémy ČR, Nizozemska, Rakouska a Slovinska jsou rozdílné. Základní sazby DPH jsou u všech čtyř zemí podobné a pohybují se mezi 20 a 22 %. U snížených sazeb jsou rozdíly patrnější.

⁵⁰ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii...*, s. 329.

⁵¹ Tamtéž, s. 330.

⁵² Tamtéž, s. 331.

Slovinsko a Nizozemsko mají sníženou sazbu jen jednu, zatímco ČR a Rakousko mají snížené sazby dvě. Rozmezí těchto snížených sazeb se pohybuje od 6 % v Nizozemsku až po 15 % v ČR.

Daň z příjmu PO se pohybuje od 17 % ve Slovinsku až po 20 (resp. 25) % v Nizozemsku. FO v ČR platí rovnou daň (solidární zvýšení daně 7 %, které mělo mít původně pouze omezenou platnost), zatímco v ostatních srovnávaných zemích se jedná o daně progresivní. Nejvyšší sazby daně z příjmů má Nizozemsko.

Zajímavější srovnání pak nabízí daňová kvóta v jednotlivých zemích, tj. úroveň daňové zátěže v daných zemích včetně příspěvků na sociální zabezpečení. Srovnání těchto daňových kvót má větší vypovídací schopnost, i když i tento ukazatel má některé nedostatky. Vzhledem k tomu, že daňová kvóta se počítá jako daňový výnos dělený HDP, záleží na tom, které daně výnos tvoří a jak dobře bude v dané zemi proveden odhad HDP.⁵³ Mám za to, že právě konstrukce tohoto ukazatele znázorňuje, jak daňová soustava v jednotlivých zemích odpovídá jejich ekonomikám.

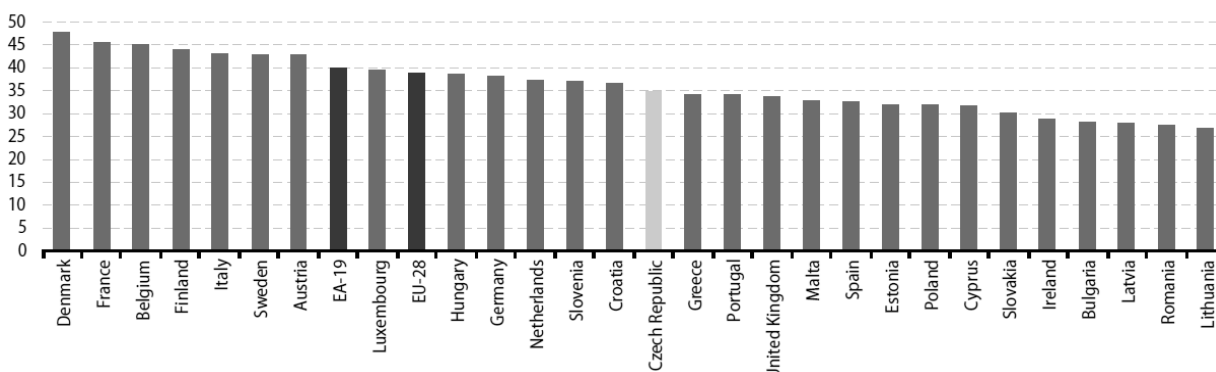
Tabulka č. 2 – Přehled daňových kvót v uvedených zemích

	2010	2011	2012	2013
ČR	32,6	33,7	34,2	34,9
Nizozemsko	36,7	36,4	36,9	37,7
Rakousko	41,8	41,9	42,5	43,4
Slovinsko	37,2	36,8	37,1	37,3

Zdroj: Vlastní zpracování podle dat z Eurostatu. Dostupné na

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_6047_en.htm>.

Graf č. 1 – Přehled daňových kvót zemí EU



Zdroj: Eurostat. Dostupné na

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_6047_en.htm>.

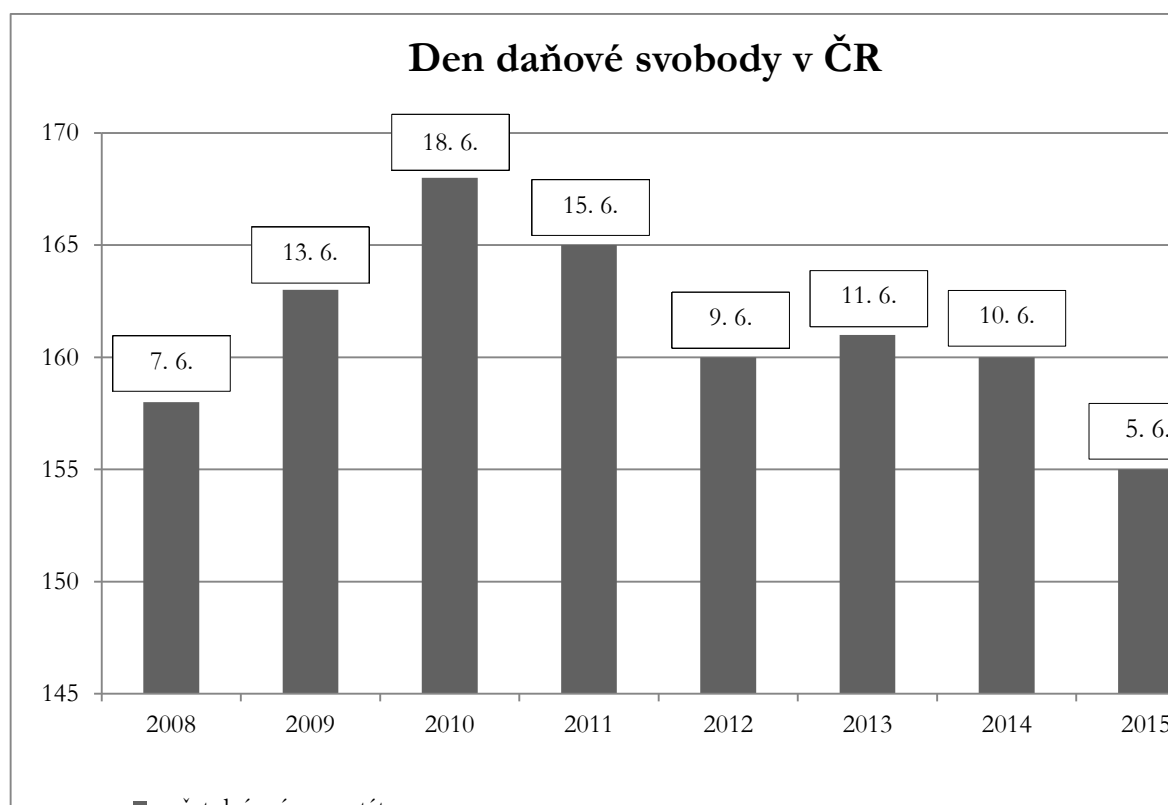
⁵³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika...*, s. 148.

Z uvedené tabulky i grafu vyplývá, že nejvyšší daňové zatížení je v Rakousku, které je následováno Nizozemskem a Slovinskem. Nejnižší daňovou kvótu má ČR, která se dokonce pohybuje pod průměrem EU.

Pro lepší pochopení toho, kolik daňoví poplatníci doopravdy vydělávají na stát (tedy na pokrytí výdajů vlády, vládních a veřejných institucí), slouží tzv. Den daňové svobody. Jedná se o pomyslnou hranici v kalendářním roce, která jej rozděluje do dvou období. V prvním období vydělávají daňoví poplatníci na stát a v druhém období, které začíná právě dnem svobody, vydělávají již sami pro sebe. Tento den je v ČR vyhlášen Liberálním institutem a každý rok připadá na jiný den. V roce 2015 byl Dnem daňové svobody 5. červen.

Výpočet dne daňové svobody je podílem veřejných výdajů na HDP v daném roce. Veřejné výdaje každým rokem rostou a tak především záleží na tom, jak rychle poroste HDP. Právě toto se promítne do počtu pracovních dní, které musí daňoví poplatníci pomyslně odpracovat na pokrytí státních výdajů.

Graf č. 2 – Den daňové svobody v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování podle informací dostupných na <<http://www.dendanovesvobody.cz/>>.

4. Nestabilita daňové legislativy ČR

Základem daňové legislativy jsou daňové zákony upravující jednotlivé daně a daňový řád, upravující postup při jejich správě. Tyto zákony by měly být stabilní, to znamená, že by měly představovat základní dlouhotrvající pravidla, která by neměla podléhat krátkodobým ekonomickým či politickým vlivům. Stabilní daňová politika by měla být nástrojem na podporu ekonomiky. Pokud tomu tak není, lze takové zákony považovat za nestabilní, což s sebou nese řadu negativních důsledků promítajících se do právní a ekonomické jistoty FO i PO.

4.1 Změny v daňových zákonech ČR

Ke změnám daňové legislativy dochází v ČR každý rok, mnohdy i více než jednou. Při otevření úplného znění daňových zákonů je již na první pohled patrné, že se jedná o zákony často měněné, neboť všechny změny, kterými zákon prošel, jsou u každého zákona vyjmenovány. V úplném znění zákonů účinném k 1. lednu 2015 jsem změny u jednotlivých zákonů spočítal a uvádím je v následujícím přehledu.⁵⁴ V rámci této práce byly zkoumány především ty nejdůležitější daňové zákony v ČR, a to konkrétně zákon o daních z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů (energetické daně) a zákon o spotřebních daních.

Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. od své účinnosti 1. ledna 1993 až po znění účinné k 1. lednu 2015 prošel 103 verzemi a jeho znění bylo změněno 142 zákony, zákonnými opatřeními Senátu anebo nálezy Ústavního soudu. To znamená, že tento zákon byl podroben čtyřem až pěti změnám v průměru za jeden rok. Zajímavé je také srovnání počtu slov v zákoně o daních z příjmů v jeho první verzi účinné k 1. lednu 1993, který měl 12 tisíc slov, a kdy ten s účinností k 1. lednu 2015 jich má už 81 tisíc. Jedná se tedy o téměř sedminásobný nárůst počtu slov v zákoně za 22 let jeho účinnosti k 1. lednu 2015. Z tohoto pohledu se jedná o nejčastěji měněný zákon v ČR.

Dalším důležitým zákonem z hlediska státního rozpočtu ČR je zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb., který je účinný od 1. května 2004 a kterým byl zrušen zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Za dobu své účinnosti až k 1. lednu 2015 byl tento zákon změněn celkem 37krát, což odpovídá přibližně třem změnám za jeden rok. Pokud porovnáme počet slov v zákoně o DPH, pak zjistíme, že od své účinnosti od 1. května 2004 vzrostl počet slov zákona k 1. lednu 2015 z původních 39 tisíc na 52 tisíc.

⁵⁴ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015, úplná znění platná k 1. 1. 2015*. Praha: GRADA Publishing, 2015. s. 7, 117, 167 a 224.

Spotřební daně jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních s účinností od 1. ledna 2004, který nahradil dřívější zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Od roku 2004 byl tento zákon změněn celkem 39krát. V průměru na jeden rok tak připadají tři až čtyři změny. U zákona o spotřebních daních stoupl počet slov zákona z 36 tisíc na 59 tisíc slov.

Takzvané energetické daně jsou upraveny ve čtyřicáté páté, čtyřicáté šesté a čtyřicáté sedmé části zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Tento zákon nabyl účinnosti 1. ledna 2008 a od tohoto dne byl až do 1. ledna 2015 změněn celkem 12krát. Z pohledu české daňové soustavy se jedná o jeden z nejmladších typů daní a z pohledu četnosti změn tak připadá jedna až dvě změny na každý rok účinnosti tohoto zákona. Výše zmíněné tři části zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů tvořilo v době vstupu v účinnost 13 439 slov a do roku 2015 se jejich počet zvýšil na 13 479 slov. V tomto případě došlo tedy pouze k minimálnímu nárůstu počtu slov ve srovnání s předchozími zákony, kdy se jednalo vždy o desetitisíce slov.

Následující tabulka přehledně shrnuje čísla zmiňovaná v předchozím textu.

Tabulka č. 3 – Přehled počtu změn ve vybraných daních

zákon	počet let platnosti	počet změn k 1. 1. 2015	počet slov	
			původní znění	znění k 1. 1. 2015
o daních z příjmů	22	103	12 000	81 000
o DPH	11	37	39 000	52 000
o spotřebních daních	11	39	36 000	59 000
„energetické daně“	7	12	13 439	13 479

Zdroj: *Vlastní zpracování*

Novela daňové legislativy pro rok 2015 zasahuje hned do několika oblastí. Změnily se některé parametry daně z příjmů FO (např. sleva na „školovné“, paušály pro OSVČ – stanovení stropu 2 miliony korun nebo zvýšení slev na druhé a další dítě) a byla zavedena druhá snížená sazba DPH ve výši 10 %.⁵⁵ Úpravy zasáhly také do formálních záležitostí spojených s přiznáváním či placením daní (např. nové pokuty) či do komunikace s úřady (např. povinnost používat datovou schránku při komunikaci pro subjekty, které již datovou schránku vlastní).⁵⁶

⁵⁵ NĚMEC, Jan. Daňové změny 2015: Zásah do paušálů i nová DPH. *Ekonom*, 2015, roč. 59, č. 1-2, s. 30.

⁵⁶ Tamtéž, s. 31.

4.2 Důvody změn

Důvody změn daňové legislativy velmi úzce souvisí s již dříve zmiňovanými funkcemi daní (fiskální, sociální, cenotvorná atp.) a mimo tyto důvody lze uvést i důvod politický, projevující se zřetelněji v období před volbami, kdy jednotlivé politické strany zahrnují změny v oblasti daní do svých volebních programů.

Rozpočtové (fiskální) důvody změn souvisí se zvýšenými výdaji státního rozpočtu, na které stát musí zajistit dostatečné příjmy. Z tohoto důvodu nejčastěji dochází ke zvyšování sazeb u spotřebních daní, případně zvýšení sazby DPH a stalo se tak i v případě daně z příjmu FO, kdy od 1. ledna 2013 bylo stanoveno solidární zvýšení daně⁵⁷, které činí 7 % z příjmů nad stanovený limit. Tato „solidární daň“ měla mít časově omezenou platnost pro roky 2013 až 2015⁵⁸, avšak k jejímu zrušení od 1. ledna 2016 nedošlo a najdeme ji v zákoně i pro rok 2016. Zavedení solidárního zvýšení daně bylo součástí tzv. stabilizačního balíčku vlády Petra Nečase, kterým mělo dojít ke stabilizaci schodků veřejných rozpočtů. Ve stejném období došlo i ke zvýšení základní sazby DPH z 20 % na 21 % a také snížené sazby DPH ze 14 % na 15 %.⁵⁹ U spotřebních daní došlo k nárůstu daně u tabákových výrobků (např. tabák na kouření vzrostl z 1 635 Kč/kg v roce 2013 na 1 800 Kč/kg v roce 2014).

Sociální důvody změn se nejčastěji projevují u daní z příjmů FO, kde se v důsledku toho mění způsob stanovení základu daně. Konkrétně se jedná o položky odčitatelné od základu daně (např. dary, zaplacené příspěvky na penzijní připojištění, uhrazené příspěvky odborové organizaci) a slevy na dani (např. na manžela či manželku s nízkými příjmy, na studenta, držitele průkazu ZTP a daňové zvýhodnění na děti). Pomocí těchto odpočtů a změn má dojít k určitému zvýhodnění u sociálně slabších obyvatel, rodin s dětmi či postižených osob.

Změny sazeb DPH či spotřební daně se promítají do konečné ceny služeb nebo zboží, které těmito daním podléhají. Proto produkty nezbytné potřeby (základní potraviny) jsou zařazeny v nižší sazbě DPH. Hlavním důvodem snížených sazeb je sociální aspekt. U spotřebních daní dochází naopak ke zvyšování sazeb u produktů, kde by vyšší cena měla vliv spíše na snížení jejich spotřeby, viz zvýšení sazeb u tabákových výrobků. Tyto změny tak představují cenotvornou funkci daní.

Uvedené důvody se v mnoha případech navzájem prolínají, úzce spolu souvisí a navíc se k nim přidávají i důvody politické, kdy jednotlivé politické strany zahrnují do svých volebních programů změny daňové legislativy, kterými cílí na určité skupiny voličů.

⁵⁷ § 16a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 267/2014 Sb. účinného ke dni účinnému ke dni 1. 1. 2015

⁵⁸ ZALABÁKOVÁ, Lenka. *Jak na solidární daň v roce 2013* [online]. epravo.cz, 15. února 2013 [cit. 17. února 2016]. <<http://www.epravo.cz/top/clanky/jak-na-solidarni-dan-v-roce-2013-89079.html>>.

⁵⁹ NĚMEC, Jan. České daně: verze 2014.001. *Ekonom*, 2014, roč. 58, č. 1, s. 19-21.

Jako příklad uvádím alespoň některé volební sliby, jejichž splnění by znamenalo zásah do daňových zákonů. Do voleb v roce 2006 se Občanská demokratická strana (ODS) rozhodla jít s programem, který by usnadnil život podnikatelům a zaměstnancům tak, že zjednoduší daňové přiznání, které bude celé pouze na 1 stránku A4. V roce 2010 Jiří Paroubek z České strany sociálně demokratické (ČSSD) sliboval výhody nižším příjmovým skupinám a prostředky chtěl získat navýšením daně z příjmů FO až na 38 % lidem s měsíčním příjmem nad 100 000 Kč.

Za zmínku stojí změny zákonů v souvislosti s úpravou terminologie, kdy 1. ledna 2014 vstoupily v účinnost nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích, které přinesly nová označení jednotlivých institutů soukromého práva (např. obecně prospěšná společnost, od 1. ledna 2014 spolek). Z tohoto důvodu muselo dojít také k novelizaci terminologie v daňových zákonech.

4.3 Charakter změn

Charakter změn znamená, o jakou konkrétní změnu u daní se jedná. Jedná se zpravidla o změny základů daní, změny sazeb daní, kombinaci změn základů a sazeb daní. K dalším změnám dochází také z důvodu harmonizace daňových zákonů ČR s daňovou legislativou EU. Tyto změny lze rozdělit do dvou základních skupin:

a) změny bez dopadu na výši daně

Takovéto změny představují legislativně-technické novelizace zákonů (např. úprava názvosloví v souvislosti se zavedením nového občanského zákoníku). Do této kategorie lze zahrnout také opravy chyb či reakce na zjištěné nedostatky. Konkrétně v roce 2015 se daň z nemovitostí změnila na daň z nemovitých věcí.

b) změny s dopadem na výši daně

Změna sazeb je změnou patrnou na první pohled, kterou nejvíce vnímá veřejnost, a po právní stránce se jedná o změnu nejjednodušší. Sazby se nejčastěji mění u spotřebních daní a také u DPH. Složitější změny jsou ty, které se týkají vymezení základu daně a jeho další úpravy. Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.2, jedná se o odčitatelné položky, které snižují základ daně a které lze rozdělit na standardní a nestandardní. Standardní odpočty se používají zejména u daní z příjmů a snaží se zohledňovat sociální postavení poplatníka.⁶⁰ Nestandardní odpočty slouží k motivaci daňového poplatníka k celospolečensky žádoucímu chování, kterým jsou například dary

⁶⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo...*, s. 302.

charitativního charakteru.⁶¹ Tento způsob změn není na první pohled tak patrný jako změna sazby, ale je bezesporu daleko hlubší a důležitější. Proto vyžaduje pečlivou formulaci této změny i po právní stránce. Úprava základu daně souvisí se sociální (redistribuční) funkcí daně a jejím cílem je zvýhodnění sociálně slabších skupin daňových poplatníků.

Změny v oblasti sazeb i základu DPH se prolínají také se změnami, ke kterým dochází v důsledku harmonizace DPH v členských státech EU, za účelem zajištění fungujícího vnitřního trhu EU.⁶² Směrnice EU stanoví, že základní sazba nesmí být nižší než 15 % a zároveň doporučuje, aby základní sazba nepřesahovala 25 %. Pro určitý okruh produktů lze vedle základní sazby uplatnit jednu nebo dvě sazby snížené, které nesmí být nižší než 5 %.⁶³

K harmonizaci dále dochází u spotřebních a energetických daní, kde harmonizace doposud pokročila nejdále. Nejobtížnější je sjednocování daňové legislativy u daní z příjmů PO, které většina členských zemí chápe jako omezování fiskální suverenity.⁶⁴ Konkrétní případ doporučených změn v daňové legislativě iniciované EU je také snížení daňového zatížení práce přesunem zdanění do jiných oblastí, jako je například daň z nemovitostí. Daň z nemovitostí proto v ČR v roce 2013 vzrostla, avšak zdanění práce zůstalo stejné.⁶⁵ Jde tedy o případ, který ilustruje, jak se v ČR daňové změny dělají neuceleně, podle toho, jaká strana aktuálně vládne a jaký je její program. Z toho je také vidět, že v ČR chybí jakákoli dlouhodobá vize v daňové oblasti.

⁶¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo...*, s. 302.

⁶² ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii...*, s. 131.

⁶³ BLECHOVÁ, Beáta. *Daně a daňová politika Evropské unie: pro prezenční formu studia*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2013. s 42.

⁶⁴ Tamtéž, s. 58.

⁶⁵ BŘEŠŤAN, Robert. Vyzobané reformní rozinky. *Ekonom*, 2014, roč. 58, č. 18 s. 35.

5. Důsledky častých změn daňových zákonů

Časté změny daňové legislativy v ČR, respektive v každém právním státě, dopadají na FO i PO, kterých se měněné zákony dotýkají. Způsobují nepřehlednost a nepředvídatelnost zákonů, které se projevují jak v ekonomické, tak právní rovině.

Příkladem, na kterém lze tyto důsledky ilustrovat, je podnikatelská sféra. Právě podnikatelé, investoři či živnostníci jsou jedněmi z nejhlasitějších kritiků častých změn zákonů, které způsobují značnou nepřehlednost jednotlivých daňových zákonů i daňové soustavy jako celku. Novelizace daňových zákonů jsou zpravidla prováděny tak, že jsou do nich vkládána zcela nová ustanovení, která je nutné označovat novými paragrafy, čísly, písmeny, popřípadě i písmeny zdvojenými.⁶⁶ Dodržování takovýchto nepřehledných zákonů se tak stává pro daňové poplatníky obtížným, neboť většina z nich nemá právnické vzdělání. Nejlépe je možné tuto vzrůstající nepřehlednost daňové legislativy ilustrovat na zákoně o daních z příjmů, který za dobu své existence prošel již více jak 100 úpravami a zaznamenal nárůst počtu slov o několik desítek tisíc oproti své první verzi.

Druhým zásadním problémem je nepředvídatelnost změn daňových zákonů, které se mění i několikrát v průběhu jednoho roku, jak je popsáno v kapitole 3.1 této diplomové práce. Změna legislativy sama o sobě nemusí být nutně chybou, musí však mít dlouhodobou logiku a strategii.⁶⁷ Předvídatelnost by se měla odvíjet právě od dlouhodobých strategií, které by zavazovaly vládu k plnění určitých předem vytyčených cílů nezávisle na tom, která z politických stran ji aktuálně vede. Právě absence strategie do budoucna je jedním z důvodů, proč jsou časté změny zákonů a jejich podoba kritizovány.

Na negativní důsledky častých změn daňových zákonů se poukazuje dlouhodobě, a přestože každá vláda slibuje omezení změn, nezvyšování daní apod., ve skutečnosti je tomu právě naopak. Například v koaliční smlouvě mezi vládnoucími stranami ze dne 13. ledna 2014 na volební období 2013 – 2017 je přímo napsáno: „Zajistíme, aby schválené změny platily po celé volební období, a aby byla zachována stabilita českého daňového systému.“⁶⁸ Tato a podobná prohlášení zůstávají nesplněna anebo jsou splněna pouze částečně. Jedním ze slibů vlády premiéra Bohuslava Sobotky bylo např. zrušení tzv. superhrubé mzdy jako základu daně ze závislé činnosti, přičemž i v roce 2016 stále platí.

⁶⁶ MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015...*, s. 5.

⁶⁷ HOLÉCIOVÁ, Vlasta. Firmám chybí jistota, stabilita a předvídatelnost, říká expert na daně. *Komora.cz*, 2016, roč. 17, č. 1, s. 29.

⁶⁸ *Koaliční smlouva mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 – 2017* [online]. Vláda ČR, 29. ledna 2014 [cit. 21. února 2016]. Dostupné na <<http://www.vlada.cz/cz/media-centrum/dulezite-dokumenty/koalicni-smlouva-mez-ssd--hnutim-ano-2011-a-kdu-csl-na-volebni-obdobi-2013---2017-115459/>>.

Mezi další negativní důsledky nestability daňové legislativy je potřeba přiřadit také značnou náročnost porozumění a aplikaci těchto zákonů v praxi. Z tohoto titulu stoupá zájem ze strany FO i PO o daňové poradce, jejichž práce je odměňována podle náročnosti na základě smlouvy o daňovém poradenství, a tudíž zvyšuje finanční zatížení daňového subjektu. U velkých korporací částky vynaložené na daňové poradenství dosahují řádově až desítek milionů korun.

Následující kapitoly přehledněji oddělují právní, ekonomické a společenské důsledky častých změn daňových zákonů.

5.1 Důsledky právní

Pro oblast daňového práva, stejně tak jako obecně pro všechny zákony, platí, že by měly být formulovány přehledně a jednoznačně. Hlavním cílem zákonodárce by měla být také srozumitelnost, která se však bohužel postupnými a častými novelizacemi zákonů vytrácí. V extrémních případech může dojít až k možnosti dvojího výkladu, na který dříve poukázal také Ústavní soud ČR⁶⁹, který se vyjádřil k pravidlu *in dubio pro libertate* (v pochybnostech ve prospěch jednotlivce). ÚS připomněl, že se tato zásada uplatňuje v různých podobách ve všech oblastech veřejného práva. Může mít např. podobu pravidla *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji) nebo pravidla *in dubio pro reo* (v pochybnostech ve prospěch obviněného). Právě v daňových věcech by měla být uplatňována zásada *in dubio mitius*, tedy mírnější postup ze strany finanční a celní správy v případě nejednoznačnosti či nesrozumitelnosti ustanovení zákona. Tímto svým náležením se ÚS postavil za daňové poplatníky a plátce daní a lze jej chápat jako reakci na stávající stav daňové legislativy, nikoli však nápravu tohoto stavu.

K podobnému závěru ohledně nejasného výkladu zákona dospěl ve svém rozhodnutí⁷⁰ také Nejvyšší správní soud. NSS zmiňuje, že „v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo mezer v zákoně umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější.“ Je totiž úkolem státu, aby byly zákony formulovány srozumitelně, jednoznačně, úplně a přesně tak, aby bylo minimalizováno riziko výkladových nejasností.

Také v případě zákona o dani z nemovitých věcí se jedná o příklad selhání zákonodárce, neboť za celou dobu účinnosti zákona nedošlo ke sjednocení způsobu určení druhu nemovitých věcí ani k vyřešení drobných jazykových rozporů v textu zákona.⁷¹ Právě výše uvedené je důvodem pro nepřesnosti při platbě daní daňovými poplatníky. I tímto problémem se blíže

⁶⁹ náležením Ústavního soudu ČR ze dne 13. září 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06

⁷⁰ rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 14. července 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005

⁷¹ RADVAN, Michal a kol. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2014. s. 139.

zabýval NSS a ve svém rozsudku⁷² doporučil iniciovat příslušné zákonné změny, které by jazykové rozpory a nejasnosti v zákoně vyřešily.

V roce 2014 řešil ÚS také stížnost, podle níž pracující důchodci nemohli uplatňovat slevu na poplatníka u daně z příjmů FO. Nálezem sp. zn. Pl. ÚS 31/13 ze dne 10. července 2014 ÚS zrušil právní úpravu, která těmto důchodcům neumožňovala uplatňovat slevu na dani ve výši 24 840 Kč.

Na tomto místě je vhodné se zamyslet nad současným stavem české daňové legislativy. Ta je rozdělena do jednotlivých zákonů, které jsou každoročně novelizovány. Tím se postupem času ze zákonů jednoduchých a relativně srozumitelných zpravidla stávají zákony složité a nesrozumitelné. Z tohoto důvodu pak dochází k rozporům v interpretaci některých ustanovení, které pak musí řešit soudy. Soudní judikatura se poté stává vodítkem pro správní orgány a měla by být také určitým podkladem pro odstranění nedostatků v daňových zákonech obsažených.

5.2 Důsledky ekonomické

Ekonomické důsledky častých změn daňové legislativy se projevují v několika oblastech, jedná se především o snížení množství zahraničních i domácích investorů, přesun sídel společností do daňových rájů („offshore investments centers“) a daňové úniky tuzemských podnikatelských subjektů.

Daňový domicil vymezuje právní úprava daného státu a smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi jednotlivými státy. Česká právní úprava používá pojmy daňový rezident, kterým je poplatník se sídlem nebo místem vedení na území ČR a daňový nerezident, kterým je poplatník se sídlem mimo území ČR, anebo o kterém to stanoví mezinárodní smlouvy.⁷³ Toto rozlišení má vliv na daňovou povinnost poplatníka, kdy daňový rezident má na rozdíl od daňového nerezidenta neomezenou daňovou povinnost a musí ke zdanění přiznat veškeré své příjmy.

Pokud chce investor vstoupit na český trh, určitě se bude zajímat o zákony upravující podnikání v ČR. Zajímá se o právní řád, daňové zákony, jejich stabilitu a případný výhled či plánované změny do budoucna, bankovní regulace a také stabilitu politického prostředí. Neméně důležitá je i vymahatelnost práva. Zejména stabilita daňové legislativy je důležitým faktorem při rozhodování o založení firmy, volbě právní formy podnikání apod. Při ekonomickém plánování jsou to právě časté a nepředvídatelné změny zákonů, které mají na rozhodování firem negativní dopad. Z pohledu podnikatelů a investorů takovéto změny vnášejí do podnikání riziko, které se oni snaží eliminovat.

⁷² rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 7. listopadu 2013, sp. zn. 9 Afs 32/2013

⁷³ § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 267/2014 Sb. účinného ke dni účinnému ke dni 1. 1. 2015

Neexistuje žádná definice tzv. daňového ráje, avšak mezi jejich obecné charakteristické znaky patří: snížené daňové sazby (zejména v oblasti daní z příjmů), ochrana obchodních a bankovních údajů, dlouhodobá politická a hospodářská stabilita, snadno směnitelná měna s ostatními devizami, rozvinutá a moderní infrastruktura a existence daňových dohod.

Daňové ráje jsou zpravidla místa, v nichž důchody a majetek podléhají nízkým, popřípadě vůbec žádným daním a mají rozvinuté antitrustové zákonodárství.⁷⁴ Tímto se držba majetku v těchto zemích stává pro firmy zde sídlící mimořádně výhodná. S každým rokem přibývá také českých firem, které svá sídla přesouvají do zahraničí a jejichž počet se v roce 2014 přehoupl přes 13 400.⁷⁵ Nejčastější volbou těchto firem je Nizozemí, následované USA (zde se zdanění liší stát od státu, takže obecně nelze USA označit jako daňový ráj), Kypr a třeba Lucemburskem. Až po těchto zemích následují ostrovní státy jako např. Seychely nebo Panenské ostrovy, které si většina lidí představí pod pojmem daňový ráj. Daňové ráje stojí za nižším příjmem do veřejných rozpočtů, neboť ČR přichází o daně, kterým by zde tyto společnosti podléhaly.

Zajímavostí z předešlého výčtu tzv. daňových rájů je Nizozemsko a to proto, že se vymyká klasické definici daňového ráje. Firmy musejí plnit obvyklé povinnosti spojené s placením daní, jako je vedení účetnictví či audit hospodářských výsledků. Celkové daňové zatížení v této zemi je vyšší než v ČR, a přesto se řada firem do Nizozemska přesouvá hlavně z důvodu daňové stability, dobré vymahatelnosti práva a právní jistoty.⁷⁶ Tato země má nejrozsáhlejší síť mezinárodních daňových úmluv na světě. Další zajímavostí je systém tzv. daňových rozhodnutí (tax rulings), kdy společnost má možnost vyjednávat předem o svém daňovém zatížení.⁷⁷ Tato jednání jsou pro poplatníky výhodná a zvyšují jejich právní jistotu.

Odborníci se už léta nedokáží shodnout na tom, zdali je využívání daňových rájů legální či nikoli. Někteří totiž považují daňový systém za něco, s čím lze pracovat, a tudíž i využití daňového ráje je jen jedna z možností, kterou lze využít.⁷⁸ Z tohoto pohledu tedy využití daňového ráje ve své podstatě není daňový únik.

Daňové úniky, ke kterým dochází u některých tuzemských poplatníků, je možné rozdělit na neúmyslné a úmyslné. Důsledkem nestability daňové soustavy jsou především daňové úniky neúmyslné. K těm neúmyslným dochází z důvodu složitosti či nejednoznačnosti v daňovém zákoně a ne vždy na tyto úniky daňová kontrola přijde. Nastává tak situace, kdy daňový subjekt má zájem na tom plnit řádně svou povinnost, ale vlivem nejednoznačnosti a nesrozumitelnosti

⁷⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo...*, s. 298.

⁷⁵ *V daňovém ráji má vlastníka již 13 400 českých firem* [online]. Bisnode, 13. července 2015 [cit. 17. února 2016]. Dostupné na <<http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/v-danovem-raji-ma-vlastnika-jiz-13-400-ceskych-firem/>>.

⁷⁶ NĚMEC, Jan. *Jaké jsou nejoblíbenější daňové ráje, kde mizí české firmy?* Ekonom [online]. 3. března 2012 [cit. 1. března 2016]. Dostupné na <<http://ekonom.ihned.cz/c1-54903190-pryc-z-ceska-kdo-muzes>>.

⁷⁷ LESERVOISIER, Laurent. *Daňové ráje*. 1. vydání. Praha: HZ, 1996. s. 62.

⁷⁸ Tamtéž, s. 67.

zákona vlastně neví, jak řádně tuto povinnost splnit. Mezi nejčastější úmyslné daňové úniky patří zatajení či záměna předmětu zdanění a úmyslné navýšení nákladů. Tyto skutečnosti dále umocňuje vědomí daňových poplatníků, že finanční kontroly v mnoha případech na tyto skutečnosti vůbec nepřijdou. Daňová kontrola se provádí obvykle tři roky zpětně, avšak periodicita kontrol v oblastech s mnoha daňovými subjekty, jako jsou jednotlivé městské části Prahy, se pohybuje v řádech desítek let.⁷⁹ Pro představu uvádím několik příkladů. Poplatníci spadající pod Finanční úřad Prahy 2 mohou očekávat daňovou kontrolu zhruba každých 191 let, v Praze 6 je to 144 let, v Novém Bydžově 94 let, v Pardubicích 89 let a ve Frýdlantu 83 let. Častěji mohou daňovou kontrolu očekávat poplatníci spadající pod FÚ v Bruntále, Voticích nebo Mnichově Hradiště, a to zhruba jednou za 10 let.⁸⁰ Pracovníci FÚ vždy daňovému poplatníku svoji kontrolu hlásí předem.

5.3 Důsledky společenské

Společnost postupně s každým volebním obdobím Poslanecké sněmovny ztrácí důvěru v tento zákonodárný orgán. Stejně tak lze zdokumentovat propad důvěry občanů ve vládu anebo Senát. Růst a pád nedůvěry ústavních institucí v ČR dlouhodobě sleduje např. Centrum pro výzkum veřejného mínění.⁸¹ Pro ilustraci uvádím tabulku č. 3, sestavenou na základě výzkumu zveřejněného 1. března 2016.

Tabulka č. 3 – Důvěra obyvatel ústavním institucím od února 2015 do února 2016 (v %)

DŮVĚRA	II/15	III/15	IV/15	V/15	VI/15	IX/15	X/15	XI/15	XII/15	I/16	II/16
Prezident	44	47	47	46	45	55	51	56	59	59	59
Vláda	49	45	46	44	45	46	43	46	44	44	40
Poslanecká sněmovna	36	32	34	34	33	35	31	34	35	33	28
Senát	35	33	35	34	33	36	32	34	33	33	30
Krajské zastupitelstvo	45	45	44	43	41	46	43	42	45	43	42
Obecní zastupitelstvo	66	66	64	62	59	64	61	61	61	64	62
Starosta	65	64	63	62	60	64	61	63	64	65	64
Hejtman	42	42	41	38	38	42	39	41	40	40	39

Poznámka: Hodnoty v tabulce jsou součtem odpovědí „rozhodně důvěřuje“ a „spíše důvěřuje“.

Zdroj: CVVM SOÚ AV ČR, v.v.i.⁸²

⁷⁹ KUČERA, Petr. *Daňové ráje a pekla v Česku. Žebříček finančních úřadů* [online]. Aktuálně.cz, 11. března 2013 [cit 23. února 2016]. Dostupné na <<http://zpravy.aktualne.cz/finance/danove-raje-a-pekla-v-cesku-zebricek-financnich-uradu/r~i:article:773476/>>.

⁸⁰ Tamtéž

⁸¹ ČERVENKA, Jan. *Důvěra ústavním institucím v únoru 2016*. [online]. Centrum pro výzkum veřejného mínění, 1. března 2016 [cit 5. března 2016]. Dostupné na <<http://cvvm.soc.cas.cz/instituce-a-politici/duvera-ustavnim-institucim-v-unoru-2016>>.

⁸² Tamtéž

Z tabulky je zřejmé, že největší pokles důvěry je u Poslanecké sněmovny. Aktuálně jí důvěřuje pouze 28 % občanů. Důvěra, respektive nedůvěra, společnosti v právo je nejen odrazem práce Parlamentu ČR, který právní normy vydává, ale také ostatních ústavních orgánů a soudů, které právní normy aplikují a posuzují.

Právě proto, že daně jsou značně nepopulárním tématem, politické strany zařazují do svých volebních programů nejružnější výjimky zvýhodňující pouze cílené skupiny voličů anebo naopak znevýhodňující jiné. Jakmile se však volební program změní na program vládní, v mnoha případech ke splnění těchto slibů nedojde. Pokud ano, následující vláda uskutečnění změny často zruší a zavede svou vizi na danou problematiku. Nastává tak situace, kdy celá řada právních norem či jejich částí, má „životnost“ jen jedno volební období. Tento stav lze vysledovat i u daňové legislativy a podílí se tak na její dlouhodobé nestabilitě.

Časté změny zákonů, jejich složitost, nejednoznačnost a jiné negativní vlastnosti českého práva včetně daňové legislativy se promítají zejména v právní a ekonomické rovině. Společně s nedůvěrou vůči zákonodárným, správním a soudním institucím dochází k tomu, že společnost přestává věřit systému, ve kterém žije. Stále častěji je možné slyšet názory, že demokratické zřízení je překonané. Tento názor vyslovil například i známý spisovatel a disident Ludvík Vaculík⁸³ v rozhovoru pro Týdeník Rozhlas nebo spisovatel a sociolog Václav Bělohradský⁸⁴ v rozhovorech s Karlem Hvižďalou publikované na Aktuálně.cz.

⁸³ PILÁTOVÁ, Agáta. Demokracie je překonaná. *Týdeník Rozhlas*, 2012, roč. 22, č. 49, s. 12-14.

⁸⁴ STEJSKAL, Libor. *Bělohradský: demokracie je překonaná forma vlády* [online]. Aktuálně.cz, 26. března 2012 [cit 7. března 2016]. Dostupné na <<http://nazory.aktualne.cz/rozhovory/belohradsky-demokracie-je-prekonana-forma-vlady/r~i:article:738682/>>.

6. Prostředky možné stabilizace daní v ČR

Považuji za důležité zamyslet se nad tím, kdo vlastně požaduje stabilizaci daní, jejich zjednodušení a zvýšení právní jistoty v této právní oblasti a naopak, jestli zde jsou i subjekty, kterým stávající stav vyhovuje anebo z něj dokonce přímo či nepřímo profitují.

Je zřejmé, že na stabilizaci daňové legislativy a jejím zjednodušení mají zájem zejména plátcí a poplatníci těchto daní. Jedná se jim o to, aby bylo jednoznačně dáno, jak daň vypočítat, aby věděli, kolik tato daň bude činit. Chtějí mít právní jistotu v tom, že pokud takto vypočtenou daň odvedou, nebude již tato daň v budoucnu zpochybněna, a že z důvodu nejednoznačnosti v daňových zákonech jim při následné kontrole může být vždy nějaký nedostatek nalezen.⁸⁵ Mezi druhou skupinu, které však současný nepřehledný stav vyhovuje, patří stát, přesněji všechny instituce, které jsou na penězích od státu existenčně závislé. Zejména jsou to ti, kteří následné daňové kontroly provádějí a vždy mohou nějakou chybičku najít. Další skupinou, které takový stav musí zjevně vyhovovat, jsou ti, kteří páchají trestnou činnost, v daném případě zejména krácení daní, kdy se jim úmysl při takovém stavu daňové legislativy hůře prokazuje.⁸⁶ Poslední skupinou, o které je možné polemizovat, že jí současný stav vyhovuje, jsou daňoví poradci, kteří komplikované zákony svým klientům za úplatu vykládají. Je však nutné podotknout, že tato skupina není schopna přímo ovlivnit tvorbu daňové legislativy.⁸⁷

Stabilizace daňové legislativy v ČR je bezpochyby na místě, avšak zároveň je důležité říci, že stabilizace neznamená neměnnost. Je nutné ovšem mít neustále na paměti základní požadavky kladené na dobrý daňový systém, kterými jsou efektivnost, pozitivní vliv na ekonomické chování subjektů (resp. omezování negativních vlivů), spravedlnost, správné působení na makroekonomické agregáty, právní perfektnost a politická průhlednost.⁸⁸ Tyto zásady stanovil již Adam Smith ve svých „daňových kánonech“ a vypadá to, že dnešní zákonodárci vždy některou z těchto zásad opomenou.

Ke stabilizaci daní by mohla přispět kvalitně vypracovaná finanční ústava, která by měla podobu ústavního zákona, obsahovala jasná pravidla v oblasti daňové legislativy a nebylo by tak možné ji jednoduše měnit podle aktuální politické situace. Ke stabilizaci daňové soustavy může přispět i stanovení povinné rozpočtové rezervy s přesnými pravidly pro její použití. Další možností je komplexní novelizace daňových zákonů.

⁸⁵ LANDGRÁF, Roman. *Proč nemohou být daňové zákony nikdy jednoduché!* [online]. Daňáři online, 19. srpna 2010 [cit 28. února 2016]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-687-proc-nemohou-byt-danove-zakony-nikdy-jednoduche/>>.

⁸⁶ Tamtéž

⁸⁷ Tamtéž

⁸⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika...*, s. 41-42.

6.1 „Finanční ústava ČR“

Ústava ČR společně s Listinou základních práv a svobod, které nabyly účinnosti 1. ledna 1993, jsou nejvyššími právními normami v ČR. Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.1 této práce, čl. 11 odst. 5 LZSP stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Od roku 1993 až do 1. ledna 2004 byla soustava daní vymezena zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, kde byly jednotlivé daně taxativně vymezeny. V současné době je problematika daní upravena jednotlivými zákony, v této práci již podrobněji popsány v kapitole 3.2. V těchto jednotlivých zákonech dochází k častým změnám a ani Ústava ani zákony samotné nezaručují dlouhodobější platnost daňového práva. Z tohoto důvodu je na místě uvažovat nad možností vzniku finanční ústavy, jež by k této stabilitě přispěla.

6.1.1 Současné koncepce „finanční ústavy“

Diskuse ohledně finanční ústavy jsou v dnešní době velmi aktuální. Vlády premiéra Petra Nečase⁸⁹ i premiéra Bohuslava Sobotky⁹⁰ finanční ústavou zkráceně nazývají ústavní zákon o rozpočtové odpovědnosti. Dokonce i za vlády premiéra Vladimíra Špidly byl podán návrh ústavního zákona o rozpočtové kázni a to poslanci za ODS v čele s Václavem Klausem⁹¹. Všechny tyto návrhy měly společný jmenovatel ve snaze prosadit tzv. dluhovou brzdu. Také Katedra ústavního práva a politologie Právnické fakulty ve spolupráci s Mezinárodním politickým ústavem Masarykovy univerzity v Brně uspořádaly již v listopadu 2012 konferenci na téma „Finanční ústava“, kde se jednotliví účastníci stavěli k ústavnímu zakotvení tzv. dluhové brzdy spíše skepticky. Dokonce někteří právníci zdůrazňují, že ústavní právo nemá mít ambici vstupovat do ekonomických procesů. Chápu to jako oslabení pozice vlády a růst významu Poslanecké sněmovny a také Ústavního soudu.⁹²

Doktor Marek Antoš se podrobně zabývá finanční ústavou jak ve sborníku vydaném po výše zmíněné konferenci, tak ve svém článku pro právnícký časopis *Právník*. Zmiňuje zde výsledky studií, které zkoumaly efekty fiskálních pravidel zavedených v členských státech EU. Ty dokazují, že efekty těchto pravidel byly pouze krátkodobé (nastaly jen před a chvíli po zavedení). Má za to, že tyto studie potvrzují závěr, že nejdůležitějším faktorem pro zlepšení veřejných financí je ve skutečnosti politické rozhodnutí, respektive konsenzus mezi relevantními politickými aktéry.⁹³ Dlouhodobé fungování rozpočtových omezení by si žádalo zakotvení v Ústavě a jeho

⁸⁹ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 6. volební období, Sněmovní tisk č. 821/0.

⁹⁰ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 3. volební období, Sněmovní tisk č. 411/0.

⁹¹ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 3. volební období, Sněmovní tisk č. 115/0.

⁹² ŠIMÍČEK, Vojtěch, ed. Úvodem. In *Finanční ústava*. Brno: Masarykova univerzita, Fakulta sociálních studií, Mezinárodní politologický ústav, 2013, s. 8.

⁹³ ANTOŠ, Marek. Finanční ústava: raději maják než stěžen!. *Právník*, 2015, roč. 154, č. 1., s. 37.

možné vynucování. Byl by to právě ÚS, který by musel na dodržování pravidel dohlížet. Proti tomu ale hraje slabší demokratická legitimita soudů, nedostatek ekonomické expertízy a prostor, který soudy obecně nechávají orgánům moci zákonodárné a výkonné.⁹⁴ Doktor Antoš nakonec považuje za nejlepší řešení zřízení nezávislé rozpočtové rady, která by měla za úkol sledovat a dohlížet na kroky vlády a parlamentu mající vliv na hospodaření státu a poskytovat veřejnosti nezávislé expertní hodnocení.⁹⁵ Tady ale považuji za nutné se zamyslet nad tím, jaké pravomoci by měla tato rozpočtová rada a jak by postupovala v případě, že nebude s rozpočtovými kroky vlády souhlasit. Domnívám se, že zveřejnění expertního hodnocení je samo o sobě nedostačující.

Problematikou rozpočtových rad se ve svém příspěvku na konferenci zabýval také doktor Robert Zbírál, který hodnotil základní čtyři aspekty takovéto rady: funkci, nezávislost, složení a vliv. Nebezpečnou se jeví především politizace takovéto rady, která by ohrožovala její nezávislost. Stejně tak je důležité stanovit agendu, kterou by takováto rada obstarávala, a s tím související rozpočet a personál. Dobré zkušenosti mají již několik let v zemích jako Nizozemsko a Dánsko, kde se zároveň jedná o státy s dlouhodobě udržitelnými rozpočty. Opakem jsou rozpočtové rady v Maďarsku nebo Švédsku, kterým se jako novým institucím nepodařilo etablovat. V neposlední řadě doktor Zbírál v souvislosti s odpovědností za aktivity rozpočtové rady uvádí známé úsloví: „Kdo kontroluje hlídače?“⁹⁶

Již ve vládním návrhu zákona o rozpočtové odpovědnosti z roku 2012 (Sněmovní tisk č. 821/0) bylo zakotveno zřízení národní rozpočtové rady. Projednávání tohoto zákona bylo ale ukončeno s koncem volebního období. Nový návrh podala vláda v roce 2014 (Sněmovní tisk č. 411/0) a v současné době je projednáván ve sněmovních výborech.

Na tomto místě je také vhodné se podívat, jak jsou finanční záležitosti řešeny v ústavách jiných států. Například Německo zavedlo propracovanou ústavní úpravu tlumící zadlužení spolku a potlačující dluhy spolkových zemí v roce 2009, přestože se považuje za stát se zdravým hospodářstvím a zodpovědným rozpočtováním.⁹⁷ Švýcarská ústava zakotvuje zásadu trvale udržitelné rovnováhy příjmů a výdajů, přičemž případný deficit má být kompenzován hned v roce následujícím.⁹⁸ Polská ústava zase například přímo obsahuje rozpočtové omezení, a to již od svého přijetí v roce 1997, kde je zakotveno, že státní dluh nesmí překročit hranici 60 % ročního HDP.⁹⁹

⁹⁴ ANTOŠ, Marek. Finanční ústava..., s. 38-39.

⁹⁵ Tamtéž, s. 40.

⁹⁶ ZBÍRAL, Robert. Nezávislé finanční instituce: Skuteční garanti fiskální odpovědnosti?. In *Finanční ústava...*, s. 156-171.

⁹⁷ KŘEPELKA, Filip. Čas dluhových brzd v Evropě. In *Finanční ústava...*, s. 81.

⁹⁸ KYSELA, Jan. „Finanční ústava“ jako pokus o regulaci neregulovatelného. In *Finanční ústava...*, s. 59.

⁹⁹ HOLLÄNDER, Pavel. Finanční ústava aneb defenzivní konstitucionalismus současné doby. In *Finanční ústava...*, s. 44.

Evropskou úpravu a národní úpravy dluhové brzdy (finanční ústavy) lze rozdělit z pohledu jejich koncepce na dvě skupiny: první (německá, švýcarská) přímo stanovuje požadavek vyrovnanosti státního rozpočtu, druhá vychází z koncepce evropské, z úrovně nepřijatelnosti veřejného dluhu ve výši více než 60 % HDP. Pro obě je společné v případě vybočení z naznačeného rámce zakotvení postupu přijímání restriktivních opatření.¹⁰⁰

Fiskální ústava (resp. finanční ústava) i přes své nedokonalosti pomáhá překonat klasickou nedokonalost demokratického státu, kterou je závislost na čtyřletém volebním cyklu.¹⁰¹ Nízká účinnost zákona není dostatečným argumentem pro nepřijetí alespoň nějaké formy fiskální ústavy,¹⁰² míní doktorka Jindřiška Syllová. K tomuto názoru se přikláním, avšak mám za to, že je nutné jít v pojetí finanční ústavy ještě dál, než tomu bylo doposud.

6.1.2 Jiný pohled na „finanční ústavu“

Hlavním tématem této kapitoly je tedy úvaha, jak by měla „finanční ústava“ vypadat, aby měla vůbec smysl. Protože se jedná o ústavní zákon, musí být pokud možno stručný, jednoznačný a srozumitelný, tak aby nemuselo docházet k jeho častým změnám nebo aby neumožňoval mnohoznačný výklad. Nemůže řešit pouze jakousi „dluhovou brzdou“ či stanovení maximálního deficitu státního rozpočtu tak, jak se o to doposud zákonodárci snažili. Měla by se zaměřit na stabilizaci příjmové stránky státního rozpočtu (tj. zejména daně, ale i sociální a zdravotní pojištění, které však nejsou předmětem této diplomové práce) a stanovit přesná pravidla pro výdajovou stránku. Na takto koncipovanou finanční ústavu by pak mohla kromě jednotlivých daňových zákonů navazovat také úprava rozpočtové rezervy a opět závazná pravidla pro její použití.

V první řadě je důležité se zaměřit na příjmovou stránku. Tu je možné stabilizovat především správně stanovenými daněmi a jejich legislativní úpravou. Nebylo by vhodné jednotlivé daně, resp. jednotlivé daňové zákony, vymezit taxativně. Taxativní výčet by bylo legislativně náročné změnit, neboť mluvíme o ústavním zákoně. Stabilizace daňové legislativy neznamená neměnnost, jak je zmíněno již v úvodu této kapitoly. Důvodem, kvůli kterému by mohlo dojít ke změně, respektive k zavedení zcela nové daně, by mohlo být zavedení nových právních norem EU, které by byly závazné pro všechny členské státy. Bylo tomu tak již dříve v případě tzv. energetických daní, jejichž přijetí u nás bylo začleněno do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Tím došlo k úplnému transponování směrnice Rady

¹⁰⁰ HOLLÄNDER, Pavel. Finanční ústava aneb defenzivní konstitucionalismus současné doby. In *Finanční ústava...*, s. 45-46.

¹⁰¹ SYLLOVÁ, J. Rozpočtová „odpovědnost“ na úrovni evropského a ústavního práva. In *Finanční ústava...*, s. 72.

¹⁰² Tamtéž, s. 73.

2003/96/ES, kterým se zavedla daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv a byla tak splněna jedna z podmínek členství ČR v EU.

Ve finanční ústavě by tedy mělo být zakotveno také, kdy a za jakých podmínek by bylo možné daňovou soustavu měnit. Naprosto striktně by musely být vyloučeny daně stanovené z důvodů čistě politických. V případě zásahu *vis maior* (například v případě povodní) by namísto zavádění nových daní pro získání finančních prostředků fungovala rozpočtová rezerva, o níž podrobněji pojednává kapitola 6.2.

Jednotlivé daně by byly v takto pojatém ústavním zákoně pouze vyjmenovány, ovšem daňové zákony je upravující musí být zpracovány velmi pečlivě, jednoznačně a s dlouhodobou platností, tak aby se předešlo nutnosti častých změn.

Otázkou je, zda by nebylo vhodné přímo ve finanční ústavě stanovit také limity daňových sazeb anebo toto ponechat pouze na samotných daňových zákonech. Pokud by došlo ke stanovení těchto limitů v ústavním zákoně, pak za vhodnější považují stanovit pouze maximální sazby, které umožní daně snižovat, popřípadě zvyšovat jen do maximálního ústavně stanoveného limitu. I toto by mohl být jeden ze základů stabilnějšího daňového prostředí v ČR. Je zřejmé, že stanovení takovýchto limitů by bylo předmětem diskusí mnoha odborníků z oblastí práva a ekonomie. Ale i toto by mohlo přispět ke zvýšení právní jistoty v oblasti podnikání.

Stejně tak je třeba, aby se odborníci v daných oborech shodli na počtu možných sazeb u jednotlivých daní. Zejména to platí pro daně z příjmů a DPH. Například v ČR v současné době platí tři sazby DPH, přičemž druhá snížená sazba je v platnosti druhým rokem a již nyní někteří zákonodárci uvažují o přesunech vybraného zboží mezi jednotlivými sazbami (například základní potraviny či čepované pivo). Vedle toho v minulosti byly i úvahy o jednotné sazbě DPH ve výši 17,5 %.¹⁰³ Stanovení nových sazeb s sebou nese zvýšenou administrativní i finanční náročnost pro podnikající subjekty a ne vždy přinese většinou pozitivně zamýšlený efekt.

Přímo ve finanční ústavě považují za rozumné také stanovit maximální daňovou kvótu (tj. podíl daní včetně cla a povinných příspěvků na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění na HDP), kterou by bylo možné zatížit daňové subjekty. Od roku 2004 do roku 2013 se tato kvóta pohybovala v rozmezí 32,1 % (v roce 2009) až 34,9 % (v roce 2013).¹⁰⁴ V posledních letech se daňová kvóta pohybuje ve stejném rozmezí, avšak má spíše tendenci stoupat. Tento ukazatel je vázán na růst HDP, a proto se domnívám, že další zvyšování daňového zatížení by nebylo vhodné.

¹⁰³ MORÁVEK, Daniel. *Výhody a úskali jednotné sazby DPH? Pravdu má jak ODS, tak ČSSD* [online]. Podnikatel.cz, 27. ledna 2010 [cit 25. února 2016]. Dostupné na <<http://www.podnikatel.cz/clanky/vyhody-a-uskali-jednotne-sazba-dph/?forceSwitch>>.

¹⁰⁴ viz. Tabulka č. 2 v kapitole 4.3.4

Z důvodu omezení četnosti změn v daňové legislativě bych navrhl do finanční ústavy zakomponovat také jednoduché pravidlo, že účinnosti by případné novelizace či nové zákony týkající se daní mohly nabývat pouze k 1. lednu daného roku. Zcela výjimečně by mohl být stanoven i druhý termín a to k 1. červenci daného roku. Maximálně by tak k novelizacím mohlo docházet dvakrát do roka. Těmto termínům by nepodléhaly změny, které by neměly vliv na výši daní, tj. legislativně-technické změny.

V každém případě může finanční ústava hrát roli i jako brzda zadlužování, přestože ČR má tradici rozpočtové odpovědnosti. Meziválečná republika dokázala upevnit veřejné rozpočty ve velmi špatných poměrech a celkem dobře hospodařilo též socialistické Československo. Není však jisté, zda to vydrží, neboť státní dluh rychle roste.¹⁰⁵ Pokud bude tato brzda účinná, může pomoci předejít v ČR situaci podobné například v dnešním Řecku. Vhodnou formou dluhové brzdy se mi jeví model, který je zakotven v již zmiňované švýcarské ústavě. V ní je stanovena zásada trvale udržitelné rovnováhy příjmů a výdajů, přičemž případný deficit má být kompenzován hned v roce následujícím.

Ke zřízení národní rozpočtové rady a jejímu případnému zakotvení ve finanční ústavě se stavím spíše skepticky. Zřízení dalšího úřadu se svým vlastním rozpočtem je další finanční zátěž pro státní rozpočet a jeho návratnost je více než nejistá. Jako kontrolní orgán by zde měly vystupovat spíše instituce již existující jako např. Nejvyšší kontrolní úřad nebo ČNB.

Na závěr bych se chtěl vrátit k tomu, proč by měla být finanční ústava ústavním zákonem. Je třeba si uvědomit, jak jednoduché je přijímat a měnit zákony. K přijetí usnesení v Poslanecké sněmovně ČR je potřeba pouze nadpoloviční většina přítomných, což je 34 poslanců a v Senátu ČR se jedná jen o 14 senátorů. Kdežto pro přijetí ústavního zákona je potřeba tzv. kvalifikované většiny, tj. třípětinová většina všech poslanců, což je 120, a třípětinová většina všech přítomných senátorů, což je nejméně 17. Z tohoto důvodu by přijetí a pozdější změny finanční ústavy představovaly vyšší demokratickou legitimitu těchto rozhodnutí.

6.2 Rozpočtová rezerva

Současná podoba rozpočtové rezervy je upravena zákonem o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Rozpočtové rezervě se konkrétně věnuje jeden paragraf o třech odstavcích. Ten stanovuje, že: „Pro zajištění rozpočtového hospodaření se ke krytí nezbytných a nepředvídaných výdajů vytváří ve státním rozpočtu vládní rozpočtová rezerva. Vládní

¹⁰⁵ KŘEPELKA, Filip. Čas dluhových brzd v Evropské unii. In *Finanční ústava...*, s. 89.

*rozpočtová rezerva se tvoří nejméně ve výši 0,3 % výdajů státního rozpočtu na příslušný rozpočtový rok.*¹⁰⁶ O tom, zda bude rozpočtová rezerva použita, rozhoduje vláda, resp. ministr financí, v rozsahu jí určeném. Na rozpočtové rezervy ve státním rozpočtu dále odkazují ve svých ustanoveních krizový zákon¹⁰⁷ a zákon o integrovaném záchranném systému¹⁰⁸, které přímo řeší poskytování státní podpory při haváriích nebo živelných pohromách a finanční zabezpečení integrovaného bezpečnostního systému v případě úhrady mimořádných výdajů vzniklých v důsledku prováděných záchranných a likvidačních prací. Z tohoto tedy vyplývá, že v současné době lze ve státním rozpočtu najít tři rozpočtové rezervy, které spadají v rámci státního rozpočtu pod výdaje v kapitole Všeobecná pokladní správa a které mají každá nastavené důvody pro své čerpání.

Je důležité zvážit, zdali stanovená výše současné rezervy, která činí 0,3 % výdajů státního rozpočtu na příslušný rozpočtový rok, je dostačující. V nedávné minulosti lze vysledovat konkrétní případ, kdy se rezerva ukázala být nedostatečnou. Patrně proto se objevil návrh na změnu daně z příjmu FO snižující základní slevu na dani o 100 korun měsíčně.¹⁰⁹ Povodně se tehdy staly záminkou pro narychlo a nesystematicky vymyšlenou změnu v zákoně o daních z příjmů.

Nabízí se tedy otázka, jak rozpočtovou rezervu správně stanovit. Přesnou procentní výši si netroufám stanovit, neboť by to mělo být v kompetenci odborníků, především z řad ekonomů. V každém případě musí být exaktně vymezeny účely použití rezervy a neměla by být zneužita k jiným než zákonem stanoveným účelům. Pokud rezerva nebude vyčerpána, pak by byl její kladný zůstatek převeden do dalšího rozpočtového období. Mezi účely by jednoznačně patřily důvody *vis maior*, tedy například nepředvídané povodně. Ve světle současného dění v čím dál tím více globalizovaném světě nastávají neočekávané události i v oblastech společenských, kterými je například současná migrační krize a jejíž řešení také vyžaduje nemalé finanční prostředky, se kterými státní rozpočet dopředu nepočítal.

Rozpočtová rezerva by tak měla být jednoznačně stabilizačním prvkem omezující svévolné či *ad hoc* změny v daňových zákonech.

¹⁰⁶ § 27 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁷ § 25 písm. c) zákona č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení a o změně některých zákonů (krizový zákon), ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁸ § 31 odst. 2 zákona č. 239/2000 Sb., o integrovaném záchranném systému a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁹ MAREK, David. *Co by měla vláda udělat, než zavede povodňovou daň* [online]. Podnikatel.cz, 19. srpna 2010 [cit 28. února 2016]. Dostupné na <<http://www.penize.cz/dan-z-prijmu/87720-co-by-mela-vlada-udelat-nez-zavede-povodnovou-dan>>.

6.3 Novelizace daňových zákonů

Společně s finanční ústavou by bylo vhodné provést kompletní novelizaci daňové legislativy. Jedná se o základní, avšak nesnadný úkol pro odborníky z řad daňového práva, jak právníků, tak ekonomů. Již několik let na tuto nutnost poukazuje mimo jiné i profesorka Hana Marková a další spoluautoři úplného znění daňových zákonů vydávaného nakladatelstvím GRADA. Mezi zastánce vytvořit alespoň zcela nový zákon o daních z příjmů patří také náměstkyně pro daně na MF Alena Schillerová. Má za to, že je nutné předložit nový zákon a na nových principech. Neměl by obsahovat takové množství výjimek a dalších věcí, které ho činí nepřehledným. Hlavním bodem koncepce by měla být jednoduchost, přičemž sazby by byla předmětem politické dohody.¹¹⁰

K hlavním nedostatkům současných daňových zákonů patří velké množství novelizací, které s sebou přináší řadu nových paragrafů, změny stávajícího znění i rušení již obsoletních ustanovení. Toto je prováděno formou označování paragrafů nejen čísly, ale i písmeny a pododstavců písmeny zdvojenými. Taková legislativní technika by však v moderní legislativě neměla být vůbec používána.¹¹¹ Nejhorší je situace v případě zákona o daních z příjmů, zákona o DPH, zákona o spotřebních daních a zákona o dani z nemovitých věcí. Zjednodušeně si troufám říct, že zpracování v podobě nového zákona si zaslouží všechny stávající daně včetně tzv. daní energetických, které jsou včleněny do zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů a jsou velmi nepřehledné a složité.

Je nutné jednoznačně vymezit předmět daně a výpočet základu daně, stanovit optimální sazbu (přičemž její maximální výše by byla dána finanční ústavou) a přesně vymezit možné slevy na dani. Při tvorbě novelizovaných zákonů by bylo nutné minimalizovat vliv lobbistických skupin, které se snaží z daňových zákonů získat specifické výhody.¹¹² Nejčastěji se vliv lobbistů projevuje v úpravách výpočtů daňových základů nebo přidáváním dalších možných odpočtů či slev na dani (týká se zejména daní z příjmů).

Vytvořit nové daňové zákony je velmi obtížné. Je nutné, aby se na takové změně shodla jak politická reprezentace, tak odborníci z řad ekonomů a právníků.

6.4 Zvýšení právní jistoty

Dosavadní text diplomové práce se nese v kritickém tónu daňové legislativy ČR. Několikrát bylo řečeno, že daňové zákony ČR jsou rozsáhlé a často novelizované, především pak nepřehledné a složité. Mezi další faktory, které tvorbu daňové legislativy ovlivňují, patří

¹¹⁰ PRAVEC, Josef. Ať si daň každý spočítá sám. *Ekonom*, 2016, roč. 60, č. 4, s. 12-15.

¹¹¹ NOVOTNÝ, Petr. *Daňové zákony 2015, úplná znění platná k 1. 1. 2015*. Praha: GRADA Publishing, 2015. s. 5.

¹¹² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika...*, s. 43.

nepochybně i různé lobbistické skupiny. Z toho plyne, že právní jistota v oblasti daní je v ČR kritizována oprávněně.

Domnívám se, že ke zvýšení právní jistoty by právě přispěla „finanční ústava“ v širším pojetí, tak jak je o ní pojednáváno v této diplomové práci. Bylo by zde přesně vymezeno, za jakých podmínek by mohlo docházet k přijetí nových daní, případně ke změnám stávajících daňových zákonů. Stejně tak by zde byly uvedeny maximální sazby. Dalším stabilizačním prvkem by byla správně nastavená rozpočtová rezerva, která by předcházela *ad hoc* úpravám daňové legislativy.

V ČR představuje značný problém krátká legisvakanční lhůta, ve které se s novým zákonem či změnami zákona může seznámit dotčená veřejnost. Stěžejní právní úpravy jsou zákonodárci přijímány těsně před začátkem své účinnosti. Tyto krátké lhůty oslabují právní jistotu, která je stěžejním ústavním předpokladem pro právní stát. Takto narychlo připravované novelizace či nové zákony přináší problémy jak daňovým subjektům, tak samotným zákonodárcům, neboť brzy po jejich účinnosti musí docházet k dalším novelizacím (viz zákon o kontrolním hlášení, který je rozebírán níže v této práci).

Další krokem ke zvýšení právní jistoty v ČR bude určitě zkrácení doby rozhodování správních orgánů a taktéž správních soudů, které rozhodují ve věcech finanční správy. Ve věcech finanční správy rozhodují krajské soudy jako soudy první instance, druhou instanci představuje NSS. Například ze statistiky z roku 2014 vyplývá, že průměrná délka soudních řízení týkajících se přestupků a jiných správních deliktů v oblasti finanční správy je 421 dní a soudní řízení tak může trpět neodůvodněnými průtahy či dosahovat nepřiměřené délky.¹¹³ Do této doby se navíc nepočítá doba samotného správního řízení před správními orgány, které se rovněž může táhnout několik měsíců.

Kromě výše zmíněného s rozhodováním správních orgánů, konkrétně správců daně, souvisí také způsob, jakým přistupují k daňovým poplatníkům např. při daňových kontrolách. Přístup správců daně by měl být sjednocen tak, aby nedocházelo k porušování zásady rovnosti vůči daňovému subjektu. Toto se nejvíce projevuje při uplatňování správního uvážení jednotlivých správců daně, kdy dochází k vydávání odlišných rozhodnutí, která pak končí před správními soudy.

¹¹³ ZAHUMENSKÝ, David. *Průměrná délka soudního řízení správního ve věcech přestupků a jiných správních deliktů za rok 2014* [online]. Mapa průtahů, 26. října 2015. [cit 3. března 2016]. Dostupné na <<http://www.mapaprutahu.cz/blog/prumerna-delka-soudniho-rizeni-spravniho-ve-vecich-prestupku-jinych-spravnich-deliktu-za-rok>>.

6.5 Nejnovější změny daňové legislativy

Jako první uvádím změnu, která nabyla účinnosti k 1. lednu 2016. Jedná se o kontrolní hlášení k DPH, kdy plátcům DPH vznikla zákonná povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. Kontrolní hlášení, které představuje přehled všech přijatých a vystavených faktur, se podává pouze elektronicky, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.¹¹⁴ Ministr financí předpokládá, že by se výběr daní díky zavedení kontrolního hlášení mohl zlepšit až o 10 miliard ročně.¹¹⁵ Pro plátce DPH to však představuje další administrativní i finanční zátěž. Důvodem pro zavedení kontrolního hlášení je zlepšení výběru daní a zamezení nelegálního uplatňování odpočtu DPH. Ovšem první změna tohoto zákona na sebe nenechala dlouho čekat a již 13. ledna 2016 vláda schválila návrh na zmírnění přísných sankcí za nedodržení lhůt pro podání kontrolního hlášení.

Již v prosinci 2015 ministr financí prohlásil, že: „Pro české daňové prostředí je lépe zdanění fyzických osob nejprve podrobit komplexní analýze a případné návrhy změn, které by z analýz vyplynuly, veřejně diskutovat s ohledem na dlouhodobou koncepci a daňovou politiku státu. V rámci následných úprav pochopitelně dojde i ke zrušení superhrubé mzdy, solidárního zvýšení a jiných „zlepšováků“, kterými předchozí vlády zdaňování fyzických osob zdeformovaly.“¹¹⁶ Jedná se o reakci na tvrzení, že vláda dosud nezrušila solidární zdanění ani superhrubou mzdu.

I přes výše zmíněné prohlášení dochází v roce 2016 k dílčím změnám v daňových zákonech jako například: zvýšení daňového zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě, zvýšení limitu slevy na dani za umístění dítěte v mateřské školce či jiném obdobném zařízení (tzv. „školkovně“).¹¹⁷ Uvádím pouze ty změny, o kterých se nejvíce hovoří či píše, ovšem v platnost jich vstoupilo mnohem více. S dalším navýšením „školkovného“ a navýšením daňového zvýhodnění na děti se počítá i pro rok 2017.

10. února 2016 byl schválen Poslaneckou sněmovnou dlouho diskutovaný zákon o evidenci tržeb a následně byl 16. března schválen také v Senátu. Mezi subjekty, kterým zákon ukládá povinnost evidovat tržby, patří PO s podnikatelskou činností a podnikající FO, pokud platí daně

¹¹⁴ *Kontrolní hlášení DPH* [online]. Finanční správa, 13. května 2015 [cit 3. března 2016]. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>>.

¹¹⁵ KREČ, Luboš, GALOVÁ, Klára. *Babišovi lidé řeší, proč kontrolní hlášení nepodalo 45 tisíc opozdílů* [online]. 29. února 2016 [cit 6. března 2016]. Dostupné na <<http://archiv.ihned.cz/c1-65185970-babisovi-lide-resi-proc-kontrolni-hlaseni-nepodalo-45-tisic-opozdilcu-odmitaji-jej-napriklad-nekteri-pravnici>>.

¹¹⁶ BABIŠ, Andrej. *Bezhlavým chrlením zákonů efektivního daňového systému nedosáhneme* [online]. Ministerstvo financí ČR, 30. prosince 2015 [cit 17. března 2016]. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2015/bezhlavym-chrlenim-zakonu-efektivniho-da-23500>>.

¹¹⁷ *Přehled nejdůležitějších změn pro občany na rok 2016* [online]. Finanční správa, 13. května 2015 [cit 3. března 2016]. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2015/prehled-nejdulezitejsich-zmen-pro-obcany-6940>>.

v ČR. Evidence tržeb bude v ČR zavedena ve čtyřech fázích, kdy první z nich by se měla týkat ubytovacích a stravovacích služeb a postupně se začne týkat i jiných subjektů. Každá hotovostní tržba podnikatele bude v okamžiku zaplacení zaevidována prostřednictvím internetu v centrálním datovém uložišti Finanční správy. MF si od zavedení elektronické evidence tržeb slibuje lepší výběr daní, účinnější finanční správu, rovné podmínky na trhu pro podnikatele a odstranění černých výplat „na ruku“.¹¹⁸ Zákon má mnoho odpůrců, kteří prospěšnost zákona zpochybňují. Samotné schválení zákona bylo kontroverzní a podle opozičních stran došlo k porušení jednacího řádu PS. Z tohoto důvodu byla podána stížnost k ÚS. Kvalifikované hodnocení lze učinit až po určité době fungování tohoto zákona. Zajímavé bude také vyhodnocení celé věci ÚS.

Už v říjnu 2015 byla vládou schválena novela zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. Hlavní změnou by mělo být to, že tuto daň bude nově platit pouze kupující. Nebude tedy nadále možné si smluvně dohodnout, kdo daň z nabytí nemovitých věcí zaplatí. V současné době tuto novelu projednává Poslanecká sněmovna ČR.¹¹⁹ Za zmínku stojí též návrh skupiny poslanců, kteří navrhovali tuto daň úplně zrušit, což však bylo zamítnuto.

Nejaktuálnější novinkou v oblasti daní je požadavek České lékařské komory, která vyzvala vládu k zavedení tzv. zdravotní daně, která by byla uvalena na tabák a alkohol.¹²⁰ V současné době jsou tyto výrobky již zatíženy spotřební daní a DPH, takže zdravotní daň by byla již třetím zdaněním těchto výrobků. Vláda zatím tento návrh neprojednává. Je zřejmé, že zavedení nové daně by dále zkomplikovalo český daňový systém.

Z neúplného výčtu novinek v daňových zákonech pro rok 2016 a plánovaných změn pro rok 2017 je evidentní, že český daňový systém se i nadále ubírá cestou dalších a dalších novelizací. Nedostatky daňové legislativy kritizované v této práci budou i nadále přetrvávat a negativní důsledky, které s sebou přináší, tak budou trápit daňové subjekty i v nejbližších letech.

¹¹⁸ *E-tržby (EET)* [online]. Finanční správa, 2015 [cit 6. března 2016]. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>>.

¹¹⁹ Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 7. volební období, Sněmovní tisk č. 639/0.

¹²⁰ *Zdravotní daň na tabák a alkohol?* [online]. MoneyMAG.cz, 8. března 2016 [cit 8. března 2016]. Dostupné na <<http://moneymag.cz/ekonomika/5785-zdravotni-dan-na-tabak-a-alkohol-ods-nesouhlasi>>.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo popsat současný stav daňové legislativy v ČR a pokusit se najít řešení, která by vedla k jejímu zlepšení. Při psaní a postupném studiu problematiky jsem dospěl k závěru, že daňová legislativa ČR je jako sněhová koule, která se nezadržitelně kutálí dolů z kopce a po cestě se stává čím dál tím větší a těžší, jak na sebe neustále nabaluje další vrstvy sněhu. Podobně je tomu u daňové legislativy. Daňové zákony se tak postupem času stávají nepřehledné, objemné, zbytečně složité a je stále náročnější se v nich orientovat. Obecně by se dalo říct, že daňové právo jako odvětví práva finančního je jedním z nejrozsáhlejších a také nejsložitějších vůbec. Na tomto odvětví je také patrná úzká spojitost s ekonomikou a také s politikou.

České daňové právo má velmi mnoho nedostatků, v jejichž důsledku daňoví poplatníci ztrácí také právní jistotu. Daně zasahují do života téměř každého občana, přesněji řečeno ovlivňuje všechny FO a PO v této zemi. Právě daňoví poplatníci jsou nejhlasitějšími kritiky současného stavu a volají po jeho nápravě. Nejčastějším předmětem kritiky je výše sazeb a nespravedlivé výjimky. Daňové právo je však více než jen sazba daně či nějaká daňová výjimka a upravit daně legislativně je složitější, než se může zdát.

Potřeba právní jistoty musí být upravena legislativně proto, že vláda a zákonodárci se nechovají dostatečně zodpovědně ve fiskální oblasti a příliš často podléhají nátlaku nejružnějších lobbistických skupin. Pokud by toto nebylo, stačilo by daleko méně legislativní úpravy týkající se daní. Na druhou stranu jsou to právě občané ČR, kteří ve svobodných volbách určili, kdo je bude reprezentovat, a často se rozhodovali právě na základě nereálných, avšak líbivých slibů, mimo jiné i z oblasti daňové.

Co se týče právních norem nejvyšší právní síly, jsou daně zakotveny již zde. V LZP je jen v čl. 11 odst. 5 napsáno, že daně lze stanovit pouze na základě zákona. Těmito zákony jsou zákony upravující jednotlivé daně a navíc daňový řád jako procesněprávní úprava. Tyto zákony dále doplňují podzákonné právní normy v podobě nařízení vlády či vyhlášek ministerstev, popřípadě předpisy na úrovni místní samosprávy. České právní normy jsou dále ovlivňovány právem EU. Předpisy EU jsou vytvářeny tak, aby docházelo k postupnému sladování daňových systémů členských států.

Kromě prostého popisu a pouhého konstatování současného stavu jsem se pokusil v této práci navrhnout určitá řešení, která by mohla vést ke stabilizaci daňové legislativy ČR, k vytvoření stabilního daňového prostředí, ve kterém by bylo jednoduché se orientovat. Za tímto účelem jsem se zabýval hlavně tzv. finanční ústavou. Zhodnotil jsem její dosavadní pojetí a navrhl

opatření, která bych právě do finanční ústavy zahrnul tak, aby nefungovala pouze jako dluhová brzda. Jedná se zejména o stabilizaci příjmů státního rozpočtu, stanovení pravidel pro výdaje, maximální výše daňových sazeb anebo pravidla pro nabývání účinnosti nových zákonů. V návaznosti na finanční ústavu jsem zkoumal také možnost využití rozpočtové rezervy jako součást řešení, které by pomohlo stabilizovat daňovou legislativu. Případné zřízení národní rozpočtové rady nepovažuji v současné době za vhodný krok ke stabilizaci veřejných rozpočtů. Součástí stabilizace daní by mělo být i kompletní přepracování daňových zákonů. Samotné zákony by pak měly být jednoduché, srozumitelné a jednoznačné, a to pro všechny daňové subjekty i správce daně.

Poznatky, které jsem získal během psaní této diplomové práce, mě utvrzují v tom, že finanční právo a zejména daňová legislativa, kterou jsem se zabýval podrobněji, představuje velmi složitou problematiku. Vypracovat kvalitní finanční ústavu a nové daňové zákony tak, aby byly přehledné, srozumitelné, jednoznačné a nevyžadovaly téměř každoroční novelizace, je úkol velmi náročný. Je nutné vycházet ze současného stavu daňového systému a k jeho změně musí být hlavně vůle politická. Důležité je o této změně nejen mluvit, ale také se o ni reálně pokusit, přestože se jedná o úkol dlouhodobý.

Bibliografie

A) Monografie

- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s.
- BLECHOVÁ, Beata. *Daně a daňová politika Evropské unie: pro prezenční formu studia*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2013. 118 s.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 525 s.
- KLIKOVÁ, Christiana a KOTLÁN, Igor. *Hospodářská politika*. 3. vydání. Ostrava: Institut vzdělávání Sokrates, 2012. 293 s.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2015. 276 s.
- LESERVOISIER, Laurent. *Daňové ráje*. 1. vydání. Praha: HZ, 1996. 122 s.
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015, úplná znění platná k 1. 1. 2015*. Praha: GRADA Publishing, 2015. 272 s.
- MARKOVÁ, Hana. *Rozpočtové právo*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2001. 203 s.
- RADVAN, Michal. *Daně a správa daní: [bakalářský studijní program]*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2015. 129 s.
- RADVAN, Michal a kol. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2014. 218 s.
- SAMUELSON, Paul Anthony a NORDHAUS, William D. *Ekonomie*. 1. vydání. Praha: Svoboda, 1991. 1011 s.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. vydání. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s.
- ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim a VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vydání. Praha: Leges, 2012. 470 s.

B) Sborníky

- ŠIMÍČEK, Vojtěch, ed. *Finanční ústava*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, Fakulta sociálních studií, Mezinárodní politologický ústav, 2013, 227 s.

C) Odborné časopisy

- ANTOŠ, Marek. Finanční ústava: raději maják než stěžeň!. *Právník*, 2015, roč. 154, č. 1, s. 26-48.
- BŘEŠŤAN, Robert. Vyzobané reformní rozinky. *Ekonom*, 2014, roč. 58, č. 18 s. 35.
- HOLÉCIOVÁ, Vlasta. Firmám chybí jistota, stabilita a předvídatelnost, říká expert na daně. *Komora.cz*, 2016, roč. 17, č. 1, s. 28-29.
- KUBÁTOVÁ, Květa. Optimální zdanění – přehled dosavadní teorie. *Český finanční a účetní časopis*, 2009, roč. 4, č. 3, s. 24-36.
- NĚMEC, Jan. České daně: verze 2014.001. *Ekonom*, 2014, roč. 58, č. 1, s. 19-21.
- NĚMEC, Jan. Daňové změny 2015: Zásah do paušálů i nová DPH. *Ekonom*, 2015, roč. 59, č. 1-2, s. 30-31.
- PRAVEC, Josef. Ať si daň každý spočítá sám. *Ekonom*, 2016, roč. 60, č. 4, s. 12-15.

D) Právní předpisy

- ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 267/2014 Sb. účinného ke dni účinnému ke dni 1. 1. 2015
- zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. účinného ke dni účinnému ke dni 1. 1. 2015
- zákon č. 16/1993 Sb., o silniční dani, ve znění zákona č. 267/2014 Sb. účinného ke dni 1. 1. 2015
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 331/2014 Sb. účinného ke dni 1. 1. 2015
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb. účinného ke dni 1. 1. 2015
- zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (energetické daně), ve znění zákona č. 331/2014 Sb. účinného ke dni 1. 1. 2015
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 102/2004 Sb. účinném ke dni 5. 3. 2004
- zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 255/2002 Sb. účinném ke dni 28. 6. 2002

- zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení a o změně některých zákonů (krizový zákon), ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 239/2000 Sb., o integrovaném záchranném systému a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- sdělení MZV č. 31/2007 Sb. m. s., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokolu
- směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny

E) Judikatura

- náleží Ústavního soudu ČR ze dne 13. září 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06
- náleží Ústavního soudu ČR ze dne 10. července 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 14. července 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 7. listopadu 2013, sp. zn. 9 Afs 32/2013

F) Internetové zdroje

- BABIŠ, Andrej. *Bezhlavým chrlením zákonů efektivního daňového systému nedosáhneme* [online]. Ministerstvo financí ČR, 30. prosince 2015 [cit 17. března 2016]. Dostupné na <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2015/bezhlavym-chrlenim-zakonu-efektivniho-da-23500>.
- ČERVENKA, Jan. *Důvěra ústavním institucím v únoru 2016*. [online]. Centrum pro výzkum veřejného mínění, 1. března 2016 [cit 5. března 2016]. Dostupné na <http://cvvm.soc.cas.cz/instituce-a-politici/duvera-ustavnim-institucim-v-unoru-2016>.
- GALOVÁ, Klára, KREČ, Luboš. *Babišovi lidé řeší, proč kontrolní hlášení nepodalo 45 tisíc opozdílů* [online]. 29. února 2016 [cit. 6. března 2016]. Dostupné na <http://archiv.ihned.cz/c1-65185970-babisovi-lide-resi-proc-kontrolni-hlaseni-nepodalo-45-tisic-opozdilcu-odmitaji-jej-napriklad-nekteri-pravnici>.
- CHMELÍK, Milan. *Daňové právo a právníci* [online]. Daňáři online, 1. srpna 2006 [cit. 3. února 2016]. Dostupné na <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9967v12844-danove-pravo-a-pravnici/>.

- KUČERA, Petr. *Daňové ráje a pekla v Česku. Žebříček finančních úřadů* [online]. Aktuálně.cz, 11. března 2013 [cit 23. února 2016]. Dostupné na <<http://zpravy.aktualne.cz/finance/danove-raje-a-pekla-v-cesku-zebricek-financnich-uradu/r~i:article:773476/>>.
- LANDGRÁF, Roman. *Proč nemohou být daňové zákony nikdy jednoduché!* [online]. Daňáři online, 19. srpna 2010 [cit 28. února 2016]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-687-proc-nemohou-byt-danove-zakony-nikdy-jednoduche/>>.
- MAREK, David. *Co by měla vláda udělat, než zavede povodňovou daň* [online]. Podnikatel.cz, 19. srpna 2010 [cit 28. února 2016]. Dostupné na <<http://www.penize.cz/dan-z-prijmu/87720-co-by-mela-vlada-udelat-nez-zavede-povodnovou-dan>>.
- MORÁVEK, Daniel. *Výhody a úskali jednotné sazby DPH? Pravdu má jak ODS, tak ČSSD* [online]. Podnikatel.cz, 27. ledna 2010 [cit 25. února 2016]. Dostupné na <<http://www.podnikatel.cz/clanky/vyhody-a-uskali-jednotne-sazba-dph/?forceSwitch>>.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Mezinárodní smlouvy o zamezení zdanění* [online]. Daňáři online, 1. června 2007 [cit 3. února 2016]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojho-zdaneni/>>.
- NĚMEC, Jan. *Jaké jsou nejoblíbenější daňové ráje, kde mizí české firmy?* Ekonom [online]. 3. března 2012 [cit 1. března 2016]. Dostupné na <<http://ekonom.ihned.cz/c1-54903190-pryc-z-ceska-kdo-muzes>>.
- STEJSKAL, Libor. *Bělohradský: demokracie je překonaná forma vlády* [online]. Aktuálně.cz, 26. března 2012 [cit 7. března 2016]. Dostupné na <<http://nazory.aktualne.cz/rozhovory/belohradsky-demokracie-je-prekonana-forma-vlady/r~i:article:738682/>>.
- ZAHUMENSKÝ, David. *Průměrná délka soudního řízení správního ve věcech přestupků a jiných správních deliktů za rok 2014* [online]. Mapa průtahů, 26. října 2015. [cit 3. března 2016]. Dostupné na <<http://www.mapaprutahu.cz/blog/prumerna-delka-soudniho-rizeni-spravniho-ve-vecech-prestupku-jinych-spravnich-deliktu-za-rok>>.
- ZALABÁKOVÁ, Lenka. *Jak na solidární daň v roce 2013* [online]. epravo.cz, 15. února 2013 [cit 17. února 2016]. Dostupné na <<http://www.epravo.cz/top/clanky/jak-na-solidarni-dan-v-roce-2013-89079.html>>.
- *Daně* [online]. EUROPA – Oficiální stránky Evropské unie, leden 2015 [cit 5. února 2016]. Dostupné na <http://europa.eu/pol/tax/index_cs.htm>.
- *E-tržby (EET)* [online]. Finanční správa, 2015 [cit 4. března 2016]. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>>.
- *Akeční plán na podporu hospodářského růstu a zaměstnanosti* [online]. Vláda ČR, 25. ledna 2016 [cit 14. března 2016]. Dostupné na <<http://www.vlada.cz/cz/media-centrum/dulezite>>.

[dokumenty/akcni-plan-na-podporu-hospodarskeho-rustu-a-zamestnanosti--aktualizace-pro-rok-2016-139440/](#)>.

- *Koaliční smlouva mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 – 2017* [online]. Vláda ČR, 29. ledna 2014 [cit. 21. února 2016]. Dostupné na <<http://www.vlada.cz/cz/media-centrum/dulezite-dokumenty/koalicni-smlouva-mezi-cssd--hnutim-ano-2011-a-kdu-csl-na-volebni-obdobi-2013---2017-115459/>>.

- *Kontrolní hlášení DPH* [online]. Finanční správa, 13. května 2015 [cit. 3. března 2016]. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>>.

- *Přehled státního rozpočtu* [online]. MONITOR – informační portál Ministerstva financí, 2015 [cit. 4. února 2016]. Dostupné na <<http://monitor.statnipokladna.cz/2014/statni-rozpocet/>>.

- *Přehled nejdůležitějších změn pro občany na rok 2016* [online]. Finanční správa, 13. května 2015 [cit. 3. března 2016]. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2015/prehled-nejdulezitejsich-zmen-pro-obcany-6940>>.

- *V daňovém ráji má vlastníka již 13 400 českých firem* [online]. Bisnode, 13. července 2015 [cit. 17. února 2016]. Dostupné na <<http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/v-danovem-raji-ma-vlastnika-jiz-13-400-ceskych-firem/>>.

- *Zdravotní daň na tabák a alkohol?* [online]. MoneyMAG.cz, 8. března 2016 [cit. 8. března 2016]. Dostupné na <<http://moneymag.cz/ekonomika/5785-zdravotni-dan-na-tabak-a-alkohol-odsouhlasil>>.

G) Ostatní zdroje

- Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 6. volební období, Sněmovní tisk č. 821/0.

- Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 3. volební období, Sněmovní tisk č. 411/0.

- Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 3. volební období, Sněmovní tisk č. 115/0.

- Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 7. volební období, Sněmovní tisk č. 639/0.

Shrnutí

Práce se zabývá daňovou legislativou v ČR a jejími častými změnami. Právě časté a nesystematické změny jsou důvodem nestability daňové legislativy. V první části práce jsou popsány ekonomické souvislosti a daňová teorie. Na tuto část navazuje podrobnější přehled právní úpravy daní v ČR a pro srovnání jsou uvedeny i daně vybraných zemí EU. Práce dále analyzuje jak důvody, tak charakter změn v daňových zákonech a důsledky, které tyto změny způsobují v právní i ekonomické oblasti. Jádrem práce je snaha najít prostředky ke stabilizaci daňové soustavy ČR a tím i zvýšení právní jistoty daňových poplatníků. Těmito stabilizačním prostředkům jsou věnovány úvahy *de lege ferenda*, a to zejména finanční ústava, rozpočtová rezerva a kompletní novelizace daňových zákonů. Realizace těchto opatření je velmi obtížná a i současný vývoj nasvědčuje, že další a další novelizace budou následovat. Tento vývoj naznačují vládou realizované nebo plánované změny daňové legislativy v závěrečné části práce.

Abstract

The thesis deals with tax legislation in the Czech Republic and its frequent changes. It is exactly these frequent and unsystematic changes that are the reason for tax legislation instability. First part of this thesis describes the economic context and tax law theory. This part is followed up by detailed overview of tax legislation in the Czech Republic as well as a simple comparison with chosen EU member states. The thesis then analyses both reasons and nature of the changes in tax legislation and the consequences of these changes on both law and economy. The core of the thesis is an attempt to find means for stabilization of the tax legislation in the Czech Republic and hence increasing legal certainty of tax payers. These stabilization tools are included in a few *de lege ferenda* suggestions. Mainly; financial constitution, budget reserve and complete rework of Czech tax laws. The implementation of these measures is very difficult and even the current development indicates that more and more tax legislation changes will follow. This trend is hinted by already implemented or planned changes to the tax legislation by the current government in the very last part of this thesis.

Klíčová slova

Daň, daňová legislativa, daňový ráj, důsledky častých změn daňových zákonů, finanční ústava, nestabilita daňové legislativy, právní jistota, rozpočtová rezerva.

Key words

Tax, tax legislation, tax haven, consequences of frequent changes of tax legislation, financial constitution, instability of tax legislation, legal certainty, budget reserve.