

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Gabriela Jansová

**Daň z příjmu, daň z přidané hodnoty a jejich postavení
ve veřejných financích**

Diplomová práce

Olomouc 2013

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Daň z příjmu, daň z přidané hodnoty a jejich postavení ve veřejných financích vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.

Ve Velkých Hamrech dne 21. 3. 2013

.....

Gabriela Jansová

Na tomto místě bych chtěla velmi poděkovat svému vedoucímu diplomové práce JUDr. Pavlovi Matouškovi za jeho vstřícný přístup a konstruktivní připomínky.

Obsah

Seznam použitých zkratk.....	6
Úvod.....	8
1. Úvod do daňověprávní problematiky.....	10
2. Veřejné finance.....	12
3. Daň z přidané hodnoty.....	14
3.1 Historický exkurs.....	14
3.2 Daň z přidané hodnoty z pohledu de lege lata.....	15
3.3 Daň z přidané hodnoty a veřejné finance.....	17
4. Daň z příjmu.....	21
4.1 Historický exkurs.....	21
4.2 Daň z příjmu z pohledu de lege lata.....	21
4.3 Daň z příjmu a veřejné finance.....	24
5. Krize a protikrizová opatření.....	27
5.1 Legislativa ČR a její úloha v protikrizových opatřeních.....	30
5.1.1 Právní úprava de lege lata.....	34
5.1.2 Právní úprava de lege ferenda.....	37
5.2 Vliv Evropské unie.....	39
5.2.1 Harmonizace v oblasti nepřímých daní.....	40
5.2.2 Harmonizace v oblasti přímých daní.....	44
Závěr.....	54
Seznam použitých zdrojů.....	56
Abstrakt/Abstract.....	59

Seznam klíčových slov/Keywords.....	60
Seznam příloh.....	61
Příloha č. 1- Inkaso příjmů vybrané státem na DPH za období od 1993 do 2011.....	62
Příloha č. 2 - Inkaso příjmů FO podávajících daňové přiznání od 1993 do 2011.....	63
Příloha č. 3 - Inkaso příjmů FO ze závislé činnosti za období od 1993 do 2011.....	64
Příloha č. 4 - Inkaso příjmů z daně z příjmů PO za období od 1993 do 2011.....	65
Příloha č. 5 – Rozpočtové určení daní v letech 2013 – 2015.....	66

Seznam použitých zkratk

CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base (Společný konsolidovaný základ daně z příjmů společností)
ČR	Česká republika
DP	Daň z příjmu
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council (Rada pro ekonomické a finanční záležitosti)
EHZS	Evropské hospodářské zájmové sdružení
EMS	Evropský měnový systém
ESD	Soudní dvůr EU
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
HDP	Hrubý domácí produkt
NERV	Národní ekonomická rada vlády
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)
PO	Právnícká osoba
PSR	Pakt stability a růstu EU
RVF	Reforma veřejných financí 2007 – 2013
SKIPCP	Subjekty kolektivního investování do převoditelných cenných papírů
USA	United States of America (Spojené státy americké)
WTO	World trade organisation (Světová obchodní organizace)

ZDP Zákon o daních z příjmů

ZDPH Zákon o dani z přidané hodnoty

Úvod

Tématem mé diplomové práce je daň z příjmu¹ (dále v textu jako „DP“), daň z přidané hodnoty² (dále v textu jako „DPH“) a jejich postavení ve veřejných financích. Toto téma jsem si nevybrala z fakultou nabízených témat, naopak jsem si jej sama vymyslela. Důvodem takového jednání je můj osobní zájem o oblast daní a financí, která je z mého úhlu pohledu tak zajímavá, rozmanitá a dynamická, že si zaslouží samostatné a speciální zpracování prostřednictvím této práce. Jedním z mnoha důvodů, kvůli kterým jsem se rozhodla k vypracování této práce je i současný stav trvající hospodářské krize. Jev krize je velmi složitý, různorodý a doprovázený rozmanitými projevy nejenom v oblasti financí, ekonomiky, ale i třeba domácností. Považuji proto v rámci této práce za nezbytné zpracovat určitý náhled na tuto problematiku pohledem budoucího právníka, jehož primárním oborem není studium ekonomie ani řešení hospodářských krachů. Ráda bych prostřednictvím studia příčin této situace, syntézy veškerých poznatků a vyvozením souvislostí vytvořila práci, která může dojít k inspirativním závěrům v daňověprávní a finančněprávní oblasti.

Celá práce je rozdělena do pěti dílčích kapitol. Tyto kapitoly jsou věnovány obecnému úvodu k této práci, veřejným financím, jednotlivým daním z pohledu de lege lata, úvahám de lege ferenda, tématu krize a postavení daní ve vztahu k Evropské unii. V rámci těchto kapitol je dán prostor obecnému úvodu k obsahu kapitoly, krátkým historickým exkursům, právnímu stavu de lege lata, úvahám de lege ferenda, syntéze faktů a skutečností do závěrů. Hlavní náplní práce je zpracování dvou stěžejních institutů daňového práva a to konkrétně daně z přidané hodnoty a daně z příjmu, v souvislosti s jejich postavením ve veřejných financích. Prvním významným zástupcem příjmové složky veřejných financí, kterým se v této práci budu zabývat, je DPH. Bezprostředně po DPH následuje zpracování daně z příjmu, přičemž v následujících kapitolách budu nahlížet a zkoumat tyto dva daňové instituty z několika různých úhlů pohledu. Vymezení tématu se vzhledem ke svému obsahu může zdát nesourodým a to zejména ve vztahu k odlišnému systému a postavení jednotlivých daní. Záměrem této práce je však najít a prokázat takové společné znaky, které se prolínají oběma daňovými zástupci.

Jedním z cílů této práce je systematickým způsobem zpracovat daň z přidané hodnoty a daň z příjmu z pohledu jejich postavení ve veřejných financích. Mojí snahou je prokázat, že tyto rozdílné instituty mají v určitých aspektech něco společného a nejsou tedy zcela nesourodými a nesrovnatelnými. Tyto specifické podobnosti se pokusím nalézt ve třech vybraných oblastech,

¹ zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále v textu jako „ZDP“

² zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále v textu jako „ZDPH“

kterými jsou veřejné finance, krize a harmonizace s předpisy EU. Z pohledu těchto tří oblastí bych ráda našla podobnosti DPH a DP, které nejsou zřejmé na první pohled. V návaznosti na takto vytyčený cíl bych, kromě uceleného pohledu na vybranou problematiku, ráda formulovala vlastní názory a myšlenky k diskutované problematice, které by byly vyjádřeny prostřednictvím logicky návazného textu. Tato práce by měla být zejména uceleným příspěvkem na zvolené téma, který přinese zajímavý a komplexní závěr z pohledu nalezených podobností dvou zdánlivě nijak nesouvisejících institutů. Tento cíl považuji za jeden z nejdůležitějších vzhledem k tomu, že téma práce bylo zvoleno jako téma individuální, a bylo tedy vytvořeno a sestaveno s předpokladem autorsky inovativního a individuálního přístupu.

Při zpracování této práce bylo čerpáno zejména z vědeckých monografií, relevantních právních předpisů České republiky v platném a účinném znění a legislativy Evropské unie. V práci bylo využito metody analytické, korelace a logické dedukce, které byly použity k hlubšímu prozkoumání dané problematiky a sestavení závěrů. Vzhledem k rozsáhlosti tématu a daňové materie vůbec, jsem se v rámci jednotlivých kapitol zaměřila pouze na stěžejní body, které jsem podrobněji rozebrala za účelem naplnění cílů diplomové práce

1. Úvod do daňověprávní problematiky

Daňová soustava státu je relativně složitým organismem, který podléhá častým změnám a není snadné se v něm orientovat. Pro účely této práce bude hned na začátku vhodné uvést způsoby členění daní v českém právním řádu a teprve následně se v jednotlivých kapitolách podrobně zaměřit na DPH, DP a témata související.

Klasifikace daní může být prováděna různými způsoby. Rozlišujeme daně zejména podle subjektu, který je určen k jejich odvodu, dále podle jejich určení a například i podle způsobu jejich výběru. Klasifikujeme-li daně podle subjektu, můžeme daně rozlišovat na státní a místní, členíme-li daně podle určení, hovoříme o daních všeobecných a účelových, podle způsobu lze dělit daně na pravidelné a nepravidelné (někdy označované jako dávky). K dalším dělením patří zejména dělení daní na daně nepřímé a přímé. Zejména toto členění je pro účely této práce velmi důležité, neboť se v ní věnuji nejvýznamnějším a nejvýnosnějším zástupcům jak nepřímých, tak přímých daní.

Vhodnou definici nepřímých daní poskytuje na poli mezinárodního obchodu Světová obchodní organizace (WTO), která uvádí nepřímé daně jako daně z obchodu, obratu, přidané hodnoty, frančíz a jiné daně, kromě daní přímých a poplatků za dovoz. Nepřímé daně tímto poskytují státu zhruba 20-30 % prostředků oproti daním přímým. Jedná se o hrubý odhad vycházející ze statistiky OECD.³ Nepřímé daně jsou pro dnešního spotřebitele velice zajímavým a diskutabilním tématem, protože se, i přes svou povahu, jejich změny a vliv projevují i ve spotřebitelově sféře. Subjekty zatížené nepřímými daněmi jsou zejména výrobci a poskytovatelé služeb. Tito, ač jsou primárním subjektem hrazení nepřímých daní (tzv. plátcí), mohou své náklady spojené s daňovou zátěží snížit tím, že například zvýší cenu nabízených výrobků nebo poskytovaných služeb. Právě tímto procesem navýšení ceny koncového produktu dojde k přenesení části daňového břemene na spotřebitele. Soustavou nepřímých daní k dnešnímu dni rozumíme již výše uvedenou DPH, daně spotřební (daně z tabákových výrobků, vína a meziproductů, piva, lihu a minerálních olejů a tzv. daně ekologické (energetické)).

Naopak daně přímé jsou takové daně, které přímo postihují příjmy fyzických a právnických osob. Jedná se o takzvané daně důchodového typu. V rámci příjmových daní bylo postupně upuštěno od analytického systému zdanění příjmů (v tomto systému byly jednotlivé

³ Tato čísla vychází ze statistiky OECD z let 1965-2003, která zahrnovala daně federální, státní i místní. Zkoumané země dosahovaly různých %hodnot, namátkou v Kanadě se nepřímé daně podílely 26, 8 %, Francie 29 %, Velká Británie 32, 7 %.

OECD je organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, která vznikla v roce 1960 a sdružuje vyspělé státy světa za účelem stimulace jejich vzájemné hospodářské spolupráce a ekonomického růstu.

příjmy daněny nezávisle na sobě) a byl oproti tomuto zaveden syntetický systém zdanění příjmů. V syntetickém systému zdanění příjmu jde vlastně o součet všech relevantních příjmů a samotnému zdanění podléhá již tento celek a ne dílčí příjmové částky.⁴ Soustavou přímých daní chápeme k dnešnímu dni daně z příjmů (fyzických a právnických osob), daň z nemovitostí, daň silniční a daně majetkové (tzv. trojdaň – daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí). Daně obecně jsou vydatnými příjmovými složkami veřejných, potažmo státních, rozpočtů. V zásadě největší příjmový podíl připadá na daň z příjmu a daň z přidané hodnoty. Za rok 2011 dosáhly celkové příjmy státního rozpočtu částky 1 012,76 miliard Kč. Daňové příjmy z této sumy dosáhly celkové výše 889,90 miliard Kč (včetně pojistného na sociální zabezpečení), z uvedeného tedy vyplývá, že přibližně 80% příjmů státního rozpočtu je kryta výnosy z daní. Odečteme-li pojistné na sociální zabezpečení, byl v roce 2011 výnos z daňových příjmů 523,08 miliard Kč, což je zhruba polovina celkových příjmů. DPH se na těchto příjmech podílela částkou 191,89 miliard Kč, daň z příjmů fyzických osob částkou 90,6 miliard Kč a daň z příjmů právnických osob 82,3 miliard Kč.⁵

Co se týče daňověprávní legislativy, tato je poměrně roztržštěná do jednotlivých dílčích zákonů (za všechny lze uvést například zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, všechny ve znění pozdějších předpisů), které obsahují hmotněprávní úpravu. Tato hmotněprávní úprava je doplněna relativně uceleným procesním předpisem, zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Daňový řád je jistě stěžejním procesním předpisem, nicméně nelze pominout, že i jednotlivé hmotněprávní daňové předpisy obsahují určitá procesní ustanovení a to s ohledem na své odlišnosti (např. ustanovení o placení daní). K daňověprávní legislativě je nutno upozornit na jeden z nešvarů legislativní praxe. Právo, respektive zákony a daně v nich upravené se stávají nástroji k řešení hospodářské krize, přičemž dochází k účelovým, nepromyšleným a krátkozrakým rozhodnutím. O této problematice bude podrobněji pojednáno dále.

⁴ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 165.

⁵ Ministerstvo financí České republiky. *Výsledky pokladního plnění státního rozpočtu ČR za rok 2011* [online]. mfcz.cz, 15. února 2012 [cit. 20. listopadu 2012]. Dostupné na <http://www.mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/tiskove_zpravy_68053.html?year=2012>.

2. Veřejné finance

Pro to, abychom se mohli věnovat tématu postavení daní ve veřejných financích, je nezbytné seznámit se nejdříve se samotným pojmem veřejných financí a také s jeho obsahem. Podle obecně uznávaných definic lze uvést, že veřejné finance jsou považovány za termín zaštiťující specifické, svým způsobem zvláštní, finanční vztahy a operace probíhající mezi orgány a institucemi veřejné správy na jedné straně a ostatními subjekty na druhé straně.⁶ Postavení subjektů v uvedených vztazích je nerovné, protože minimálně jeden ze subjektů vystupuje z pozice vrchnostenské moci (stát prostřednictvím jednotlivých ministerstev, správců daně, správních úřadů) vůči druhému ze subjektů (daňový subjekt, plátce, poplatník, ...). Obsahem těchto zvláštních vztahů a operací mezi výše definovanými subjekty jsou činnosti zajišťující zabezpečení veřejných statků, profinancování stanovených potřeb a stimulaci ekonomických subjektů k určitému chování. Jinak řečeno jedná se o

- *alokaci* veřejných a soukromých statků,
- *redistribuci* finančních prostředků a
- *stabilizaci* celého systému korigováním příjmových a výdajových složek tak, aby byly v rovnováze.⁷

Pro řádnou funkci tohoto systému musí existovat jiný systém, který má za úkol vytvořit a získat tolik příjmů, aby byly pokryty výdaje na uvedené činnosti. V oblasti finanční lze hovořit o fiskálním systému, jímž rozumíme veřejnou rozpočtovou soustavu.

Soustava veřejných rozpočtů doplněná o mimorozpočtové peněžní fondy bývá označována za finanční systém státu, tzv. rozpočtovou soustavu.⁸ Veřejné finance tedy plní a zabývají se, jak již bylo uvedeno výše, třemi stěžejními činnostmi, jejichž funkce jsou alokační, redistributivní a stabilizační. V těchto funkcích se uplatňují určité specifické principy, které pomáhají charakterizovat vlastní systém veřejných financí, jedná se o principy

- nenávratnosti,
- neekvivalence a

⁶ HAMERNÍKOVÁ, Bojka a kol. *Veřejné finance*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 11.

⁷ LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance*. 2. aktualizované vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2009, s. 15-16.

⁸ PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 94.

- nedobrovolnosti.⁹

Tyto principy blíže definují odlišnosti systému veřejných financí od ostatních, třeba od soukromoprávních obchodních vztahů. Na rozdíl od těchto vztahů, ve veřejných financích se dostává subjektu, který je v pozici vrchnosti, plnění od subjektu, který se nachází v nerovném, podřazeném postavení vůči němu, přičemž tento příspěvek povinného subjektu je nedobrovolný, neekvivalentní a nenávratný (tzn., že příspěvatel daný příspěvek za stanovených podmínek odvést musí, nedostane jej zpátky a ani za něj neobdrží ekvivalentní protiplnění). Stanovením těchto principů dochází k zajištění relativně stabilního příjmu veřejných rozpočtů, pokud by nebyly tyto principy dodržovány, celý systém by byl destabilizovaný a nebylo by možno získat příjmy v dostatečném rozsahu, který by pokrýval veškeré (resp. alespoň většinové) výdaje. Je to vlastně jedna ze základních funkcí státu, který garantuje svým občanům určité služby a aby mohl tyto služby (výdajová složka) realizovat, je třeba, aby měl dostatečné příjmy na pokrytí těchto výdajů. Pokud výdaje překračují příjmy, jedná se o nežádoucí stav, který musí být řešen buď úvěrováním, nebo zaváděním finančněprávních opatření.

Jsou to právě daně, které tvoří významnou příjmovou složku veřejných financí a které zcela naplňují výše uvedené charakteristiky. Daně mají výsadní a nezastupitelné zastoupení ve veřejných financích, potažmo ve veřejných rozpočtech, protože značnou měrou ovlivňují jejich stav a řádnou funkci. Toto postavení je příznačně znázorněno v Příloze 5 (str. 66), ze kterého je patrné, že v horizontu let 2013 – 2015 poplyne majorita výnosu DPH a DP právě do státního rozpočtu (konkrétně lze hovořit o podílu v rozsahu 60 až 70 %). Konkrétní a podrobně popsané postavení DPH a DP ve vztahu k veřejným financím bude rozpracováno dále v příslušné kapitole.

⁹ HAMERNÍKOVÁ, Bojka a kol. *Veřejné finance*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 18.

3. Daň z přidané hodnoty

Prvním významným zástupcem příjmové složky veřejných financí, kterým se zde budu zabývat, je DPH. DPH je jistě jednou z nejdůležitějších daní uplatňujících se v České republice a to zejména vzhledem ke své výnosnosti, díky níž je jedním z nejvydatnějších zdrojů státního rozpočtu. Jak vidno z grafu uvedeného v Příloze 1 této práce (str. 62), výnosnost DPH je lineárně stoupající (je zajímavé povšimnout si výjimky v podobě příjmu za rok 2009).

Systém DPH se v právním řádu České republiky plně uplatňuje od roku 1993, kdy se DPH stala součástí daňové soustavy nového samostatného státu České republiky. Celá materie DPH je v současné době komplexně upravena speciálním zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který tímto nahradil dřívější zákon ČNR č. 588/1992 Sb.

Ke dni 1. května 2004 se Česká republika stala součástí Evropské unie a tak i subjektem evropského vnitřního trhu. Zákon o dani z přidané hodnoty by tedy měl být zcela v souladu s předpisy EU. Krokem ke sjednocení úpravy DPH jednotlivých členských států je zejména implementace směrnic ES. Pro Českou republiku (a zřejmě i pro všechny ostatní členské státy) je z tohoto důvodu nejdůležitější směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která si klade za cíl zavedení společného systému DPH.¹⁰ O uvedeném směru daňové harmonizace bude pojednáno dále v příslušné kapitole.

3.1 Historický exkurs¹¹

Poprvé byla takzvaná *daň z přidané hodnoty* představena v Německu Dr. Wilhelmem von Siemensem, který nejenom že rozpoznal, ale i zanalyzoval problémy vážnoucí na způsobu kaskádového zdanění. Nabídl tehdejší společnosti roku 1918 jakýsi koncept této daně, která našla své plné uplatnění až v polovině 20. let, kdy byla v roce 1954, zásluhou Maurice Laurého, zavedena ve Francii. Nejdůležitějším znakem této daně byla a je její mnohofázovost, neboť se vyskytuje ve všech fázích obratu. Od fáze získávání surovin, přes výrobu až po konečnou spotřebu. DPH se vyskytuje ve všech fázích, kde se vytváří přidaná hodnota, takto vytvořená hodnota znázorňuje předmět zdanění pro účely daně z přidané hodnoty. Poslední naakumulovaná daň zaplatí finální odběratel, popřípadě spotřebitel. Rozdíl mezi daní z přidané

¹⁰ ŠPÍRKOVÁ, Taťána a kol. *Tendence daňového a celního práva v 21. století*. 1. vydání. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2011, s. 18.

¹¹ ŠPÍRKOVÁ, Taťána a kol. *Tendence daňového a celního práva v 21. století*. 1. vydání. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2011, s. 19-20.

hodnoty a třeba daní z dovozu nebo obratu je ten, že k výběru daně z přidané hodnoty dochází postupně, po jednotlivých částech a plátce daně má nárok na to, aby si odpočítal od své daňové povinnosti tu část daně, kterou zaplatil jako úhradu svým dodavatelům. Proto se jedná o takzvanou daň čistou, neboť znázorňuje právě a pouze tu přidanou hodnotu, kterou výrobce nebo obchodník přidal k ceně výrobku nebo služby koupené od předcházejícího výrobce nebo distributora. Daň tedy finálně ponese kupující, spotřebitel, jemuž je daň započítána v prodejní ceně výrobku, zboží nebo služby. Tento spotřebitel nemá dále nárok na odpočet daně, protože je na konci celého řetězce a logicky dále neposkytuje žádnou přidanou hodnotu.

Zajímavý názor na určitý způsob zdanění měl ve své době i Thomas Hobbes (1588-1679) ve svém slavném díle Leviathan. Jako vhodný základ pro zdanění obyvatel uvádí jejich vlastní spotřebu. Z jeho úhlu pohledu by lidé měli odvádět daň zejména z vlastní spotřeby toho, co bylo samotnou společností vyprodukováno z vlastních zdrojů raději, než aby byli stíženi zdaněním toho, co obdrží z výsledků své vlastní práce. Tato myšlenka je velice lákavá a zajímavá vzhledem k dnešnímu daňovému systému. Jak by asi vypadal svět, ve kterém by neexistovala třeba daň z příjmu a každý by byl stížen daní pouze na základě míry a rozsahu své spotřeby? Jistě myšlenka k rozjímání nejenom pro ekonomy nebo filozofy.

3.2 Daň z přidané hodnoty z pohledu de lege lata

DPH je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole 3 věnující se obecnému úvodu, DPH je plnoprávnou součástí českého právního řádu od roku 1993. Výše uvedený zákon se systematicky dělí do dvou částí. Část první se zabývá *základními ustanoveními* a je rozčleněna do čtyř hlav (obecná ustanovení, uplatňování daně, zvláštní režimy a správa daně v tuzemsku). Část druhá upravuje *přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení*. Pro účely této práce je zajisté vhodné seznámit se s některými dílčími instituty a pojmy, neboť jejich správné pochopení a interpretace je rozhodující pro bezchybné vymezení povinných daňových subjektů (plátců), stanovení činností, na které se daň vztahuje a případnému určení osob osvobozených od uplatňování daně. ZDPH v úvodních ustanoveních § 1 a § 2 určuje, na která konkrétní plnění se DPH vztahuje a uplatňuje. Je tomu tak u zboží, nemovitostí a služeb, za podmínek stanovených zákonem. Předmětem daně je

- *dodání zboží, převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti za úplatu, osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku*

- *poskytnutí služby* za úplatu, osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku
- *pořízení zboží* z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku, osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právníkou osobou nepovinnou k dani; dále *pořízení nového dopravního prostředku* z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani
- *dovoz zboží* s místem plnění v tuzemsku

Z uvedeného je zřejmé, že pro správné určení předmětu daně (které služby či činnosti podléhají zdanění) je určující správná identifikace konkrétní činnosti (dovoz, přechod, převod, poskytnutí, pořízení), konkrétního subjektu (osoba povinná k dani, tuzemská osoba povinná k dani, právnická osoba nepovinná k dani, osoba nepovinná k dani), zda se jedná o činnost úplatnou či bezúplatnou, kde je místo plnění (tuzemsko) a zda je činnost, která je předmětem daně uskutečňována v rámci ekonomické činnosti či nikoliv. Správným subsumováním reálné situace pod toto zákonné ustanovení získá aplikující subjekt informaci o tom, zda předmětná činnost podléhá dani či nikoliv. Při tomto je vhodné vzít v úvahu ustanovení § 2a a § 2b ZDPH, která precizují předmět daně, když vymezují vynětí z předmětu daně a volbu předmětu daně. Na margo tématu je nutné uvést, že ne vždy bude předmět daně podléhat zdanění a to díky systému různých výjimek a osvobození. Vymezení všech případů výjimek a osvobození však svým rozsahem přesahuje hlavní téma této práce, nebude mu tedy na tomto místě věnován prostor.

Kdo je *osobou povinnou k dani* upravuje § 5 ZDPH, který stanoví, že osobou povinnou k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud ZDPH nestanoví jinak. Osobou povinnou k dani, podle uvedeného ustanovení, je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Další ustanovení normují, za jakých podmínek a kdy se stávají osoby povinné k dani tzv. *plátcí* (primárními subjekty povinnými k DPH).

Zřejmě nejdůležitější a širokou veřejností nejsledovanější jsou *sazby daně*. Tyto rozlišujeme dvě, sazbu základní a sníženou. Právní základ nacházíme v ustanovení § 47 ZDPH, které s účinností od 1. ledna 2013 stanoví sazbu základní ve výši 21 % a sazbu sníženou ve výši 15 %. Obecně lze uvést, že na relevantní předmět daně se bude vztahovat základní sazba daně, pokud není stanoveno, že patří do režimu se sníženou sazbou daně. Tyto výjimky jsou upraveny v přílohách k ZDPH č. 2 (seznam služeb podléhající snížené sazbě), 3 (seznam zboží podléhající snížené sazbě) a 4 (umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti). Jsou to právě sazby daně,

kteří jsou určující pro postavení daní ve veřejných financích. O této souvztažnosti bude pojednáno v následující kapitole.

Závěrem a pro zajímavost uvádím některé cizí ekvivalenty DPH, které mají různá označení a vycházejí z jazykového vyjádření, jsou jimi například VAT (Value Added Tax), TVA (Taxe de la Valeur Ajoutée), BTW (Belasting over de Toegevoede Waarde) a mnoho dalších.

3.3 Daň z přidané hodnoty a veřejné finance

Již dříve bylo uvedeno, že DPH je významným a výnosným zdrojem veřejných financí, respektive státního rozpočtu. Předtím, než věnuji prostor postavení DPH ve veřejných financích, je nezbytné na tomto místě uvést určitý teoretický základ, který je východiskem pro další zpracování tématu. Pro řádné fungování daňového systému, za účelem dosažení žádoucích výnosů, musí být stanoveny specifické daňové principy, jejichž důsledná aplikace by měla zajišťovat řádnou funkci systému. Názory na základní daňové principy se různí, někteří autoři¹² považují za základní zejména princip *všeobecnosti*, *spravedlnosti* (korektnosti), *efektivnosti*, *daňové výtěžnosti*, *stability daňového práva* (daňové jistoty), *právní průhlednosti* a *perfektnosti*. Oproti tomu jiní autoři vymezují pouze základní principy všeobecnosti, spravedlnosti daní a efektivnosti, přičemž pod tyto základní principové množiny subsumují další dílčí principy (na rozdíl od výše uvedeného, třeba i princip harmonizace s Evropskou unií, platební schopnosti).¹³ Dále lze uvést ještě dělení principů na finančněpolitické, národohospodářské, řádné správy daní a spravedlivého rozdělení daňového zatížení.¹⁴ Takové rozdělení reflektuje i procesní ustanovení týkající se správy daní (právně zakotveno v DŘ).

Princip všeobecnosti vyjadřuje nerozdílnost subjektů, tedy všichni členové společnosti na vymezeném území jsou k dani povinni (samozřejmě, že jednotlivé právní úpravy vymezují výjimky v případech, kdy subjektům odpadá daňová povinnost).

Spravedlnost daní je princip, který není ryze ekonomický a reflektuje i společenské, historické či etické aspekty, vztahující se zejména ke spravedlivé redistribuci (například progresivní zdanění reflektuje tento princip spravedlnosti v tom směru, že zajišťuje zmírňování nerovností mezi ekonomickými subjekty).

¹² LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance*. 2. aktualizované vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2009, s. 40.

¹³ HAMERNÍKOVÁ, Bojka a kol. *Veřejné finance*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 126-127.

¹⁴ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2009, s. 126.

Princip efektivnosti vyjadřuje potřebu co nejmenšího zatížení daňového systému (lze uvést požadavek na to, aby výběr a placení daní nebyly stíženy nadměrnou a nákladnou administrativní zátěží), ve spojení s tímto principem je na druhé straně požadavek *daňové výtežnosti* (dosažení co největšího možného výnosu), je možno tedy tyto dva principy shrnout v tom smyslu, že nastavení daňového systému by mělo být takové, aby byly minimalizovány položky na straně nákladů a maximalizovány položky na straně příjmů.

Principy *stability daňového práva, právní přehlednosti a perfektnosti* jsou z mého úhlu pohledu jedny z nejdůležitějších daňových principů vůbec, žel jsou legislativní praxí hrubě nedodržovány.

Principy stability daňového práva a perfektnosti jsou soustavně porušovány zejména častými novelizacemi zákonů, které jsou nedokonalými instrumenty krátkodobých a nepříliš efektivních řešení (z praxe lze uvést právě časté změny sazeb DPH), takovéto počínání vede ke znevažování daňového práva jako celku a vyvolává, případně posiluje, pocity nedůvěry veřejnosti k takovým legislativním opatřením. Dalším aspektem tohoto problému je i nedostatečné osvětlení zákonodárce, proč činí taková opatření, za jakým účelem a jaký bude jejich efekt (doložení případných pozitivních dopadů). To vše ve svém výsledku vytváří jen negativní emoce mezi veřejností, která je tvořena daňovými subjekty. Právě tyto následky jsou výsledkem nedodržení principu transparentnosti. Příkladem hovořícím za vše je přijetí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. S účinností od 1. ledna 2008 vstoupil v platnost zákon, který pozměňoval dosavadní různé zákony a zcela netransparentně zavedl tři nové daně (tzv. daň ekologické – daň ze zemního a některých dalších plynů, elektřiny a pevných paliv). Ačkoliv byla v tomto případě porušena Legislativní pravidla vlády, nebyla nakonec protiústavnost Ústavním soudem shledána.¹⁵ Je pak tedy zcela pochopitelné, že veřejnost pociťuje vůči zákonodárci nedůvěru, bojí se legislativních změn a třebas i změny, které mohou mít pozitivní efekt pro oživení veřejných financí, vnímá a priori negativně.

DPH je podle daňové teorie daní procentní a lineární. Toto zařazení znamená, že daň je vyjádřena procentem z hodnoty základu daně, přičemž různé daňové základy, s různým rozsahem podléhají stejnému procentnímu zatížení. V České republice se DPH uplatňuje ve dvou režimech, v režimu sazby základní 21 % a režimu sazby snížené 15 %. Její postavení ve veřejných financích je důležité zejména, jak již bylo několikrát uvedeno, pro její výnosnost, která zaujímá značné procento státních příjmů. A je to právě pojem výnosnosti, který buď upevňuje, nebo oslabuje její postavení ve veřejných financích. Nešvarem současné politiky a legislativy

¹⁵ Srov. Nález Ústavního soudu publikovanými pod č. 88/2008 Sb., 251/2008 Sb. a Nález ÚS ze dne 31. ledna 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07.

je používání DPH ke stabilizaci veřejných rozpočtů a zvýšení příjmů, dochází tak k nerozumné a neefektivní manipulaci, jejíž důsledky mohou být spíše kontraproduktivní. Kde je ona správná hranice, aby byl naplněn požadavek daňové únosnosti a přitom výrazné výnosnosti?

V dané souvislosti lze hovořit o nadměrném břemenu daně, toto nastává, jestliže je zátěž pro daňový subjekt

1. neúnosná,
2. dochází k substituci a
3. poplatníci se snaží vyhnout placení daně.

Literatura uvádí příklad z 18. století z Anglie kdy, po zavedení daně na okna a krby, začali lidé stavět domy s méně okny a zazdívali krby.¹⁶ Jak vidno z této malé historické vsuvky, lidé byli a jsou na změny v oblasti daní velmi citliví, je tedy třeba při legislativních změnách brát v úvahu i tento faktor. Aplikujeme-li teorii o nadměrném břemenu daně na DPH, vychází nám následující závěr. Bude-li sazba DPH veřejností shledána jako neúnosná a nadmíru zatěžující, povede to k takovému jednání plátců, kterým budou nahrazovat neúnosná plnění jinými, výhodnějšími. Tato plnění jsou sice momentálně méně nákladná, ale z dlouhodobějšího hlediska může takové počínání vést ke snížení užitku na straně plátce a ke snížení celkového výnosu na straně státu (plátce, který se zabývá výrobou sirek, bude odkupovat méně kvalitní, ale levnější dřevo, to bude sice momentálně hodnoceno jako výhodnější, ale sirky z méně kvalitního dřeva budou mít špatnou trvanlivost, klesne jejich kvalita a tak i třeba odbyt u spotřebitelů – mám za to, že je třeba tuto problematiku pojímat v širších souvislostech). Stát může pokles výnosnosti pocítit v okamžiku, kdy si spotřebitelé uvědomí nadměrnou zátěž a budou nuceni volit mezi prostředky, kterými obvykle uspokojují svou spotřebu. Případně může celá situace vykulminovat až k zadržování peněz u spotřebitelů a tím ke snížení odvodu do státního rozpočtu. Není to pouze velikost daně, která ovlivňuje rozsah nadměrného břemena daně. Společně s velikostí daně je nadměrné daňové břemeno také spoluurčováno elasticitou nabídky a poptávky. Nabídka a poptávka, střetávající se na trhu, vytváří prostředí konkurence, které je velmi důležité pro efektivní alokaci prostředků. Bude-li nabídka příliš vysoká, klesne na straně poptávky zájem o tuto drahou nabídku a dá se říci, že se trh svým způsobem zpomalí a umrtví.

Dle mého názoru je velmi důležité určit takovou míru zdanění, která bude ještě efektivní a zároveň nebude nadměrně zatěžující. Ovšem tato únosná míra by měla být stanovena a zajištěna transparentním a řádným legislativním postupem, který nebude vyvolávat pochyby

¹⁶ LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance*. 2. aktualizované vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2009, s. 44-49.

o svém účelu a zaměření. Velmi problematickou se mi jeví infiltrace podnikatelských lobby do politiky, kdy dochází k manipulaci legislativy prostřednictvím politických reprezentantů ne ve prospěch společnosti jako celku, ale spíše ve prospěch různých zájmových skupin. Již prvorepublikový teoretik finanční vědy Dr. Karel Engliš vyjádřil v předmluvě ke svému dílu *Malá finanční věda* myšlenku, že by ve vládě nemělo být zastoupení na základě politické aprobace, ale na základě resortní odbornosti. Na tomto místě si dovoluji ocitovat dotčený úryvek z jeho díla, s nímž se naprosto ztotožňuji: „*Má-li demokracie splňovat své historické poslání, potřebuje lidí, nejen takových, kteří při správě veřejných zájmů nemyslí na sebe, nýbrž i takových, kteří veřejnému hospodářství rozumějí. Vládě demokratické působí největší obtíže, že správce veřejných zájmů nedovedou se při jich správě povznést nad své zájmy stranické, anebo že prostě nerozumějí problémům, před které jsou postaveni. Obojí demokracii diskredituje. A přece není spásy pro národy mimo demokracii. Demokracie vyžaduje tedy charakteru a vzdělání.*“¹⁷ Jak vidno, závěry o tom, že by všichni příslušníci resortů měli být vzděláni odborníci, známe již dlouho, ale v praxi je stále neochvějně neuplatňujeme.¹⁸

¹⁷ ENGLIŠ, Karel. *Malá finanční věda*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství Fr. Borový, 1946, s. 11.

¹⁸ K tomuto lze uvést příklad z nedávné doby, kdy do funkce Ministra obrany byla na krátkou dobu od 12. do 20. prosince jmenována poslankyně Karolína Peake, jejíž profesní zaměření je právo, překlad a tlumočení.

4. Daň z příjmu

Druhým významným zástupcem příjmové složky veřejných rozpočtů je bezesporu daň z příjmu. Hovoříme-li o dani z příjmu, je třeba rozlišovat její dva druhy a to daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. Jak již bylo uvedeno v závěru první kapitoly, podíl, který zaujímá DP v příjmech veřejných rozpočtů je velmi výrazný. Tento fakt dokládají i grafická znázornění výnosů z DP za období od 1993 do 2011 uvedená v Přílohách 2, 3 a 4 této práce (str. 63-65). DP je reprezentantem daně přímé tzn., že postihuje poplatníka přímo a tento je povinen odvádět ji buď osobně, nebo prostřednictvím zvoleného plátce. Svou povahou je DP daní univerzální a daní důchodového typu, neboť postihuje všechny jednotlivce bez rozdílu (na základě zákonem předem stanovených předpokladů) a postihuje veškeré příjmy těchto jednotlivců (nerozhodné zda FO nebo PO).¹⁹

4.1 Historický exkurs

Historie DP sahá až do 12. století, kdy byla na historickém území Českých zemí zavedena obecná daň, tzv. berně. Celková výše daně, kterou navrhl a stanovil panovník, byla rozdělena mezi jednotlivá města a následovně mezi jednotlivé rodiny. Tento způsob byl značně neobjektivní, přirozeným vývojem tedy došlo ke změně systému výběru daní, v němž byla zohledněna objektivní kritéria, jakými byla například výměra pozemku nebo velikost sídla. I tento systém byl stížen prvky, které jsou z dnešního úhlu pohledu zcela neuskutečnitelné. Za takové historické reziduum, které přetrvávalo až do počátku 20. století, lze označit tu skutečnost, že daň byla odváděna z hrubého výnosu, v němž byl zohledněn nejenom čistý výnos, ale třeba i počet dělníků. Až daňovou reformou v roce 1927 došlo k zavedení daně z čistého zisku, přičemž tato změna vyžadovala i související nutnost zavést u daňových subjektů účetnictví a zřídit efektivní daňovou správu pro výběr daní.²⁰ Tento krok odstartoval na českém území další vývoj, který přinesl rozlišování na daň z příjmu FO a PO. Plnoprávnou součástí českého právního řádu se DP stala v roce 1993, kdy byl kompletně změněn český daňový systém. Zavedla se nová, moderní soustava, rozlišující daně přímé a daně nepřímé a reflektující zkušenosti vyspělých států.

4.2 Daň z příjmu z pohledu *de lege lata*

¹⁹ RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Doplněk, 2008, s. 219.

²⁰ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 144.

DP, jak v oblasti příjmů FO, tak i PO, je komplexně hmotněprávně upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. ZDP je systematicky rozdělen do osmi částí. Část první obsahuje úpravu *daní z příjmu FO*, část druhá úpravu *daně z příjmu PO*, část třetí upravuje *ustanovení oběma institutům společná*, část čtvrtá se zabývá *zvláštními ustanoveními* pro vybírání daně z příjmu, část pátá až osmá specifikují zvláštní *povinnost registrace, pravomoci vlády a Ministerstva financí, a ustanovení přechodná a závěrečná*. Jak již bylo učiněno v předchozí kapitole, považuji za vhodné pro účely práce vymezit základní pojmy a instituty vztahující se k DP (vymezení subjektů, které jsou k dani povinny a také určení předmětu zdanění, tedy co všechno podléhá DP), a to zejména vzhledem k základnímu uvedení do problematiky DP a pozdějšímu zpracování postavení DP ve veřejných financích.

Z hlediska vymezení povinných daňových subjektů DP FO je významné ustanovení § 2 odst. 1 ZDP, které jako *poplatníka daně* stanovuje *fyzickou osobu*. Následující odstavce tohoto ustanovení rozlišují mezi *daňovými rezidenty* a *daňovými nerezidenty*. Toto vymezení je důležité vzhledem k praktickému dopadu při vymezení základu daně (které příjmy se daní a které nikoliv).

Daňovým rezidentem je FO, jež má na území České republiky bydliště, nebo která se zde obvykle zdržuje a jejíž daňová povinnost se vztahuje na příjmy plynoucí nejenom ze zdrojů na území České republiky, ale i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Rozhodným kritériem pro určení skutečnosti, zda se osoba obvykle zdržuje na území České republiky, je délka pobytu na území ČR v délce alespoň 183 dní v kalendářním roce. Je nerozhodné, zda se jedná o pobyt souvislý nebo přerušovaný, kritérium musí být naplněno v souhrnu (výjimkou z tohoto kritéria jsou osoby, které se na území ČR zdržují pouze za účelem studia nebo léčení).

Daňovým nerezidentem je naopak osoba, která toto kritérium nesplňuje nebo osoba, o které tak stanoví mezinárodní smlouva. Tato osoba je povinna odvádět daň pouze z příjmů plynoucích ze zdrojů v České republice.

Předmět daně je vymezen § 3 ZDP a obecně vzato je to jakýkoliv příjem, ať peněžní, nepeněžní nebo dosažený směnou. Za předmět daně podle zákonné úpravy tedy považujeme:

- příjem ze závislé činnosti a funkční požitky,
- příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu a
- ostatní příjmy.

Kromě pozitivního vymezení předmětu daně disponuje § 3 ZDP ve čtvrtém odstavci také negativním vymezením předmětu daně. Za předmět daně se tedy například nepovažují půjčky, úvěry nebo příjmy plynoucí z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů. V souvislosti s tímto vymezením je třeba vzít na zřetel také ustanovení § 4 ZDP týkající se osvobození od daně, které vymezuje příjmy, jež by svou povahou měly být předmětem daně z příjmu, ale zákonodárce je ze zdanění vyloučil pro specifické důvody (například stipendia či náhrada škody).

Sazby DP jsou, stejně jako sazby DPH, ostře sledovány širokou veřejností a zejména v poslední době jsou často a živě diskutovány. Dle § 16 ZDP činí sazba daně z příjmu FO 15 %. Nově je třeba v této souvislosti zmínit ustanovení § 16a, jež upravuje tzv. solidární zvýšení daně. Solidární zvýšení daně činí 7 % z kladného rozdílu mezi:

1. součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle § 6 a dílčího základu daně podle § 7 v příslušném zdaňovacím období a
2. 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.

O zavedení tohoto institutu bude pojednáno podrobněji dále, jen pro úplnost uvádím, že pro rok 2013 činí průměrná mzda 25 884,- Kč. Rozhodná částka v roce 2013, podle bodu 2 (48násobek průměrné mzdy) tedy je 1 242 432 Kč.

Část druhá ZDP upravuje zdanění příjmu PO. Obdobně jako u DP FO je i zde správné vymezení poplatníků daně, předmětu daně a sazeb daně důležité pro praktickou aplikaci při stanovení a úhradě daně. Ustanovení § 17 ZDP vymezuje jako *poplatníky daně* osoby, které nejsou fyzickými osobami, organizační složky státu, podílové fondy, fondy obhospodařované penzijní společnostmi a transformovaný fond. Obdobně jako u FO i zde je rozlišováno mezi daňovými rezidenty daňovými nerezidenty s obdobnými dopady při vymezení základu daně. Zde je však rozhodným kritériem sídlo PO nebo místo jejího vedení, nikoliv délka pobytu.

§ 18 obsahuje *pozitivní i negativní vymezení předmětu daně*, dle uvedeného ustanovení jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li v zákoně stanoveno jinak (systém úlev a osvobození). Negativní vymezení se vztahuje zejména na příjmy získané například v rámci zadostiučinění, dědění, darování, atd. Je třeba také uvést, že zákon rozlišuje mezi PO založenými za účelem podnikání, či nikoliv. Toto rozlišení je stěžejní pro další vymezení předmětu daně, protože pro každou z těchto osob platí odlišný režim a vymezení předmětu daně. Stejně jako u DPH, DP FO i zde se uplatňuje systém úlev

a daňových osvobození, přičemž výčet a vymezení těchto kategorií je velmi rozsáhlý, přesahující záměr této práce. Uvádím zde tedy pouze základní informace, jež považuji za důležité a relevantní pro zachování souvislosti a logické návaznosti textu.

Sazby daně jsou upraveny v § 21, přičemž zákon stanoví tři druhy sazeb. Základní sazba 19 % se uplatňuje automaticky, pokud zákon nestanoví jinak. Speciální sazba 5 % se vztahuje na příjmy investičních fondů, podílových fondů, zahraničních fondů kolektivního investování, penzijních fondů, fondů penzijních společností, institucí penzijního připojištění. Ve zvláštním případě samostatného základu daně podle § 20b ZDP se uplatní sazba daně ve výši 15%.

Obdobně jako v kapitole věnované DPH, i zde uvádím pro zajímavost několik cizojazyčných ekvivalentů DP, Income Tax, Impôt sur le revenu, Einkommenssteuer, Inkomstenbelasting a mnoho dalších.

4.3 Daň z příjmu a veřejné finance

DP zaujímá zásadní místo ve veřejných financích, již dříve jsem odkazovala na její výnosnost a nezastupitelnost v daňovém systému ČR, zejména vzhledem k její povaze, kdy významnou měrou postihuje většinu produktivního, praceschopného obyvatelstva. Stejně jako DPH, tak i legislativní změny týkající se DP jsou veřejností všeobecně vnímány velmi citlivě. Na rozdíl od DPH, jehož změny se promítají třeba v cenách zboží a zákazník má možnost volby, zda si zdražené zboží zakoupí či nikoliv, u DP je tento subjekt zpravidla povinen veškeré změny bezvýhradně respektovat.

Pro veřejné finance jsou příjmy z DP zcela zásadní, navíc je zde mnohem větší vázanost daňových subjektů, které nemají moc možností, jak se své daňové povinnosti zbavit v případě, že je pro ně neúnosná. V této souvislosti nemohu pominout dění posledních měsíců týkající se manipulace se sazbami DP nejenom v kontextu české legislativy, ale dokonce evropské. Výše jsem uvedla novinku v ZDP spočívající v § 16a, který zavádí *tzv. solidární zvýšení daně*. Podstatou je navýšení sazby daně o 7 % v případě, že příjmy daňového subjektu překročí určitou rozhodnou hranici stanovenou rozdílem souhrnu dílčích základů daně a 48násobkem průměrné mzdy. Tato změna byla do ZDP zavedena novelou, zákonem č. 500/2012 Sb., též označovaným jako daňový protischodkový balíček. O původu a důvodech zavedení této novely bude pojednáno dále v 5. kapitole, nicméně tato dílčí změna u DP ilustruje možnou tendenci dalšího vývoje v oblasti sazeb DP. Pokud jsem hovořila o evropském kontextu manipulace, měla jsem konkrétně na mysli současné počínání francouzské vlády, která takové změny zvolila za jeden z prostředků řešení současné hospodářské, dluhové krize. V návrhu současného prezidenta François Hollande,

reprezentanta socialistické strany, je více než 60 legislativních změn, přičemž převážná většina se týká daňové oblasti. Mediálně velmi známé je zavedení tzv. milionářské daně s účinností od ledna roku 2013, jejíž sazba činí 75 % a dále zavedení daňové sazby ve výši 45 %. Sazba ve výši 45 % se vztahuje na ty daňové subjekty, které dosáhnou v souhrnu příjmu vyššího než 150 000 € za rok, v případě dosažení příjmu, který by překročil hranici 1 000 000 € za rok, vztahuje se na daňový subjekt již 75 % daň.²¹ Z tuzemského úhlu pohledu se zdá tento krok francouzské vlády za účelem stabilizace veřejných rozpočtů jako poměrně radikální a kontroverzní. Zavedení těchto vysokých sazeb je plánováno pouze na omezenou dobu, přibližně na dva roky, během kterých by mělo dojít ke stabilizaci rozpočtů. Podle výpočtů francouzské vlády by tyto a další změny měly do veřejných rozpočtů do konce roku 2017 přinést zhruba 44 miliard €. Ačkoliv jsou tyto změny označovány za dočasné a jsou ospravedlňovány požadavkem solidarity lidí s většími příjmy vůči těm méně majetným, dochází k odsunu některých daňových subjektů mimo Francii. Velmi známý je například přesun Gérarda Depardieua z Francie do Ruska. Na první pohled se může takové jednání svým dopadem zdát kapkou v moři, opak je však pravdou uvažíme-li, kolik prostředků tento daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu za dlouhá léta své činnosti (herec pracuje od svých 14 let a celková suma odvodu se pohybuje v částce nad 145 miliony eur).²² Tímto se dostávám opět k problematice únosnosti daňového zatížení, nemělo by být pro stát lepší získat menší částku z něčeho, než velkou částku z ničeho? Zajisté může být namítnuto, že české prostředí se od francouzského zásadně liší, zejména vzhledem k historickému vývoji a společenským okolnostem. Naše společnost zřejmě není připravena na to, aby zde byla v nejbližší době zavedena daň s takovou sazbou, lze však vysledovat plíživé náznaky možných změn. První vlašťovkou, která má upevnit a zvýšit příjem veřejných rozpočtů, je již zmiňované zavedení solidárního navýšení sazby DP o 7 %, tímto počinem zákonodárce realizoval svou snahu o stabilizaci veřejných rozpočtů prostřednictvím navýšení daňových odvodů u specifické skupiny obyvatelstva s vyššími příjmy. Dále nelze nereflektovat současnou politickou situaci, kdy je nepopulární pravicová vláda dehonestována a napadána levicovou opozicí, která využívá obecně nepopulární vládní kroky ke stabilizaci veřejných rozpočtů ve svůj prospěch, přičemž si těmito ataky získává podporu veřejnosti. Osobně se domnívám, že v případě sestavení levicové vlády dojde k zavedení progresivního zdanění, obdobnému francouzskému modelu. Tento názor jsem si vytvořila na základě několika faktorů, jedním z nich je vystoupení jednoho z prezidentských kandidátů, JUDr. Jiřího

²¹ Impôt sur le revenu (francouzské stránky věnující se daňové problematice). La fiscalité dans le projet socialiste [online]. impotsurlerevenu.org, [cit. 19. února 2013]. Dostupné na <http://impotsurlerevenu.org/nouveautes-impots-2012/655-la-fiscalite-dans-le-projet-socialiste.php>.

²² Více viz. <http://www.nationalreview.com/articles/336675/g-rard-depardieu-tax-refugee-rich-lowry>.

Dienstbiera, v předvolební debatě prezidentských kandidátů, kdy jmenovaný naznačil, že je pro něj představitelné zdanění ve výši 45 %. Pokud vezmeme v úvahu, že tento kandidát měl plnou předvolební podporu ČSSD, strany, která má nejenom ambici, ale i poměrně vysokou šanci vyhrát příští parlamentní volby, nelze se vyhnout určitému dojmu o tom, jaké záměry má dotčená strana. Dalším faktorem, který ovlivnil můj názor, je všeobecná tendence levicových stran získávat si na svou stranu podporu široké veřejnosti a progresivní zdanění osob s vyššími příjmy lze považovat za poměrně sociálně líbivý počin. Progresivní zdanění osob s vyššími příjmy se může zdát krátkodobě výnosné, je však otázkou, zda nebude pro daňové subjekty lepší přesunout své aktivity jinam tak, aby nebyli daněni v ČR. Takové řešení by se mohlo týkat spíše podnikatelů a osob samostatně výdělečně činných, které nejsou vázány na svého zaměstnavatele. Zaměstnanci takovou možnost přesunu do daňově příznivější oblasti zřejmě mít nebudou. Naopak pro právnické osoby bude relativně snadné přesunout svá sídla, případně místa řízení pryč z tuzemska. Dalším problematickým bodem shledávám zvýšenou možnost daňových úniků, pakliže bude daňové zatížení pro daňové subjekty neúnosné, může to vést ke snížení daňových odvodů a vyvádění prostředků mimo strukturu.

5. Krize a protikrizová opatření

Zařazením této kapitoly do své práce vyjadřuji své přesvědčení o tom, že v prostředí finanční a hospodářské krize dochází v České republice k nerozumné manipulaci s daňovými instituty, konkrétně DPH a DP, přičemž dochází ke ztrátě jejich přirozené funkce. Je správné a logické, jsou-li daně jedním z hlavních příjmů státních, potažmo veřejných rozpočtů, považují však za zásadní chybu řešit současný krizový stav manipulací s těmito příjmovými složkami, prostřednictvím zvyšování sazeb a zaváděním „superdaní“. Jak jsem vytyčila na začátku práce, ráda bych dokázala vzájemnou podobnost DPH a DP v prostředí veřejných financí, některé podobnosti byly popsány již výše, nyní bych se ráda zaměřila na podstatu současné krize a pokusila se zanalyzovat její vliv na tuzemskou a evropskou legislativu.

Krize je slovem, které se stalo každodenní součástí reality nejenom odborné veřejnosti, ale i veskrze laické společnosti. Dnes a denně je toto slovo skloňováno ve všech pádech a téměř každý se jím ohání v různorodých souvislostech. Krize jako pojem v sobě obsahuje mnoho druhů krizí (politická, hospodářská, finanční, společenská, morální, ...), zároveň lze její rozsah vymezit na místní, regionální, oblastní, celostátní, celosvětový, případně sektorový, oborový a mnoho dalších. Je to situace, která se vyznačuje vysokou mírou stresu, obav, strachu z budoucnosti, která se jeví velmi těžko řešitelnou, s velkými obtížemi a neúměrným zatížením subjektů.²³ Samotné téma krize by zabralo prostoru na samostatnou práci. Proto se ve své práci zaměřím na krizi finanční ve vztahu k DPH a DP, zejména v regionu Evropské unie a lehce se dotknu problematiky krize celosvětové s vlivem na Českou republiku. Krizi jako takovou lze, dle mého názoru, vysvětlit jako vyvrcholení dlouhodobého a soustavného působení různorodých příčin, které narušují systémovou rovnováhu. Krize je zpravidla důsledkem. Důsledkem špatných rozhodnutí, špatné legislativy, nebo legislativy kvalitní, která je soustavně nedodržována, ignorace varovných signálů, nekoncepčnosti ve vedení (ať již v měřítku států nebo korporací) a mnoho dalšího.

Oblast veřejných financí a teorie finanční krize (tato teorie se zabývá studiem mechanismů krize, příčinami, typologií krize a hledáním odpovědí na otázky předvídatelnosti a prevence krize) spolu velmi úzce souvisí, ačkoliv se odlišují svou historií a jsou podrobovány samostatnému teoretickému zkoumání. Pokud se zabýváme vzájemným vztahem finanční krize a fiskální nerovnováhou (nežádoucí stav veřejných financí), je třeba zkoumat jednotlivé příčiny

²³ PAPOUŠKOVÁ, Zdenka a kol. *Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize*. 1. vydání. Olomouc: Vydavatelství Univerzity Palackého, 2010, s. 31.

vzniku krize a důsledky postihující finanční systém, přičemž se z takového zkoumání nabízí dva závěry. Buď je fiskální nerovnováha výsledkem fiskální nedisciplinovanosti vlády a právě tato nedisciplinovanost je jednou z příčin vzniku krize. Nebo, již existující krize (jedno zda měnová, dluhová, či systematická) způsobuje fiskální nerovnováhu. Obecná typologie rozlišuje krizi měnovou, bankovní, dluhovou resp. úvěrovou a systematickou²⁴ (tato je spíše speciální, jedná se o kombinaci předchozích typů). Nutno konstatovat, že se jednotlivé typy v praxi neobjevují v čisté podobě.

Krize měnová je představována prudkým a neočekávaným poklesem kurzu tuzemské měny, přičemž její dopady nejsou v praxi tak zásadní jako třeba dopady krize bankovní. Příkladem měnové krize, v rámci evropského kontextu, je krize evropského měnového systému (EMS) v letech 1992-1993. Krize EMS byla v zásadě krizí měnovou, ačkoliv u severovýchodních zemí se jednalo o krizi přidruženou k trvající bankovní krizi. Často je měnová krize průvodním znakem bankovní krize, která je jen dalším, transformovaným, stupněm krize měnové. Tento vývoj zpravidla postihuje rozvíjející se země, příkladem je třeba krize provázející Turecko a Venezuelu v polovině 90. let 20. století.²⁵

Krize bankovní, jak již bylo uvedeno, často eskaluje z krize měnové, případně dluhové a projevuje se problémy spojenými s insolventností komerčních bank, případně s nedostatečnou likviditou. Tyto problémy si vyžadují intervenci buď vlády, nebo centrální banky, přičemž jsou za tímto účelem vynakládány obrovské fiskální prostředky (viz. dále text o americké krizi). Lze hovořit o nákladech v rozsahu až 20 % HDP, což samozřejmě vede ke zvýšení míry veřejného zadlužení.²⁶

Krize dluhová (úvěrová) se v obecné rovině projevuje neschopností splácet dluhy a půjčky buď na státní úrovni (vnější dluhová krize) nebo uvnitř státu (vnitřní dluhová krize). Vnější dluhová krize je často problémem rozvojových zemí, které jsou dotovány půjčkami a nejsou schopny dostávat těmto závazkům. Vnitřní dluhová krize je poněkud rafinovanější, neboť vzniká z důvodu neschopnosti podniků a domácností splácet úvěry. Často tím dochází k umrtvení úvěrového trhu a tím i k zásahu do reálné ekonomiky. Stát se pak logicky snaží takovému vývoji zabránit, dotuje subjekty finančními injekcemi, čímž se celkový problém zakrývá a neřeší

²⁴ DVOŘÁK, Pavel. *Veřejné finance, fiskální nerovnováha a finanční krize*. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 169.

²⁵ International Monetary Fund. *Financial Crisis, Causes and Indicators of Vulnerability*. *World economic outlook*, May 1998, p. 75.

²⁶ DVOŘÁK, Pavel. *Veřejné finance, fiskální nerovnováha a finanční krize*. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 170.

se dostatečně efektivně a do hloubky. Celá dluhová krize je pak jako postupující choroba organismu, kterou nikdo neléčí, ale pouze mírní a zakrývá její průvodní jevy.

Krize systematická je, jak již bylo uvedeno výše, kombinací všech již zmíněných typů krize (příčemž tyto typy se v ní uplatňují v různé míře).

Současná krize, s níž se potýkáme, má svůj počátek ve Spojených státech amerických, kde v roce 2007 došlo ke krachu dvou hedgeových fondů (speciální investiční fondy nepodléhající regulaci) investiční banky Bear Stearns. Samozřejmě, že i v průběhu předchozích let docházelo (nejenom v USA) k různorodým hospodářským krizím, které však nebyly svým rozsahem tak dalekosáhlé a devastující jako krize americká na počátku 21. století. Mám na mysli např. propad amerických akciových trhů v roce 1987, japonskou finanční krizi v 90. letech 20. století nebo asijskou finanční krizi v letech 1997-1998.²⁷ Nicméně krize, která vypukla v roce 2007, bývá přirovnávána k Velké finanční krizi započaté černým pátkem 25. října 1929, kdy zkrachovala newyorská burza. Krize v třicátých letech byla výsledkem přehnaného poválečného optimismu, kdy bylo veškeré financování kryto úvěry a v důsledku takového počínání docházelo k nadhodnocování firem nad jejich reálnou hodnotu. Logickým vyústěním byl krach akciového burzovního trhu, který zdecimoval nejenom americkou ekonomiku, ale měl dosah i do Evropy a do Československa. Současná krize byla vyvolána nadměrným zadlužováním domácností, banky nedisponovaly dostatečnými prostředky, ve finanční rovině se hovoří o hypoteční resp. dluhové krizi. Ve stavu krize je kladen požadavek na silnou vládu, která se prostřednictvím působení svého ekonomického vlivu snaží odvrátit finanční krizi, přičemž toto realizuje prostřednictvím finančních injekcí a působí tak jako věřitel poslední instance.²⁸ V USA tuto funkci plní centrální federální banka, jež se zavázala k podpoře v rozsahu miliard dolarů. Na vládní úrovni byla krize řešena na základě Paulsonova plánu, který systematicky upravoval záchranu finančního systému, přičemž náklady tohoto řešení byly přibližně v rozsahu 700 miliard dolarů. Finanční prostředky z Paulsonova plánu měly být využity na odkup bezcenných aktiv krytých hypotékami, výsledkem této snahy bylo znovuobnovit fungování finančního systému a nastartovat finanční oběh. Problematickým bodem však byla praktická aplikace plánu, protože docházelo k zadržování hotovosti a finanční injekce tedy zcela nesplnila svůj účel.²⁹ Tato krize samozřejmě zasáhla i evropský kontinent a uvážíme-li další přidružené problémy lokálního charakteru, nabývá krize stále větších rozměrů. Pokud chceme porozumět krizi v tuzemském a evropském kontextu

²⁷ FOSTER, John Bellamy, MAGDOFF, Fred. *Velká finanční krize: příčiny a následky*. 1. vydání. Všeň: Grimmus, 2009, s. 11.

²⁸ FOSTER, John Bellamy, MAGDOFF, Fred. *Velká finanční krize: příčiny a následky*. 1. vydání. Všeň: Grimmus, 2009, s. 17.

²⁹ Tamtéž s. 111-114.

je vhodné učinit malý exkurs do minulosti, konkrétně do krize v 30. letech minulého století. Dle mého názoru se nejde historického kontextu jen tak zbavit a ignorovat tak zrcadlo, které nám historie nastavuje. Časem čím dál více zjišťujeme, že se potvrzuje teorie o opakované historii.

Jak již bylo uvedeno v úvodu k této kapitole, krize v 30. letech byla jako lavina, která se spustila černým pátkem na newyorské burze. Tehdejší Československo bylo výraznou měrou zasaženo deflací a poklesem výnosu v oblasti exportu, který byl jedním z hospodářských pilířů tehdejší ekonomiky. Deflace byla zajímavým prvkem následků krize, protože cenová hladina klesala v průměru o 5 % ročně, tento stav je dnes již velmi ojedinělý, často je krize doprovázena inflací. Nyní se zaměříme na řešení, které zvolila tehdejší vláda. Vláda nejprve aplikovala klasická opatření například ve formě emise státních dluhopisů, zavádění podpory v nezaměstnanosti nebo ozdravování krachujících bank. Následovně došla československá vláda k závěru, že finanční krizi je třeba řešit prostřednictvím měnové politiky a právě v tomto bodě vytanuly proti sobě dva protichůdné názory. První byl názor reprezentovaný vedením Národní banky, který spočíval v ponechání zlatého obsahu koruny a přizpůsobování se jejímu zhodnocování úrokovou, měnovou, mzdovou, cenovou a devizovou politikou. Druhý názor, představovaný profesorem Karlem Englišem, tkvěl ve snížení zlatého obsahu koruny úměrně k jejímu nadhodnocení, přičemž cílem bylo, aby se kupní síla koruny dostala do souladu s kupní silou zlata. Záměrem bylo vyhnout se dlouhodobému procesu adaptace hospodářských čísel.³⁰ Nakonec bylo aplikováno řešení navržené prof. Englišem, který ve vedení Národní banky vystřídal Viléma Pospíšila. Postupem času se toto řešení ukázalo jako správné, kupní síla koruny se stabilizovala a export s výrobou se již v roce 1935 znovu oživil.

Jak vidno, žádný stát se nemůže izolovat od okolního světa a krize je globálním problémem, s nímž je potřeba vypořádat se způsobem, který reflektuje nejenom národní zájmy, ale také mezinárodní závazky (mezinárodní smlouvy, členství v EU).

5.1 Legislativa ČR a její úloha v protikrizových opatřeních

Na úvod této kapitoly, která se bude zabývat současnou a plánovanou legislativou v daňové oblasti v souvislosti s fenoménem krize, bych velmi ráda uvedla myšlenku, zde již jednou citovaného, profesora Karla Engliše. Domnívám se, že svou nadčasovostí a významností vyjadřuje zcela přesně zásadní myšlenku, která by měla provázet zákonodárce při tvorbě legislativy obecně, a v době krize obzvláště.

³⁰ VENCOVSKÝ, František. Byla to krize měnová, deflační. In LOUŽEK, Marek (eds). *Velká deprese: Sborník textů*. Praha: Centrum pro ekonomiku a politiku, 2004, s. 45-52.

„Když slyšíme a čteme o nynější krizi státních financí a o tom, jak by se zase uvedly do rovnováhy, tož čteme jen, kolik set miliónů nám ještě do rovnováhy schází. Protože pak se rovnováhy nedá jinak dosáhnouti leda snížením výdajů nebo zvýšením příjmů, uvažuje se o tolika škrtech v rozpočtových výdajích a tolika nových daní, aby to dobromady dělalo částku do rovnováhy scházející. Nežkroumá se tedy podrobněji, jaké povahy je to, co do rovnováhy schází, z čeho vzbývá tento výsun, ačkoli právě podle této povahy jest nutno zařídit ten či onen způsob vyrovnání rozpočtu.“³¹

Tato myšlenka přesně vyjadřuje současnou problematiku legislativy. Zákodárce neřeší, co přesně stabilitě schází, která konkrétní oblast by měla být právně upravena, aby se nerovnováha vyrovnala. Naopak, sahá ke krátkodobým řešením, která nejsou zcela efektivní, možná právě z toho důvodu, že neřeší skutečný problém a pouze mírní některé průvodní příznaky samotného problému. ČR je vázána nejenom tuzemskými zákony, ale i mezinárodními smlouvami ve smyslu čl. 10 Ústavy ČR (mezinárodní smlouvy, které byly vyhlášeny, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas, ČR je jimi vázána a jsou součástí právního řádu; pokud určitou otázku upravuje mezinárodní smlouva odlišně, přednostně se aplikuje mezinárodní smlouva) a samozřejmě také legislativou EU. V rámci této kapitoly se budu zabývat zejména legislativou tuzemskou a evropskou, přičemž se pokusím o určitou analýzu současného stavu a nástin budoucího vývoje.

Dne 16. února 2009 byl vládou schválen Národní protikrizový plán, který obsahuje konkrétní opatření, jež mají zajistit stabilizaci veřejných financí. Tento plán byl vypracován ve spolupráci s Národní ekonomickou radou vlády (NERV) a hlavním účelem je přinést nástroje, které by mírnily negativní dopady globální finanční krize. Zpracovatelé plánu se řídili 12 zásadními principy. Plán

- *není populistický* (autoři vyjádřili své přesvědčení o tom, že je potřeba stimulovat zejména zahraniční poptávku, než domácí),
- má za to, že přednost před stimulací domácí poptávky má *nabídková strana ekonomiky* (tzn. zlevňovat práci, podporovat zaměstnanost, ulehčovat podnikání, snižovat daňovou zátěž), je diskutabilní, zda se právě v tomto bodě daří plán plnit
- je *preventivní* (snaha o předcházení nezaměstnanosti, přičemž nástrojem k dosažení tohoto cíle má být degresivní sleva na pojistném)
- je *sociálně citlivý* (pomoc směřuje zejména ke střední a nízko příjmové skupině obyvatel)

³¹ ENGLIŠ, Karel. *Podstata nynější krise státních financí*. Zvláštní otisk Obzoru Národohospodářského, ročník XXXVII., číslo 11. Praha, 1932, s. 1.

- *přibližuje práci* občanům (prostřednictvím finančního krytí investic)
- *je silný a zodpovědný* (celkové náklady na stimulaci by měly být v rozsahu 72,7 miliard Kč, tedy 1,9 % hrubého domácího produktu)
- *je chytrý a multiplikovaný* (snahou je dosažení celkového růstu ve výši 2,9 % HDP prostřednictvím zapojení soukromého sektoru, strukturálních fondů a oblastí s vysokým multiplikačním koeficientem, čímž je dosaženo výhodného pákového efektu)
- *je založen na svobodě* (v plánu je deklarováno, že stát z krize nevyvede zvyšování daní a vměšování státu do života občanů, ale naopak zmenšení úlohy státu), uplatnění tohoto principu v praxi by mohlo být lehce k diskusi, zejména co se týče nezvyšování daní
- *je spravedlivý a obecný* (je zde kladen důraz na to, aby nebyla zvýhodňována jednotlivá odvětví, či jednotlivé skupiny), zde shledávám opět jistý nesoulad, co například solidární zdanění u daně z příjmu?
- *je otevřený a nespolehá na protekcionismus*
- *poskytuje garanci podnikům* (zajištěním provozního financování dojde k usnadnění fungování podniků a oživení ekonomiky)
- *chce firmám ulevit na cash-flow* (prostřednictvím dočasných slev, snížením záloh na daních, atd.)³²

Nejprve zde uvedu stěžejní opatření, která byla v roce 2009 přijata, případně opatření, jejichž přijetí bylo plánováno/navrhováno v rámci protikrizové činnosti. Následně se u některých opatření pokusím o reflexi, zda bylo zamýšleného výsledku dosaženo. Mezi opatření, z hlediska finančně-ekonomického, přijata v rámci tohoto krizového plánu patřilo: snížení sazby pojistného na nemocenské pojištění a státní politiku zaměstnanosti, snížení sazby daně z příjmů PO (sazba 20 % s uvažovaným dalším snížením na 19 %), zvýšení garance úvěrů u malých a středních podniků (garance za provozní a exportní úvěry až ve výši 8 miliard Kč), zapojení prostředků z rezervních fondů (úspory v předpokládané výši 1, 5 miliard Kč má být dosaženo omezením práva jednotlivých kapitol na použití rezervních fondů), podpora podnikatelů v zemědělství (cílem je zpřístupnit dostupnost úvěrů pro střední a malé podnikatele v zemědělství), vázanost provozních výdajů jednotlivých kapitol (cílem je zvýšení rezerv, které mohou být použity na nečekané potřeby), posílení Programu rozvoje venkova (posílení o 272 milionů Kč), podpora exportu (prostřednictvím navýšení základního kapitálu České exportní banky až o 2 miliardy Kč), snížení záloh na daně z příjmu (ačkoliv bude negativně ovlivněno průběžně

³² Vláda ČR. Národní protikrizový plán [online]. vlada.cz, [cit. 21. února 2013]. Dostupné na <http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/predstavujeme/narodni-protikrizovy-plan.pdf>.

inkaso státního rozpočtu v rozsahu stovek milionů Kč, tento krok pomůže podnikům v jejich provozu). Opatření která byla v roce 2009 navrhována: novela insolvenčního zákona (cílem je respektovat společné zájmy dlužníků a věřitelů), slevy pro zaměstnavatele na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (degresivní sleva, která by měla přinést úsporu v rozsahu 18 miliard Kč za rok), zrušení povinnosti platit zálohy na daň z příjmu pro zaměstnavatele s maximálně 5 zaměstnanci (tímto krokem zbude podnikatelům více disponibilních prostředků na úhradu jiných nákladů a vzhledem k početnímu omezení zaměstnanců by se jednalo o zřejmou podporu malých podnikatelů), zrychlení odpisů v první a druhé odpisové skupině (vyšší zvýhodnění a podpora podnikatelů), uplatnění odpočtu DPH u osobních automobilů (tento krok by měl vést ke zvýšenému prodeji osobních automobilů, přičemž výnos, o který státní rozpočet vlivem odpočtů přijde, bude doplněn výnosem z jiných daní, například spotřebních), rychlejší vratky na DPH (tímto budou mít plátcí více disponibilních prostředků), snižování administrativních nákladů (cílem je efektivní fungování státní správy, prostřednictvím institucionálních reforem).

Jednotlivá výše uvedená opatření se ve svém souhrnu snaží nepřiměřeně nezatěžovat veřejné rozpočty a přinést změny nutné k nastartování a obnovení domácí ekonomiky. Zmíněná protikrizová opatření mají celkovou váhu 72,7 miliard Kč, přičemž tato částka odpovídá 1,9 % HDP. Záměrem Národního protikrizového plánu je, prostřednictvím konkrétních opatření, stimulovat domácí ekonomiku a dosáhnout ekonomické stimulace v ideální výši 2,9 % HDP. Efekt stimulace se projevuje zejména u snížení pojistného v rozsahu 36,4 miliard Kč a firemních daní v rozsahu 6 miliard Kč, kdy tyto daňové úlevy mají odlehčit specifickým daňovým subjektům (obchodníkům, podnikatelům) a oživit tak jejich činnost. Od Národního protikrizového plánu se očekává, že naplní vytyčené cíle, prostřednictvím úlev bude pozitivně působit na daňové subjekty a umožní jim tak obnovení činnosti a zvýšení výnosů z těchto činností. Prostřednictvím podpory vybraných oblastí a zaměření na export se očekává zvýšení konkurenceschopnosti ČR v mezinárodním společenství.

Zpětně lze shrnout, že ze všech výše uvedených opatření zcela jistě došlo k realizaci opatření v oblasti DPH a DP. Konkrétně v této oblasti lze vysledovat legislativní vývoj následující tuto protikrizovou koncepci, konkrétně například ve snížení sazby DP PO z 20 % na 19 %. Za poněkud kontroverzní shledávám opatření v oblasti restrukturalizace administrativy na poli státní správy, které nebylo doposud zcela efektivně realizováno. S účinností od 1. ledna 2013 byla změněna struktura orgánů vykonávající činnost správců daně. První změnou byla novelizace zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, která změnila s účinností od 1. ledna

2013 strukturu orgánů finanční správy. Orgány finanční správy nahradily původní strukturu územních finančních orgánů tvořené Generálním finančním ředitelstvím, Finančními ředitelstvími (14) a Finančními úřady (199). Novými orgány finanční správy je Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a Finanční úřady (14). Ačkoliv se v důvodové zprávě vysvětluje tato restrukturalizace potřebou zjednodušení administrativy a snížením nákladnosti daňové správy, domnívám se, že praktický efekt takový není. De facto nedošlo ke skutečnému zániku úředních míst, protože dosavadní pracoviště finančních úřadů fungují jako územní pracoviště nových finančních úřadů. Nebyly tedy nijak sníženy stavy zaměstnanců, ani zrušena konkrétní pracoviště, pak tedy požadavek restrukturalizace administrativy byl naplněn pouze naoko a nikoliv doopravdy s faktickým dopadem. Druhou změnou v oblasti správy daně je nový zákon č.17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, který s účinností od 1. ledna 2013 zavedl novou strukturu orgánů Celní správy ČR. Dle § 1 příslušného právního předpisu se Celní správou ČR rozumí soustava správních orgánů a ozbrojený bezpečnostní sbor. § 2 upravuje novou strukturu celních orgánů, které jsou nově tvořeny Generálním ředitelstvím cel a celními úřady. Opět tedy došlo k efektu administrativního zestřihnutí aparátu, přičemž v budoucnu zřejmě dojde ke sloučení celních orgánů vykonávajících daňovou správu s orgány finanční správy, protože se pravomoci celních orgánů stále omezují a zestřihují.

5.1.1 Právní úprava de lege lata

V souvislosti s výše uvedeným je nejaktuálnější, z hlediska stabilizace veřejných rozpočtů, přijetí zákona č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů (též označovaný jako daňový protischodkový balíček). Předmětem úpravy tohoto zákona jsou změny některých ustanovení dílčích zákonů a to zejména zákona o DPH, DP a DŘ. Tento zákon je jedním z nástrojů stabilizace veřejných rozpočtů a poukazuje na specifickou podobnost DPH a DP. Prostřednictvím legislativní manipulace s těmito daněmi opět dochází ke snaze zvýšit jejich výnos a přispět tak většími prostředky do veřejných rozpočtů, čímž se zákonodárce snaží eliminovat negativní dopady krize. Na tomto místě bude věnován prostor zejména změnám v oblasti DPH a DP, jejich podrobnému zpracování a vymezení jejich případného protikrizového efektu. Záměrně uvádím slovo případný, protože ne všechny změny v rámci tohoto zákona byly učiněny za účelem snížení schodku veřejných financí, určité změny byly totiž zavedeny na základě hrozící sankce ze strany EU a nejsou tedy čistě protikrizovými.

Mezi zásadní změny DPH patří následující. Změna § 5 odst. 3 ZDPH, který nově stanoví, že stát, obce, kraje, organizační složky státu, krajů, obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město

Praha a jeho městské části a zvláštní PO se považují vždy za osobu povinnou k dani (vystupují v roli konečného spotřebitele), pokud uskutečňují činnost uvedenou v Příloze 1 k ZDPH (dřívější právní úprava odkazovala na Přílohu č. 3). V Příloze č. 1 jsou nyní vymezena plnění, při jejichž provádění se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za osoby povinné k dani. Jedná se o služby typu dodávek vody, plynu, tepla, chladu, služby reklamní agentury, cestovní kanceláře, atd.

§ 37 odst. 1 přináší novou formulaci zjištění daně, přičemž tato právní úprava má být krokem ke sjednocení daňověprávní terminologie a zákonodárce touto změnou vyjadřuje svůj záměr zavést v budoucnu jednotná inkasní místa a snahu předejít tak budoucím novelizacím. Mediálně velmi známou změnou je zvýšení sazeb DPH, jak sazby základní tak snížené a to z původních 20 % na 21 % a z 14 % na 15 %. Za zásadní, z hlediska praktického dopadu, považuji změny týkající se Přílohy 1 a 3 k ZDPH. Zajímavé je jistě nové zařazení dětských plen ze sazby snížené, do sazby základní. Tento krok je odůvodněn zahájeným řízením vůči České republice, která byla obviněna Evropskou komisí z porušení článku 226 Smlouvy o fungování EU a z nedodržení implementační povinnosti vyplývající ze směrnice o společném systému DPH. Na margo uvádím, že se základní sazba vztahuje na všechny druhy plen, z různých materiálů, včetně textilních. Tento případ opět ilustruje tendenci zákonodárce přidávat do protischodkového balíčku i změny, které protikrizový a zejména protischodkový efekt nemají. Již jsem na tuto snahu poukázala výše v souvislosti se zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů, v němž došlo zcela netransparentně k zavedení nových daní. Přesun plen ze snížené do základní sazby daně byl veřejností zaznamenán a vyvolal velmi negativní emoce, aniž by byl náležitě osvětlen. Domnívám se, že takové jednání zákonodárce zvyšuje nedůvěru občanů k legislativě a dochází k jejímu znevažování.

Změna byla také učiněna v Příloze 3 ZDPH, konkrétně u vymezení lékařského vybavení, pomůcek a ostatních zařízení, u nichž lze uplatnit sníženou sazbu daně. Toto vymezení je oproti původnímu striktnější a je tomu opět z důvodu zahájeného řízení o porušení Smluv, konkrétně čl. 258 Smlouvy o fungování EU a důvodem je opět nesplnění povinnosti implementace vyplývající ze směrnice o společném systému DPH. Je poněkud mrzuté, že zákonodárce není schopen dostávat svým závazkům včas a vystavuje tak ČR možnosti budoucího postihu, přičemž negativní efekt, který tím způsobí je hned dvojitý. Nepopulární změny legislativy stejně nakonec učiní (pozdě, až pod hrozbou sankce) a v případě neúspěchu v řízení bude podroben sankcím ze strany EU. Přínos změny sazeb daně o 1 procentní bod by měl do státního rozpočtu přinést následující částky: v roce 2013 částku 13,7 miliard Kč, 2014 částku 16,3 miliard Kč, 2015 částku

17,8 Kč a v roce 2016 1,5 miliard Kč (částky vyjadřují hotovostní dopad na veřejné rozpočty).³³ Jak vidno, navýšení sazby daně o 1 % má poměrně zajímavý význam pro příjmy veřejných financí a je zcela nepochybně efektivním protikrizovým opatřením. Otázkou je, zda je i přes navýšení výnosu správné řešit schodek veřejných financí navyšováním sazeb daní. V této souvislosti jsem již výše uvažovala o nadměrném daňovém zatížení, které by mohlo výrazně ovlivnit chování daňových subjektů tak, že by byl celkový efekt negativní.

Změny provázející ZDP. V § 7 odst. 7 dotčeného právního předpisu týkají limitace uplatňovaných výdajů, konkrétně částkami 800 000 Kč a 600 000 Kč. Tato limitace výdajových paušálů by v časovém horizontu let 2014 – 2016 měla přinést do státního rozpočtu částku 3,5 miliard Kč ročně. Nově osoby využívající výdajové paušály nebudou moci uplatňovat daňové zvýhodnění na manžela bez vlastních příjmů a na vyživované dítě, pokud budou mít příjmy pouze z podnikatelské a jiné výdělečné činnosti. Tuto změnu vnímám relativně pozitivně, ačkoliv se jedná o určité omezení daňových subjektů, je její výnosový efekt protikrizový a snaží se navýšit příjmovou složku veřejných financí. Není to pouhá manipulace s daňovou sazbou, je to opatření, které se plošně nedotýká všech daňových subjektů a které může vést k řádnější administraci účetnictví a uplatňování výdajů u dotčených daňových subjektů.

Již v předchozí kapitole jsem zmiňovala zavedení solidárního zvýšení daně z příjmu o 7 %. Toto solidární zdanění by se mělo týkat přibližně 1,7 % poplatníků, což odpovídá zhruba 80 000 osob. Toto zdanění by mělo obohatit státní rozpočet v roce 2013 o 1,5 miliard Kč, 2014 o 1,9 miliard Kč, 2015 o 2,2 miliard Kč (předpokládaný zvýšený výnos v roce 2015 bude ovlivněn zavedením jednotného inkasního místa, tedy změnou základu a sazby daně) a konečně v roce 2016 o 0,3 miliard Kč. Právě toto solidární navýšení sazby daně je jedním z výrazných protikrizových opatření, protože se snaží navýšit příjem veřejných rozpočtů prostřednictvím zvýšených odvodů od vybrané skupiny daňových subjektů. Ohledně možného negativního efektu takového navýšení jsem se zamýšlela již výše. Negativum shledávám zejména v tom, že se opatření týká pouze úzké skupiny obyvatel a v případě dalšího navýšení, třeba v rámci solidarity výdělečných osob s těmi méně výdělečnými, by mohlo dojít k nespokojenosti dotčených daňových subjektů.

Ustanovení § 35 ba odst. 1 písm. a) ruší základní slevu na DP FO pro starobní důchodce, nově by se tato změna měla týkat přibližně 140 000 pracujících starobních důchodců a přinést do veřejných rozpočtů (státního a místních) částky přes 2 miliardy Kč ročně. Dnes je tato změna

³³ Důvodová zpráva k zákonu č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

provázena snahami pracujících starobních důchodců zákon obejít a vyhnout se tak nemožnosti uplatnění slevy. Bude zajímavé, jak bude jejich jednání právně kvalifikováno, zda se jim podaří zákon obelstít, nebo zda budou postiženi za jednání in fraudem legis. Toto opatření je zajímavé tím, že limituje pracující starobní důchodce v možnosti uplatnění slevy na dani. Ačkoliv to důvodová zpráva neuvádí, domnívám se, že by toto opatření mohlo souviset se záměrem zákonodárce demotivovat starobní důchodce od výkonu výdělečné činnosti a podpořit tím zaměstnanost aktivní vrstvy obyvatelstva.

Poslední změnou, kterou bych ráda zmínila je úprava § 36 odst. 1 písm. c), která zvyšuje srážkovou daň vůči daňovým nerezidentům na 35 %. Příjmy, které poplynou daňovým nerezidentům ze států, s nimiž ČR nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění (smlouvy jsou dostupné na internetových stránkách Ministerstva financí)³⁴, budou podrobeny 35 % dani místo původní 15 %. Předpokládány výnos by měl být cca 1 miliarda Kč.

Co je společné oběma daním, je nové rozpočtové určení daní způsobené změnou zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, s účinností změn od 1. ledna 2013. Přehledná tabulka zachycující procenta výnosů a jejich konkrétní určení je zařazena na konci této práce v přílohové sekci (Příloha č. 5 na str. 66).

5.1.2 Právní úprava de lege ferenda

V souvislosti s právní úpravou de lege ferenda je vhodné nejprve na začátek uvést již existující a probíhající Reformu veřejných financí 2007-2013 (dále jen RVF). Tato reforma se skládá ze tří základních pilířů a je jedním z dalších prostředků stabilizace veřejných rozpočtů. První pilíř je tvořen věcným záměrem nového zákona o DP, druhý pilíř novým DŘ (tento je již od 1. ledna 2011 v účinnosti) a třetí pilíř zabývající se tzv. jednotným inkasním místem, které bylo zmiňováno již výše. Pro účely této práce se nyní zaměřím již pouze na první a třetí pilíř RVF.

První pilíř. Základním popudem pro tvorbu nového zákona o DP je oproštění se od staré právní úpravy, která byla upravována dílčími novelizacemi, čímž docházelo pouze k dalšímu nabalování ustanovení na základní kostru zákona. V novém zákoně bude obsažena spousta nových institutů, které budou mít za cíl podpořit a zatraktivnit podnikatelskou sféru, přičemž bude zachována daňová podpora vědy a výzkumu, osvobození od dividend a zachová se trend podpory přílivu zahraničního kapitálu. Zákon bude postaven na principu

³⁴ Seznam zemí, s nimiž má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění jsou dostupné zde: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html.

- platební schopnosti (poplatníkům je stanovena taková daňová povinnost, která odpovídá výši jejich příjmů),
- neutrality (existence DP nesmí motivovat subjekty k odlišnému chování, ke kterému by nedošlo, kdyby daň neexistovala),
- kompromisu (snahou je nalézt kompromis mezi daňovou spravedlností a efektivní správou daně).

Právě princip kompromisu bude využit v oblasti eliminace daňových výjimek na jedné straně a stanovením relativně nízké daňové sazby na druhé straně. Jistě zajímavá je snaha o vytvoření flexibilní právní normy, která bude schopna přizpůsobovat se v budoucnu fiskálním potřebám státu, a to prostřednictvím dílčích instrumentů, aniž by tím došlo k narušení systémovosti právní úpravy. Nově by měly být v zákoně explicitně vyjádřeny i zásady, tak jako tomu je zvykem u jiných právních předpisů, které usnadní aplikaci zákona v případech, kdy neexistuje výslovná úprava. Cílem připravovaného zákona je zjednodušit právní úpravu, přehledně ji uspořádat, snížit administrativní náklady spojené s DP a zefektivnit celý systém DP.³⁵ Pakliže dojde k celkové efektivizaci v oblasti správy a legislativy DP, jistě to povede k pozitivnímu vlivu na veřejné finance. Zejména co se týče snížení administrativních nákladů, které by tak mohly ulehčit bilanci veřejných financí ve prospěch příjmové složky.

Třetí pilíř. Jednotné inkasní místo (JIM) plně souvisí se zjednodušením administrativy vytyčené v prvním pilíři RVF. JIM je společným projektem Ministerstva financí, Ministerstva práce a sociálních věcí a Ministerstva zdravotnictví. Tento projekt má za cíl institucionálně zcentralizovat výběr daní, cel, sociálního a zdravotního pojištění, a to vše prostřednictvím nové soustavy správních orgánů. Tato reforma by měla plátcům a poplatníkům nejenom usnadnit administraci s odvody těchto dávek, neboť je budou odvádět všechny pouze jednomu orgánu, ale je opět jedním z protikrizových opatření. Cílem reformy je zefektivnit a zrychlit inkaso příjmů, vytvořit centrální registr poplatníků a pojištěnců a zlepšit klientský přístup.³⁶ Vytvoření JIM je také, kromě protikrizového opatření, dalším společným rysem DPH a DP, jeho vytvořením dojde ke sjednocení správy těchto daní a daňové subjekty je budou nově odvádět stejnému správci daně.

Ohledně stavu právní úpravy DPH de lege ferenda lze zmínit záměr zavést jednotnou sazbu daně ve výši 17,5 % a to s účinností od roku 2016. Ke sjednocení daně by mělo dojít

³⁵ Návrh věcného záměru zákona o DP, dostupné na:

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

³⁶ Více o novém systému JIM je možno shlédnout na internetových stránkách Ministerstva financí dostupných zde:

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

v okamžiku, kdy již budou veřejné finance v jisté míře stabilizovány a bude možno tak přejít k dalšímu stupni určenému směrnicí EU o společném systému DPH.

5.2 Vliv Evropské unie

Bavíme-li se o daňové a finanční legislativě, nelze v žádném případě pominout členství ČR v EU, protože právě z tohoto členství vyplývají pro ČR specifické závazky, které mají za cíl sjednocovat národní právní úpravy členských států za účelem vytvoření jednotné unie. EU tak různou mírou ovlivňuje národní legislativy členských států, které buď za účelem harmonizace, nebo za účelem protikrizových opatření, činí nápravu v legislativě. Ne prvním, ale zcela jistě nejdůležitějším krokem k hospodářskému sjednocení evropských států byly takzvané Římské smlouvy. Byly to stěžejní dokumenty, neboť se jednalo o zakladatelskou smlouvu EHS (Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství) ze dne 25. března 1957 a současně zakladatelskou smlouvu Euratomu (Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii). Členské státy smlouvy o založení EHS souhlasily, aby část jejich národních příjmů financovala činnost Evropské unie. Tato smlouva dále stanovila povinnost pro členské státy konvertovat své daňové systémy a harmonizovat tak jednotlivé systémy DPH s předpisy EU. Procesem harmonizace dochází ke vzájemnému sblížování národních právních úprav, přičemž cílem je vytvoření jednotné právní úpravy na celém území EU. V ideálním případě by v každém členském státě měla existovat právní úprava neodlišující se od úpravy jiného členského státu, aby bylo vyloučeno účelové přesouvání daňových subjektů z jednoho státu do druhého. Problémem procesu harmonizace je nevole členských států vzdát se své suverenity v daňové oblasti a přizpůsobit svou legislativu pokynům z EU, tento postup pouze zpomaluje celkový proces a příliš mu neprospívá. Harmonizačními prostředky jsou primární smlouvy (smlouvy o založení, doplňující a revidující), které určují hlavní záměr a princip harmonizace a hlavně sekundární legislativa. Sekundární legislativa tvořená nařízeními, směrnicemi, doporučeními, stanovisky, a rozhodnutími má různou míru závaznosti a účinku.

Nařízení jsou přímo účinná a členské státy jsou povinny řídit se jimi bezpodmínečně, tzn., že jsou přímo závazná a stát je do vnitrostátní legislativy již nijak neprovádí. Naproti tomu *směrnice* přímým účinkem automaticky nedisponují, jsou to právní akty směřující k určitému cíli, přičemž členské státy, kterým je směrnice určena, jsou povinny přizpůsobit se směrnici svým národním právem (povinnost transpozice). Pakliže tento závazek není splněn ve stanovené lhůtě, vystavuje se členský stát nejenom riziku sankce ze strany EU za neprovedení směrnice, ale také možnosti vzniku přímého účinku směrnice (za splnění specifických požadavků určitosti, preciznosti, obsahu práv a povinností, atd.). Problematika směrnic byla zmíněna již výše

v souvislosti se změnami v přílohách 1 a 3 k ZDPH, které byly učiněny z důvodu obavy hrozící sankce za neprovedenou směrnici (je otázkou, zda takové jednání bude právně relevantní, uvážíme-li, že řízení o porušení smlouvy proti ČR již bylo zahájeno). *Doporučení a stanoviska* jsou svou povahou nezávazná, členské státy se jimi řídit mohou, ale nemusí. Konečně *rozhodnutí*, poslední z forem sekundární legislativy, jsou závazná *inter partes* a nemají obecnou závaznost. Na druhé straně určitý obecnější dopad na závaznost vůči členským státům mohou mít obecné zásady, které jsou z takových rozhodnutí abstrahována.

Sama daňová harmonizace probíhá v několika různých formách. Rozlišujeme harmonizaci formou

- přízpůsobení národního daňového systému požadavkům EU, aby bylo dosaženo společného cíle, přičemž toto přízpůsobení se může mít různou míru (úplné, částečné, či minimální)
- standardizace daní vyjadřuje sjednocení daňových druhů, kde v každém členském státě existují stejné daně, ale odlišné sazby
- vrcholem procesu harmonizace je unifikace, kdy se uplatňují nejenom stejné druhy daní, ale i stejné sazby daní a je to pomyslný vrchol pyramidy harmonizace.

Harmonizace je dlouhodobý proces, jehož cílem je sjednotit úpravu ve všech členských státech a na všech úrovních, realita se však od ideální představy prozatím liší. Harmonizace probíhá zejména v oblasti nepřímých daních (zde bude věnován prostor DPH), co se týče harmonizace přímých daní, zcela jistě se o ní uvažuje, je to však nepoměrně složitější s ohledem na to, že přímé daně se dotýkají přímo plátců, jsou vázány na výši důchodů a výnosů, což je měřítko v každé zemi diametrálně odlišné. Pro futuro bude velmi těžké určit takovou míru zdanění, základ daně a sazbu daně, aby byla vyhovující celému prostoru EU. Harmonizaci zde zmiňuji zejména v souvislosti s jejím vlivem na daňovou legislativu na území ČR. Daně a daňovou legislativu totiž nelze vnímat pouze v mezích národního prostředí, naopak je nutno uvažovat trošku přes hranice a zamyslet se nad problematikou v širší perspektivě. Jak bude popsáno dále, národní legislativa DPH a DP je ovlivňována směrnicemi, které stanoví povinnost upravit národní legislativu do souladu s ní. Nepřímo tak dochází k ovlivnění i veřejných financí, protože je-li manipulováno s daněmi a v souladu se směrnicemi dochází třeba ke změnám daňových sazeb, jsou tím pádem logicky ovlivňovány i příjmové složky veřejných rozpočtů.

5.2.1 Harmonizace v oblasti nepřímých daní

Na tomto místě bude věnován prostor harmonizaci DPH. Stěžejním dokumentem pro tyto účely je zejména směrnice Rady 77/388/EHS, ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (která byla několikrát podstatně změněna) a Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému DPH. Cílem těchto směrnic je zejména dosažení takového společného systému DPH, který povede k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu ponесou stejné daňové zatížení, bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce i přesto, že sazby a osvobození od daně nejsou doposud zcela harmonizovány. Systém DPH dosahuje právě největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce, jakož i poskytování služeb. Směrnice proto stanoví, že v zájmu vnitřního trhu a členských států je přijmout společný systém, který se bude vztahovat rovněž na maloobchod. Směrnice dále připouští, aby některá území z důvodů zeměpisných, hospodářských a sociálních byla vyňata z působnosti této směrnice.³⁷ Základ daně by měl být harmonizován takovým způsobem, aby uplatnění DPH na jednotlivá zdanitelná plnění v členských státech vedlo ke srovnatelným výsledkům. Směrnice dále přináší spoustu změn pro jednotlivé členské státy. Jak již bylo uvedeno výše, touto směrnicí se zavádí společný systém DPH, kterýžto je založen na zásadě uplatňování *všeobecné daně* (věcná působnost) ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je uplatněna. Tento společný systém bude uplatňován ve všech stupních, včetně maloobchodu. Co se týče územní působnosti, směrnice definuje pojmy společenství, členský stát, třetí území a třetí stát. Pro orientaci uvádím, že členským státem se rozumí souhrn území členských států, na které se vztahuje Smlouva o založení Evropského společenství s výjimkou území vyňatých z působnosti této směrnice (pozn. pod čarou, čl. 6 odst. 1 a 2 směrnice). Třetími zeměmi jsou logicky země, na které se nevztahuje Smlouva o založení Evropského společenství.

Osobami povinnými k dani podle této směrnice je podle čl. 9 odst. 1 jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost (pro účely tohoto předpisu se jí rozumí zejména veškerá činnost výrobců a obchodníků a osob poskytujících služby)³⁸ a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Z této definice a dalších ustanovení vyplývá, že mezi osoby, které nejsou povinny k dani, patří zejména zaměstnanci a další osoby, které jsou vázány k zaměstnavateli na základě pracovní smlouvy nebo jiného právního svazku, který zakládá

³⁷ Podle čl. 6 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES se tato směrnice nevztahuje na území, která jsou součástí celního území společenství: hora Athos, Kanárské ostrovy, francouzské zámořské departementy, Ľlandy a Normanské ostrovy. Území rovněž vyňatá z působnosti této směrnice jsou, ač nejsou součástí celního území společenství, ostrov Helgoland, území Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia a italské vody jezera Lugano.

³⁸ výčet všech činností, které se rozumí pod pojmem „ekonomická činnost“ jsou dále v čl. 9 odst. 1

pracovněprávní vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem v oblasti pracovních podmínek a odměňování. Za osoby povinné k dani se rovněž nepovažuje stát, kraje a obce, jakož i jiné veřejnoprávní subjekty, které vystupují v souvislosti s plněním nebo činnostmi jako orgány veřejné moci (pozn. tyto osoby budou k dani povinny vždy, jestliže uskutečňují taxativně uvedené činnosti v příloze této směrnice za podmínky, že jsou tyto činnosti uskutečňovány v míře vyšší než zanedbatelné- takovými činnostmi jsou například telekomunikační služby, přístavní a letištní služby, přeprava osob, dodání vody, plynu, elektřiny, páry, atd.). Jak vidno, tento požadavek vyplývající ze směrnice český zákonodárce nesplnil včas a proto bylo vůči ČR zahájeno řízení; změny byly provedeny dodatečně novelou s účinností od 1. ledna 2013.

Směrnice rovněž upravuje výši a způsob uplatnění jednotlivých sazeb, přičemž se na zdanitelná plnění vztahuje sazba *platná v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění*, avšak připouští se určité výjimky, kdy se uplatňuje sazba *platná v okamžiku vzniku daňové povinnosti* (případy stanovené čl. 65 a 66, pořízení zboží uvnitř Společenství a u dovozu zboží podle čl. 71 odst. 1 druhého pododstavce a čl. 71 odst. 2). Sazby lze rozdělit na sazby základní a snížené. Dle čl. 96 uplatňují členské státy takovou základní sazbu DPH, která je stejná pro dodání zboží i poskytnutí služby, přičemž čl. 97 dále stanoví, že od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 nesmí být základní sazba nižší než 15 %. Ohledně snížené sazby platí, že státy mohou uplatňovat jednu nebo dvě snížené sazby, přičemž je pevně stanoveno, kterých služeb a plnění se snížení může týkat a kterých nikoliv. Snížená sazba je stanovena jako procentní podíl ze základu daně a nesmí být nižší než 5 %. Článek 102 dále speciálně stanoví, že po konzultaci výboru DPH, může každý členský stát uplatňovat sníženou sazbu u dodání zemního plynu, elektřiny nebo dálkového vytápění. České republice přinesl velkou změnu čl. 123, který stanovil, že Česká republika může uplatňovat do 31. prosince 2010 sníženou sazbu, která není nižší než 5 %, na provedení stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, které nejsou poskytovány v rámci sociální politiky, s výjimkou stavebních materiálů.

V souvislosti s touto směrnicí ES je ještě vhodné uvést aktuální prováděcí nařízení Rady EU č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Cílem tohoto nařízení je zajistit jednotné používání stávajícího systému DPH tím, že stanoví prováděcí pravidla ke směrnici 2006/112/ES zejména co se týče osob povinných k dani, dodávání zboží, poskytování služeb a míst zdanitelného plnění. Z uvedeného nařízení budou dále uvedena pouze některá ustanovení, která jsou zajímavá a podle mého soudu i důležitá.

Postupující integrace vnitřního trhu EU vede ke zvýšené potřebě přeshraniční spolupráce mezi hospodářskými subjekty, které jsou usazeny v různých členských státech a k rozvoji EHVS založeného v souladu s nařízením Rady č. 2137/85 ze dne 25. července 1985, o evropském hospodářském zájmovém sdružení. V EHVS jsou osoby povinné k dani v případě, jestliže poskytují služby nebo dodávají zboží za protiplnění. V zájmu zajištění jednotného uplatňování pravidel jsou zde vyjasněny pojmy sídlo (místo, kde dochází k výkonu ústřední správy podniku, viz čl. 10 odst. 1 nařízení, přičemž se vezme v úvahu místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení podniku, místo statutárního sídla podniku a místo, kde se nachází vedení podniku), stála provozovna (jakákoli provozovna, odlišná od sídla, která se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů), bydliště a místo, kde se osoba obvykle zdržuje (to jest místo, kde tato osoba obvykle žije z důvodu profesních nebo osobních vazeb. Pokud dojde k situaci, kdy má osoba své profesní vazby v jiné zemi, než ve které má své osobní vazby nebo nemá profesní vazby vůbec, je místo, kde se obvykle zdržuje určeno osobními vazbami, které ukazují na úzké spojení mezi fyzickou osobou a místem kde žije.), neboť jsou důležitá pro určení místa zdanitelného plnění. Není-li možné určit sídlo ekonomické činnosti podle specifických kritérií, bude takovým sídlem místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení podniku. Nutno uvést, že pouhá existence poštovní adresy není postačující pro sídlo ekonomické činnosti osoby povinné k dani. Dále jsou v nařízení specifikovány rozdíly mezi cateringovými a restauračními službami, protože se opět jedná o důležité rozlišení pojmů (zásadním rozdílem je, že ač se samotné služby poskytované těmito subjekty neliší, restaurační služby jsou provozovány v prostorách poskytovatele, naopak cateringové služby jsou poskytovány mimo prostoty poskytovatele, viz čl. 6 nařízení).

Toto nařízení vešlo v účinnost 1. července 2011, přičemž u některých ustanovení je stanovena odložená účinnost k 1. lednu 2013 a k 1. lednu 2015.

V rámci přizpůsobování (zejména implementace směrnice Rady 2006/112/ES) České republiky ke společnému systému DPH, je v poslední době nejaktuálnější změnou zvýšení výše základní a snížené sazby DPH na 21 % a 15 %. Je to zvláštní počín vzhledem ke skutečnosti, že v době přibližně před dvěma lety probíhaly v ČR velmi živé diskuze ohledně kontroverzního nápadu sjednocené sazby DPH ve výši 20 %, které by postihlo všechny položky s doposud sníženou 10 % sazbou (ve znění účinném ještě před zvýšením snížené sazby na 14 %)³⁹. Největší

³⁹ Změna zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, seznam zboží doposud podléhajícího snížené sazbě DPH v příloze č. 1 ve znění zákona č. 489/2009 Sb. Dostupné na: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_3205.html?year=.

společenská diskuze se rozpoutala nad zvýšením této sazby u knih, stavebních činností a jiného spotřebního zboží. Iniciativa, která se rozpoutala na stranách tisku a zejména na internetu prostřednictvím sociálních sítí za účelem zachování staré sazby DPH u některých položek, zejména knih, je velice zajímavá a hodná zamyšlení. Tato celospolečenská reakce na změnu prosazenou politickým vedením není vůbec neobvyklá, obdobná situace nastala i ve Velké Británii v raném 19. století, kdy byla zvýšena sazba daně u tiskovin a knih.

Vývoj sazeb DPH byl v posledních dvou letech velmi rychlý. ZDPH byl změněn a snížená sazba DPH byla navýšena na 14 %, přičemž s účinností od 1. ledna 2013 byla opět navýšena a to na 15 %. Tímto krokem byla poněkud narušena původní koncepce systému DPH, který počítal s možností, aby v roce 2012 činila základní sazba 20 % a sazba snížená 14 %, přičemž v roce 2013 mělo dojít k zavedení společné sazby ve výši 17,5 %. Účinnost zavedení této sjednocené sazby byla odložena na rok 2016.

Harmonizace je proces a jako takový jistě nemůže ignorovat probíhající finanční a hospodářskou krizi, lze se domnívat, že některá harmonizační opatření vedoucí k převodu zboží ze snížených sazeb do základních, zvýšení sazeb DPH a následnému sjednocení sazeb přispívají ke zvýšení příjmů veřejných rozpočtů a tím jsou v souladu s protikrizovými opatřeními. Bylo by však vhodné uvážit tuto souladnost zejména ve vztahu k daňovým subjektům, jistě není žádoucí situace, kdy bude daňovému subjektu zvyšováno daňové zatížení nejenom na popud zákonodárce na národní úrovni, ale i na základě opatření z EU. Opět bychom se tím dostali k otázce únosnosti daňového zatížení.

5.2.2 Harmonizace v oblasti přímých daní

Jak již bylo uvedeno výše, harmonizace v oblasti přímých daní není příliš rozvinutá, lze však vysledovat první náznaky budoucí harmonizace v oblasti přímých daní, zejména DP. Harmonizace v oblasti přímých daní má opět velký význam ve vztahu k příjmům veřejných financí, protože přejímáním evropské legislativy a upravováním národní legislativy do souladu s legislativou evropskou může docházet k ovlivňování celkové výše příjmů. Bez zajímavosti není ani dále v textu zmíněný CCCTB, který může výrazným způsobem ovlivnit příjmy veřejných rozpočtů členských států. Stěžejními dokumenty v harmonizaci této oblasti jsou především směrnice Rady 90/434/EHS, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států, směrnice Rady 90/435/EHS, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových sazeb, a směrnice Rady 2003/49/ES, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých

členských států, směrnice Rady 2003/48/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

Na tomto místě podrobněji rozeberu výše uvedenou směrnici Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb a poté směrnici Rady 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, protože se jedná o první z projevů harmonizace u osobních příjmů FO a PO. Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb je praktickým navázáním na konsens dosažený na zasedání Evropské rady v Santa Maria da Feira ze dne 19. a 20. června 2000 a na následných jednáních ECOFIN (26. - 27. listopadu 2000, 13. prosince 2001 a 21. ledna 2003). Cílem směrnice je umožnit zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, které jsou vyplacené v jednom členském státě jejich skutečným vlastníkům, kteří jsou FO s bydlištěm v jiném členském státě, přičemž se takové zdanění provede v souladu s právními předpisy tohoto jiného členského státu. Mimo působnost směrnice je, kromě jiného, zdanění důchodu a pojistného plnění. Věcné vymezení působnosti, pozitivní i negativní) obsahuje čl. 6 směrnice, který stanoví, co se rozumí úrokovou platbou (negativním vymezením - úrokovou platbou není penále uložené za pozdní platbu).

. *Úrokovou platbou* se rozumí:

1. vyplacené nebo na účet připsané úroky, které souvisejí s pohledávkami (jakéhokoliv druhu, zajištěnými nebo nezajištěnými zástavním právem na nemovitosti, mající či nemající právo účasti na zisku dlužníka, příjmy z vládních cenných papírů, obligací, dluhopisů (včetně prémie a výher))
2. úroky vzniklé nebo kapitalizované (úročení úroků) při převodu, splacení či zpětném odkupu pohledávek uvedených v předchozím bodě
3. příjmy plynoucí z úrokové platby prováděné přímo či prostřednictvím platebního zprostředkovatele a rozdělované subjekty uvedenými v čl. 6 odst. 1 písm. c)
4. příjmy z převodu, splacení, zpětného odkupu akcií či podílu ve specifických subjektech vymezených směrnicí (tyto subjekty budou vymezeny níže), pokud tyto subjekty investují přímo či nepřímo, prostřednictvím jiných subjektů kolektivního investování nebo níže uvedených subjektů více než 40 % svých aktiv do pohledávek uvedených v bodě 1)

Subjekty dle bodu čtyři se podle směrnice rozumí

- SKIPCP (Subjekty kolektivního investování do převoditelných cenných papírů) povolený podle směrnice 85/611/EHS,

- subjekt považovaný za platebního zprostředkovatele mající právo využít možnost být pro účely směrnice považovaný za SKIPCP a
- subjekt kolektivního investování usazený mimo území vymezené směrnicí v čl. 7.

Cíle směrnice bude nejlépe dosaženo, pokud se členské státy zaměří na provádění nebo připisování úrokových plateb od hospodářských subjektů usazených v členských státech skutečným vlastníkům, kteří jsou FO s bydlištěm v jiném členském státě. Směrnice směřuje ke sjednocení a koordinaci vnitrostátních úprav členských států, které by jinak nebylo účinně dosaženo, prostřednictvím minimálních požadavků a při zachování zásady proporcionality.

Příjmy z úspor se rozumí úrokové platby z pohledávek, přičemž tyto příjmy představují ve všech členských státech zdanitelný příjem pro osoby, které v nich mají bydliště. Lhůta pro provedení směrnice byla stanovena čl. 17, který upravuje povinnost přijmout a zveřejnit právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu se směrnicí do 1. ledna 2004. Speciálně je pak upravena lhůta do 1. ledna 2005 pro subjekty vymezené směrnicí.

Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států ve znění směrnice 2006/98/ES se uplatňuje ve všech členských státech v oblasti:

1. rozdělování zisků, které plynou do stálých provozoven, jejichž sídlo je v daném státě či do společností z jiných členských států, přičemž tyto zisky pocházejí z jejich dceřiných společností nacházejících se v jiném členském státě než v tom, ve kterém sídlí provozovna
2. rozdělování zisků společností, které jsou dceřinými společnostmi společností tohoto státu a to stálým provozovnám, které se nacházejí v jiném členském státě⁴⁰

Obdobně jako předchozí směrnice i tato směrnice přináší definici a vymezení některých pojmů. Společností členského státu se rozumí taková společnost, která:

1. má některou z forem uvedené v příloze ke směrnici 2003/123/ES (tato směrnice rozšířila původní výčet o PO typu družstva, spořitelny, penzijního fondu, atd.)

⁴⁰ Europa. Přehledy právních předpisů EU. Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností [online]. europa.eu, 3. dubna 2007 [cit. 24. února 2013]. Dostupné na http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126037_cs.htm.

2. má v souladu s daňovou legislativou členského státu v takovém státu svůj daňový domicil, a která nemá svůj domicil mimo Společenství na základě úmluvy o dvojím zdanění se třetím státem
3. podléhá dani z podnikání, aniž by měla možnost uplatnit výjimky či osvobození.

Za stálou provozovnu se dle předmětné směrnice považuje každé stálé obchodní zařízení, jež je situováno v členském státě a které:

1. je zčásti nebo zcela provozováno z jiného členského státu,
2. produkuje zisky, které podléhají dani v členském státě, ve kterém se nachází a to buď na základě bilaterální daňové smlouvy, nebo národní legislativy.

Dalším důležitým pojmem pro aplikaci směrnice je mateřská společnost. Postavení mateřské společnosti je přiznáno společnosti z členského státu, která drží ve společnosti z jiného členského státu podíl v rozsahu alespoň 10 % (s účinností od ledna 2009, dřívější hranice byly 15 % a před ní 20 %). Postavení mateřské společnosti je přiznáno také společnosti členského státu, která má ve společnosti stejného členského státu podíl v rozsahu alespoň 10 % za předpokladu, že se tak děje prostřednictvím stálé provozovny, která se nachází v jiném členském státě.

Do doby úplného zavedení společného systému zdanění se uplatňují v členských státech zvláštní pravidla. V případě, že mateřská společnost nebo její stálá provozovna obdrží na základě svazku mateřské a dceřiné společnosti zisky, které byly rozdělené jiným způsobem než likvidací, pak stát tyto zisky mateřské společnosti nebo její stálé provozovny nezdaňuje, případně zdaňuje vše s tím, že povolí dceřiné společnosti a stálé provozně, aby si odečetly od daně příslušnou část korporační daně (za předpokladu, že se vztahuje k těmto ziskům a kterou uhradila dceřiná společnost/stálá provozovna). Za účelem úplného odstranění dvojitého zdanění operuje směrnice s daní, která je plně odečitatelná mateřskou společností, přičemž mateřská společnost si bude moci od svého zisku odečíst veškeré daně zaplacené dceřinými společnostmi. Od zdanitelného zisku mateřské společnosti však nejsou odečitatelné náklady, které jsou spojeny s účastí a poklesem hodnot vyplývajících z rozdělení zisků dceřiné společnosti. Mezi zisky, které jsou od zdanění osvobozeny, patří zisky předané dceřinou společností mateřské společnosti.

Důležitým krokem ve zdaňování korporací, které předchází harmonizaci v oblasti zdanění FO je vytvoření, již výše zmiňovaného, CCCTB (Společný konsolidovaný základ daně z příjmů korporací). CCCTB je systém jednotlivých norem, které jsou aplikovány společnostmi působícími na území EU a který umožňuje, aby si společnost, která působí ve více členských státech, mohla

vybrat zdanění všech svých příjmů, ze všech členských států ve kterých působí a to podle daňového práva zvoleného členského státu. CCCTB je tak systematickým krokem k odstranění překážek, se kterými se potýkají společnosti působící ve více členských státech EU při zdaňování svých příjmů. Je třeba mít na paměti, že v rámci EU existuje 27 různých daňových systémů a zavedení tohoto institutu může velmi ulehčit velkým společnostem operujícím v různých členských státech. CCCTB je konsolidovaným základem daně právě tohoto druhu společností.⁴¹ Možnost volby zdanění bude jistě významná i vzhledem k veřejným rozpočtům členských států, protože daně z příjmu PO jsou nezanedbatelnou příjmovou složkou veřejných rozpočtů. Ke zvolení CCCTB budou oprávněny všechny relevantní společnosti sídlící na území EU (rezidenti), případně také nerezidenti (společnosti mimo území EU) prostřednictvím svých stálých provozoven na území členského státu EU. Za předpokladu, že společnost splní podmínky používání konsolidovaného základu daně, bude moci tuto výhodu využívat až od dalšího zdaňovacího období. Doba, po kterou platí volba společnosti používat konsolidovaný základ daně je pět let, poté se automaticky prodlužuje o tři roky (za předpokladu, že společnost neprojeví vůli vystoupit z tohoto systému).

Daňoví rezidenti (tak jak byli vymezeni výše) budou zdaňovat své celosvětové příjmy, v případě daňových nerezidentů se budou zdaňovat pouze jejich příjmy plynoucí ze stálých provozoven. Zdaňovací období, ze kterého bude odvozen základ daně, činí období 12 měsíců. Jednou z hlavních výhod, které plynou korporacím z CCCTB, je možnost rozhodovat o investicích na základě obchodních potřeb, namísto volby podle liberálnosti daňových úprav. Dalšími výhodami jsou: snížení problémů v souvislosti s převodními cenami, odstranění problémů vyplývajících z rozdílnosti 27 právních úprav v jednotlivých členských státech, jedná se o další stupeň dotváření vnitřního trhu. Efektem, který vyplývá z CCCTB, je odstranění možnosti kalkulace se zdaněním podle jednotlivých právních řádů, známé jako forum shopping. Tento efekt lze považovat za velmi pozitivní a zajistě přispívá možné budoucí harmonizaci u daní z příjmů FO. Tak jako výhody, přináší tato změna i určité nevýhody. Pro členské státy znamená zavedení CCCTB ztrátu části autonomie zejména v oblastech daňové jurisdikce, tvorby právních předpisů a možnosti nastavení vnitrostátní právní úpravy.⁴²

⁴¹ European Commission. Taxation and Customs Union. Common Tax Base [online]. ec.europa.eu, 21. února 2013 [cit. 26. února 2013]. Dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm#ccctb.

⁴² PAPOUŠKOVÁ, Zdenka a kol. *Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize*. 1. vydání. Olomouc: Vydavatelství Univerzity Palackého, 2010, s. 132-135.

Jak lze z výše uvedeného dovodit, harmonizace je dlouhodobým procesem a to nejenom v evropském kontextu, který zasahuje do mnoha sfér lidského a ekonomického života. Je to proces, kterému se nelze vyhnout a povede k větší centralizaci a sjednocení nejenom v evropském regionu. V souvislosti s harmonizací a veřejnými financemi bych ještě ráda zmínila existenci *Smlouvy o stabilitě, koordinaci a správě v hospodářské měnové unii* (PSR)⁴³ za účelem ozdravení a oživení veřejných financí členských států unie. Touto smlouvou intervnuje EU do oblasti veřejných rozpočtů členských států a lze ji, v jistém smyslu, považovat za jedno z protikrizových opatření. Pakt si klade za cíl koordinaci hospodářských politik členských států za účelem dodržování rozpočtové kázně a nevytváření nadměrných schodků státních rozpočtů. Svým způsobem nepřímo ovlivňuje související legislativu, neboť umožňuje stanovit členským státům povinnost přijmout opatření ke snížení schodků rozpočtů. Hypoteticky by tak státy na základě těchto opatření mohly zasahovat do daňové legislativy DPH a DP, jakožto nejvydatnějších příjmových složek veřejných financí. V čl. 1 je vymezen konkrétní účel PSR, kterým je posílení hospodářského pilíře hospodářské a měnové unie prostřednictvím zpřísnění rozpočtové kázně, posílení koordinace hospodářských politik, zlepšení správy eurozóny, udržitelného růstu, zaměstnanosti, konkurenceschopnosti a sociální soudržnosti. Působnost je vymezena v plném rozsahu na státy, které mají za měnu euro a za podmínek stanovených smlouvou v čl. 14 pak i na ostatní smluvní strany. Skladba PSR je tvořena dvěma částmi a to *částí preventivní* a *částí odrazující*.

Preventivní část stanoví povinnost členských států vytvářet a předkládat své roční programy stability (tzv. konvergenční programy). V těchto programech mají státy za úkol vytvořit koncepci ve střednědobém výhledu, jak hodlají dosáhnout fiskální vyrovnanosti a jak se vypořádají s problémem stárnutí obyvatelstva ve vztahu k rozpočtu. Programy jsou posuzovány nejenom Komisí, ale jsou předkládány i Radě, která k nim činí stanoviska (předkládají se do 1. prosince každého roku). Obsahem tohoto konvergenčního programu je zejména plán členského státu, jak bude předcházet nebezpečí vzniku rozpočtového schodku vyššího než 3 % HDP, ekonomické údaje o plánovaném hospodářském růstu, zaměstnanosti a inflaci, dále výčet politických opatření, která byla učiněna za účelem dosažení stanoveného cíle, informace za rok předchozí, aktuální a minimálně tři následující, atd.⁴⁴ V preventivní části se uplatňují dva druhy politických nástrojů. Rada může na základě návrhu Komise vydat včasné varování členskému státu, které má za cíl zabránit vzniku nadměrného schodku rozpočtu. Komise pak disponuje možností činit politická doporučení, kterými se členským státům doporučuje dodržovat povinnosti stanovené PSR.

⁴³ Více k PSR dostupné zde: http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/index_cs.htm.

⁴⁴ Více ke konvergenčnímu programu dostupné zde:

http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/convergence/index_cs.htm.

Odražující část se zabývá řešením nadměrného schodku, přičemž stanoví postup, jak se s takovým nadměrným schodkem vypořádat. Hranice je stanovena hodnotou 3 % HDP, pokud členský stát překročí tuto mezní hodnotu, je povinen odstranit nadměrný schodek na základě doporučení Rady. Pokud členský stát neuposlechne takového doporučení a neučiní nutná opatření ve stanovené lhůtě, vystavuje se nebezpečí sankcí. Tento postup je zcela pochopitelný, protože současný stav eurozóny vyžaduje dodržování rozpočtové kázně, aby se alespoň částečně stabilizoval systém eurozóny. PSR je nejenom nástrojem ke stabilizaci soudobé měnové krize eura, ale zahajuje také proces větší koncentrace rozpočtových pravomocí na orgány EU.⁴⁵

Domnívám se, že s ohledem na dozvuky finanční krize a nedodržená konvergenční kritéria některými z členských států EU při přechodu na společnou měnu euro (př. Řecko, které zfalšovalo finanční materiály a ačkoliv nesplňovalo podmínky zavedení měny, nakonec měnu euro zavedlo a tím později přispělo k destabilizaci měnového systému eurozóny), bude ze strany EU silněji kontrolovat nad členskými státy v rozpočtové oblasti a možná v budoucnu dojde k vytvoření centrálního rozpočtu na úrovni EU. Tento názor lze podpořit současnou strategií EU, kdy je účinné fungování měnové unie podporováno centrálním rozpočtem a centrální rozpočtovou politikou. Pozice Evropské komise se neustále posiluje a tato již několikrát pozastavila čerpání evropských prostředků státním, které nedodržovaly rozpočtová pravidla. Posilující pro postavení Komise je i pravomoc Soudního dvora EU rozhodovat o uložení sankcí za překročení zjištěného schodku rozpočtů. Komise je považována za obecného strážce právnosti a takové postavení souvisí s vázaností členských států s jejím právním názorem.⁴⁶ Čl. 8 PSR přímo upravuje v odst. 1 pravomoc Komise požadovat po stranách opatření k nápravě a opatření ke snížení schodku státního rozpočtu. Za předpokladu, že toto není naplněno, jsou strany (ne Komise) oprávněny podat žalobu k Soudnímu dvoru EU, který má jurisdikci spor rozhodnout rozsudkem a uložit stranám povinná opatření k nápravě. Dle čl. 8 odst. 2 PSR, pokud nejsou ze strany členského státu splněny podmínky stanovené rozsudkem, může se smluvní strana dožadovat uložení finančních sankcí členskému státu, který nesplnil požadavky stanovené v rozsudku. O uložení těchto finančních sankcí rozhoduje opět ESD, který může uložit zaplacení paušální částky nebo penále, které bude odpovídat okolnostem konkrétního případu a které nepřesáhne 0,1 % HDP členského státu. Částky plynoucí z těchto sankcí plynou buď ve prospěch Evropského mechanismu stability (má-li členský stát měnu euro) nebo do

⁴⁵ Více k této problematice viz: LINDNER, Johannes. *Conflict and Change in EU Budgetary Politics*. Oxon: Routledge, 2006. 265 s.

⁴⁶ TOMÁŠEK, Michal. Fiskální pakt a centralizace rozpočtové politiky EU. *Právní rádce*, 2012, č. 4, s. 40-43.

souhrnného rozpočtu EU. Čl. 8 vyjadřuje v odst. 3 své postavení, přičemž stanoví, že se považuje za rozhodčí smlouvu mezi smluvními stranami. Čl. 3 PSR vyjadřuje pravidla, která jsou uplatňována jednotlivými stranami v rozpočtovém paktu. Mezi tato pravidla patří:

1. Smluvní strana má buď vyrovnaný stav veřejných rozpočtů, nebo vykazuje přebytek veřejných rozpočtů.
2. Předchozí pravidlo se považuje za dodržené, pokud roční strukturální saldo veřejných financí odpovídá střednědobému cíli pro danou zemi, přičemž spodní limit strukturálního schodku je 0,5 % HDP v tržních cenách. Pokud nastane tato situace, smluvní strany jsou povinny zajistit rychlý návrat ke střednědobému cíli, od kterého se odchýlily. Harmonogram tohoto směřování navrhne členskému státu Evropská komise a to s přihlédnutím ke všem rizikům z hlediska udržitelnosti, jimž daná země čelí.
3. Strany se mohou od střednědobého cíle nebo cesty odchýlit pouze ve výjimečných okolnostech (obdobných v bodě 2). Těmito výjimečnými okolnostmi se dle čl. 3 odst. 3 písm. b) rozumí neobvyklé události, které nemohly být smluvní stranou nijak ovlivněny a které mají zásadní dopad na finanční situaci vládních institucí. Za výjimečnou okolnost se případně považuje také období prudkého hospodářského propadu.
4. Jiná situace je v případě, je-li poměr veřejného dluhu k HDP v tržních cenách výrazně nižší než 60 % a jsou-li rizika z hlediska udržitelnosti veřejných financí nízká, pak může spodní limit střednědobého cíle odpovídat strukturálnímu schodku ve výši maximálně 1 % HDP v tržních cenách. Zde je tedy upraveno speciální pravidlo, jež umožňuje navýšení limitu v případě, že má smluvní stát menší finanční problémy.
5. Pokud je zjištěno odchýlení od střednědobého cíle nebo cesty k jeho postupnému dosažení, automaticky se aktivuje mechanismus nápravy. Mechanismus nápravy stanovuje povinnost smluvní strany učinit příslušná nápravná opatření v určitém období.

Jak vidno, základní principy fungující v rozpočtovém paktu si kladou za cíl předcházet vzniku nepřiměřených schodků veřejných rozpočtů a v případě překročení specifické hranice schodku zajišťují automaticky jeho nápravu. Zmíněný mechanismus nápravy bude zaveden v jednotlivých smluvních státech na vnitrostátní úrovni a to na základě zásad, které navrhne Evropská komise. Tyto zásady se budou týkat zejména povahy, rozsahu a harmonogramu

nápravných opatření, jež je nutno přijmout. Za předpokladu, že poměr veřejného dluhu smluvní strany vůči HDP překračuje hodnotu 60 % uvedenou v čl. 1 Protokolu č. 12, o postupu při nadměrném schodku, připojeného ke smlouvám, na nichž je založena EU, jsou smluvní strany povinny tento poměr snižovat průměrným tempem jedné dvacetiny za rok, přičemž tato hodnota je doporučená a nemusí být obligatorně dodržena.

Právě protokol č. 12, o postupu při nadměrném schodku, vymezuje dva druhy referenčních hodnot, podle nichž se posuzuje stav veřejných financí. Jak již bylo uvedeno výše, jsou to 3 % vyjadřující poměr plánovaného nebo skutečného schodku veřejných financí k HDP v tržních cenách nebo 60 % vyjadřující poměr veřejného dluhu k HDP v tržních cenách. Dále vymezuje termín *veřejný* (takový, který se vztahuje k veřejné správě, tedy k ústřední vládě, regionálním nebo místním orgánům, nebo fondům sociálního zabezpečení), *schodek* (to jsou čisté výpůjčky tak, jak jsou definované v Evropském systému integrovaných hospodářských účtů), *investice* (jest tvorba hrubého fixního kapitálu, tak jak je definována v Evropském systému integrovaných hospodářských účtů), *dluh* (dluhem se rozumí celkový dluh v jeho jmenovité hodnotě nesplacený na konci roku, který je konsolidovaný uvnitř a mezi jednotlivými odvětvími veřejné správy). Čl. 3 Protokolu č. 12 vyjadřuje povinnost členských států podávat neprodleně a pravidelně zprávy Komisi o předpokládaných a skutečných schodcích a o výších svých dluhů.

Je patrné, že v rozpočtové oblasti lze předpokládat vývoj, který povede k centralizaci rozpočtů na evropskou úroveň, dokud nedojde k vytvoření centrálního evropského rozpočtu pro všechny členské státy. Důležitý aspekt spojený s centrálním rozpočtem je jistě otázka rozpočtového určení daní. Lze předpokládat, že v případě zcentralizování rozpočtů členských států do jednoho rozpočtu evropského, dojde k rozsáhlým změnám i v této oblasti. Výnosy z jednotlivých daní, včetně DPH a DP poplynou zcela, nebo v určité části do evropského rozpočtu. Uvažujeme-li tímto směrem, opět nás to přivádí k problematice harmonizace, protože se evropská legislativa bude muset vyrovnat s rozdílnou výší příjmů v jednotlivých členských státech a jinými dalšími faktory. Jak se stanoví základ daně a sazby daně, jestliže jsou jednotlivé členské státy na různé hospodářské a sociální úrovni? Zajisté to bude velmi složitý a zajímavý proces. Samotný vývoj směrem k centrálnímu rozpočtu se zdá předpokládaným vzhledem k samotné koncepci EU, domnívám se však, že se členské státy budou zdráhat delegovat na EU tak zásadní a důležitou pravomoc jako je tvorba rozpočtů, sic jsou k tomu podle smluv zavázány. Není to příliš lehká situace, zejména vzhledem k současné krizi eurozóny, negativnímu mínění evropské veřejnosti a vlně euroskeptismu ze strany některých členských států, které zvažují vystoupení z EU. Ačkoliv osobně cítím snahu o udržení EU za každou cenu (je to pochopitelné

zejména u států, které investovaly nemalé finanční prostředky do EU) a předpokládám, že postup sjednocování bude pokračovat i nadále, je nutno na druhou stranu uvést fakta týkající se negativní stránky harmonizace a celkové centralizace na úrovni EU. Je nepopíratelné, že úplná harmonizace a centralizace by mohla vést k deformaci systému na těžkopádný administrativní kolos, který by odstranil regionální zvyklosti a specifika administrativy jednotlivých členských států. Již nyní jsme svědky toho, že pouhá funkce základních orgánů unie potřebuje obrovské finanční náklady. Na jednotné legislativní úrovni navíc nelze reflektovat veškeré historické, kulturní a sociální faktory ovlivňující daňovou legislativu v členských státech. Členské státy cítí, zřejmě oprávněnou, potřebu prosazovat svá národní specifika a určité národní výjimky. Toto je pochopitelné zejména z pohledu jednotlivých států, z pohledu EU je však naopak nejvíce preferována jednotnost a nelze tedy předpokládat vývoj, který by umožňoval velké množství výjimek. Ono by takové zavedení výjimek bylo i prakticky velmi náročné, pakliže by byly daně spravovány jednotně na unijní úrovni, přičemž by existovala spousta národních výjimek, vedlo by to velkému omezení efektivity systému správy daně. Masivní centralizací navíc může dojít k potlačení vnitřní konkurence a utlumení trhu práce, což by mohlo vést ke zpomalení ekonomiky. Současnou situaci v EU považuji za poněkud patovou, byť jsem přesvědčena, že EU jako subjekt bude udržena. Na jednu stranu bude určitá skupina států intervenovat o zachování a další integraci EU, na druhé straně se z pochopitelných důvodů budou určité státy vzpírat větší centralizaci svých rozpočtů a sjednocování daňových systémů.

Závěr

V úvodu své práce jsem si vytyčila několik zásadních cílů, jichž jsem se pokusila v předcházejících pěti kapitolách dosáhnout. Prostřednictvím této práce předkládám systematické zpracování DPH a DP z pohledu tří různých kategorií, na nichž jsem demonstrovala společné rysy zdánlivě nesouvisejících institutů. Domnívám se, že postavení DPH a DP je v systému českých veřejných financí zcela zásadní a jejich funkce je nezastupitelná. Lze předpokládat, že se takové postavení bude v budoucnu utvrzovat a jejich význam nebude zanedbatelný. Ačkoliv se jedná o dva odlišené daňové instituty, mají společné postavení ve veřejných financích, kdy jsou jeho nejvydatnějšími příjmovými složkami. V souvislosti s tímto postavením ve veřejných financích a současným stavem finanční krize se oba tyto instituty, jak DPH, tak DP, staly jedním z nástrojů řešení tohoto stavu. Dle mého názoru však takovým jednáním zákonodárce dochází k ad hoc legislativním změnám daňových sazeb. Takové řešení je krátkodobé a neřeší skutečnou podstatu problému. Zákonodárce nezkoumá, proč tu příjmy chybí, kde jsou nedostatky, které způsobují takový stav, ba naopak, snaží se pouze zmírnit projevy těchto nedostatků opatřeními, která vůbec nesouvisí s příčinami problému. Tím dochází k celkové nerovnováze, nemluvě o negativním vlivu na veřejné mínění. DPH a DP jsou v současné době manipulovány četnými legislativními změnami, přičemž se zcela pozapomnělo na funkci a principy daní, včetně funkce daňové legislativy. Současným stavem dochází k nerovnováze jednotlivých principů a může to vést k nežádoucím reakcím daňových subjektů (útěk do daňových rájů, trestná činnost v podobě daňových úniků). Zásadní problém tedy tkví v tom, že se nezkoumají pravé příčiny negativního stavu veřejných financí, jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, řeší se pouze průvodní jevy problému.

Dalším rysem, který mají DPH a DP v různé míře společný, je harmonizace s předpisy EU. Nahlížíme-li na DPH a DP optikou harmonizace, nacházíme specifické podobnosti. Proces harmonizace se v současné době týká zejména oblasti nepřímých daní, tedy DPH, což je logické, protože svou povahou umožňuje snazší harmonizační postup. Nicméně i u DP lze v budoucnu předpokládat harmonizační vývoj. První signály tohoto trendu se projevují již v oblasti zdaňování korporací, lze se tedy domnívat, že tento vývoj nemine oblast příjmů FO. Vždyť dokonalou harmonizací DP FO v regionu EU dosáhne unie stavu, kdy nebudou mít daňové subjekty tak snadnou možnost přesunu do zemí s výhodnějším zdaněním a to je jistě jeden z cílů evropské legislativy *de lege ferenda*. V této práci jsem tedy, mimo jiné, poukázala na fakt, že prostřednictvím těchto institutů dochází ke sblížování právních řádů a bližší svázanosti členských států s EU. Je pravda, že oblast daní z příjmů, zejména daně z příjmů FO, je pro každý

členský stát velmi citlivou záležitostí a pokud dojde k harmonizaci této oblasti, bude to další krok vzhůru na pyramidě komunitarizace a sjednocování. Díky této specifické podobnosti DPH a DP lze tedy sledovat postup sbližování a koordinace na poli EU, přičemž obě daně jsou jakýmsi indikátorem integračního stavu, a to jak stavu současného, tak budoucího.

Poslední oblast, v níž jsem našla vzájemné podobnosti, je v rámci legislativy. Ohledně společných znaků v legislativě jsem uvedla změnu, která nabyla účinnosti od ledna 2013, kdy se změnilo rozpočtové určení daní. Ačkoliv se jedná o odlišné instituty, v budoucnu de lege ferenda dojde k vytvoření JIM a tím budou, nově, obě daně inkasovány na jednom místě, stejným orgánem státní správy. Lze tedy poukázat na společný rys v tom, že tyto daně čeká společný vývoj na poli správy daní, zlepšení administrativy a zjednodušení právní úpravy. V blízké budoucnosti tedy zřejmě nastane situace, kdy dosud odděleně inkasované daně budou odváděny jednomu společnému správci daně.

Věřím, že se mi v této diplomové práci podařilo vystihnout a popsat vše, co bylo v úvodu zamýšleno. Doufám, že otázky a problematika zmíněná v úvodu byla v textu práce dostatečně osvětlena a přináší zajímavý pohled na vybrané téma. Zajisté by toto téma mohlo být zpracováno mnohem podrobněji a v ještě širší perspektivě, tuto možnost však ponechám budoucímu bádání, které si toto téma zajisté zaslouží.

Seznam použitých zdrojů

Zdroje knižní

- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 576 s.
- DVOŘÁK, Pavel. *Věřejné finance, fiskální nerovnováha a finanční krize*. Praha: C. H. Beck, 2008. 343 s.
- ENGLIŠ, Karel. *Malá finanční věda*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství Fr. Borový, 1946. 326 s.
- ENGLIŠ, Karel. *Podstata nynější krise státních financí*. Zvláštní otisk Obzoru Národohospodářského, ročník XXXVII., číslo 11. Praha, 1932. 37 s.
- FOSTER, John Bellamy, MAGDOFF, Fred. *Velká finanční krize: příčiny a následky*. 1. vydání. Všeň: Grimmus, 2009. 160 s.
- GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2009. 335 s.
- HAMERNÍKOVÁ, Bojka a kol. *Věřejné finance*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 340 s.
- JANOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s.
- LAJTKEPOVÁ, Eva. *Věřejné finance*. 2. aktualizované vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2009. 160 s.
- LINDNER, Johannes. *Conflict and Change in EU Budgetary Politics*. Oxon: Routledge, 2006. 265 s.
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2012: Úplná znění k 1. 1. 2012*. 21. vydání. Praha: GRADA Publishing a.s., 2012. 264 s.
- MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 381 s.
- PAPOUŠKOVÁ, Zdenka a kol. *Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize*. 1. vydání. Olomouc: Vydavatelství Univerzity Palackého, 2010. 195 s.
- PEKOVÁ, Jitka. *Věřejné finance: teorie a praxe v ČR*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 644s.
- RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Doplněk, 2008. 509 s.

ŠPÍRKOVÁ, Taťána a kol. *Tendence daňového a celního práva v 21. století*. 1. vydání. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2011. 106 s.

VENCOVSKÝ, František. Byla to krize měnová, deflační. In LOUŽEK, Marek (eds). *Velká deprese: Sborník textů*. Praha: Centrum pro ekonomiku a politiku, 2004, s. 45-52.

Zdroje časopisecké

TOMÁŠEK, Michal. Fiskální pakt a centralizace rozpočtové politiky EU. *Právní rádce*, 2012, č. 4, s. 40-43.

International Monetary Fund. Financial Crisis, Causes and Indicators of Vulnerability. *World economic outlook, May 1998*, p. 74-97.

Právní předpisy

- Nařízení Rady 2137/85 ze dne 25. července 1985, o evropském hospodářském zájmovém sdružení
- Nařízení Rady 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty
- Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému DPH
- Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb
- Směrnice Rady 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států
- Smlouva o stabilitě, koordinaci a správě v hospodářské a měnové unii
- Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 243/2000 Sb., rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zdroje internetové

- Ministerstvo financí České republiky. *Výsledky pokladního plnění státního rozpočtu ČR za rok 2011* [online]. mfcz.cz, 15. února 2012 [cit. 20. listopadu 2012]. Dostupné na http://www.mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/tiskove_zpravy_68053.html?year=2012.
- Česká daňová správa. Údaje z výběru daní [online]. cds.mfcz.cz, 16. února 2012 [cit. 19. prosince 2012]. Dostupné na <http://cds.mfcz.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>.
- Impôt sur le revenu (francouzské stránky věnující se daňové problematice). La fiscalité dans le projet socialiste [online]. impotsurlerevenu.org, [cit. 19. února 2013]. Dostupné na <http://impotsurlerevenu.org/nouveautes-impots-2012/655-la-fiscalite-dans-le-projet-socialiste.php>.
- Vláda ČR. Národní protikrizový plán [online]. vlada.cz, [cit. 21. února 2013]. Dostupné na <http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/predstavujeme/narodni-protikrizovy-plan.pdf>.
- Evropa. Přehledy právních předpisů EU. Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností [online]. europa.eu, 3. dubna 2007 [cit. 24. února 2013]. Dostupné na http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126037_cs.htm.
- European Commission. Taxation and Customs Union. Common Tax Base [online]. ec.europa.eu, 21. února 2013 [cit. 26. února 2013]. Dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm#ccctb.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou daně z přidané hodnoty, daně z příjmu a jejich postavením ve veřejných financích. Cílem práce je dokázat že, i přes svou historii, povahu a systém, mají tyto dva daňoví zástupci něco společného. Tyto společné znaky budou prokázány v souvislosti s veřejnými financemi, prostředím finanční krize a s procesem harmonizace. Práce si neklade za cíl pouze popsat zmíněné instituty a stroze uvést pár společných znaků, naopak se snaží pozastavit se v určitých bodech a podrobněji rozvést specifickou podobnost.

Abstract

This thesis deals with the Value Added Tax, Income Tax and their position in the public finance. The aim of the thesis is to prove that despite its history, nature and tax system, these two tax representatives have something in common. These common features will be demonstrated in the context of public finance, the environment of the financial crisis and the process of harmonization. The thesis neither only attempts to describe these two taxes nor only mentions some of their common features. The real aim of the thesis is to chose specific points of the thesis, elaborate them more precisely and prove similarity of the taxes.

Seznam klíčových slov/Keywords

daň z příjmu, daň z přidané hodnoty, veřejné finance, krize, harmonizace, přímé daně, nepřímé daně, EU

income tax, value added tax, public finance, crisis, process of harmonization, direct taxes, indirect taxes, EU

Seznam příloh

Příloha č. 1- Inkaso příjmů vybrané státem na DPH za období od 1993 do 2011⁴⁷

Příloha č. 2 - Inkaso příjmů FO podávajících daňové přiznání od 1993 do 2011⁴⁸

Příloha č. 3 - Inkaso příjmů FO ze závislé činnosti za období od 1993 do 2011⁴⁹

Příloha č. 4 - Inkaso příjmů z daně z příjmů PO za období od 1993 do 2011⁵⁰

Příloha č. 5 – Rozpočtové určení daní v letech 2013 – 2015⁵¹

⁴⁷ Údaje o výběru daní, Česká daňová správa, dostupné na:

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>

⁴⁸ Údaje o výběru daní, Česká daňová správa, dostupné na:

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>

⁴⁹ Údaje o výběru daní, Česká daňová správa, dostupné na:

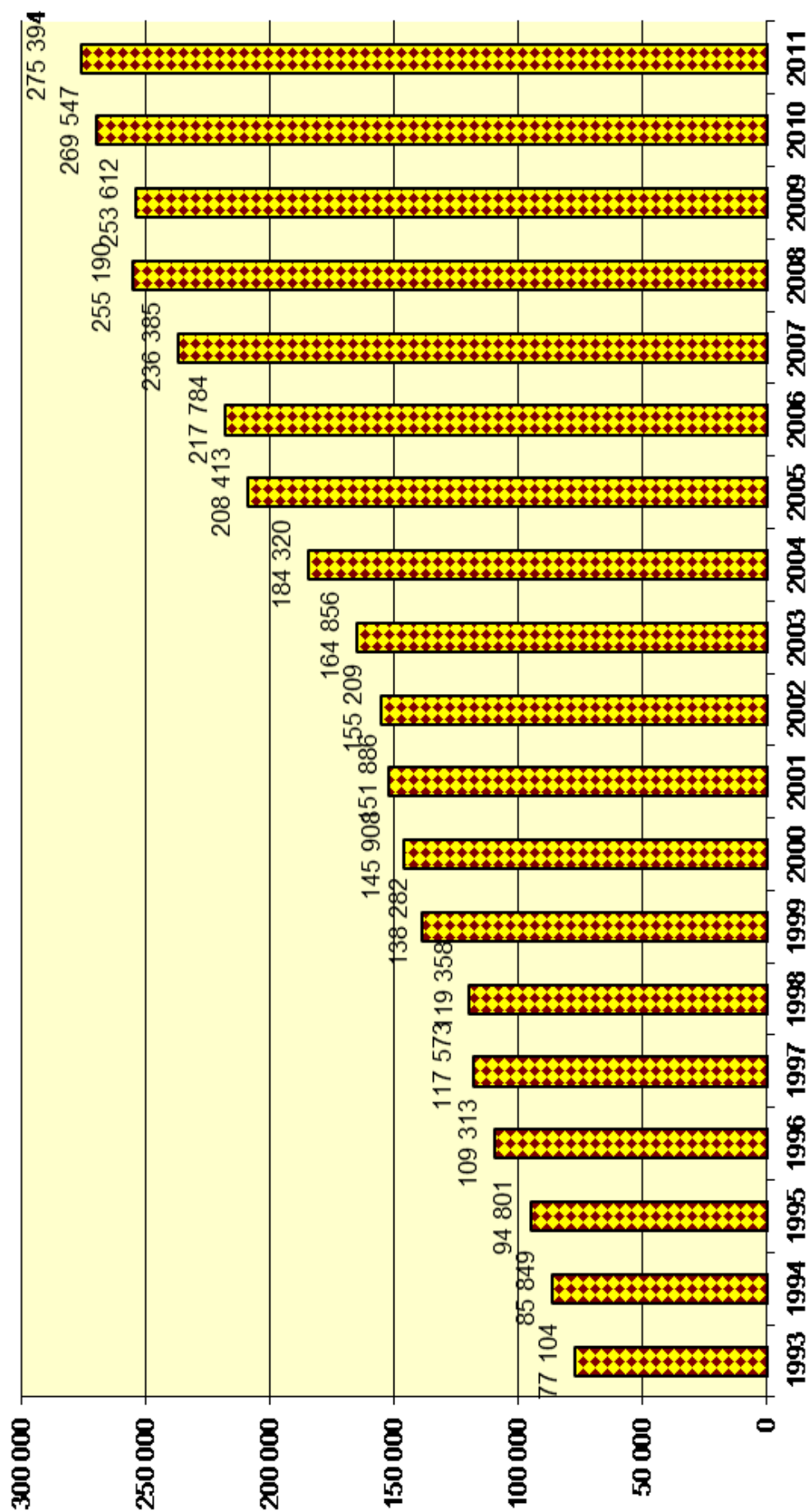
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>

⁵⁰ Údaje o výběru daní, Česká daňová správa, dostupné na:

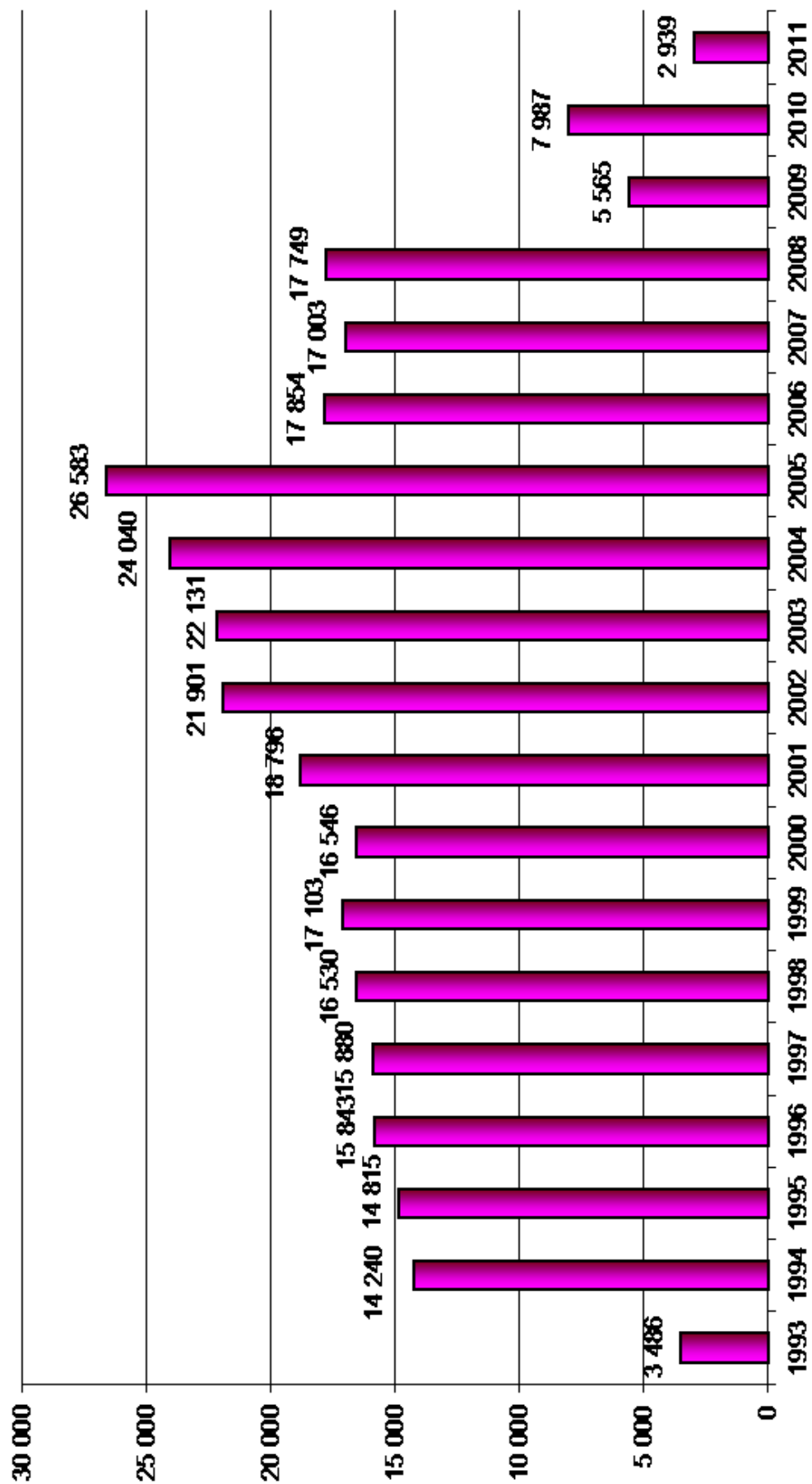
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>

⁵¹ Příloha 5 zdroj http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Schema_RUD_2013-2015.pdf

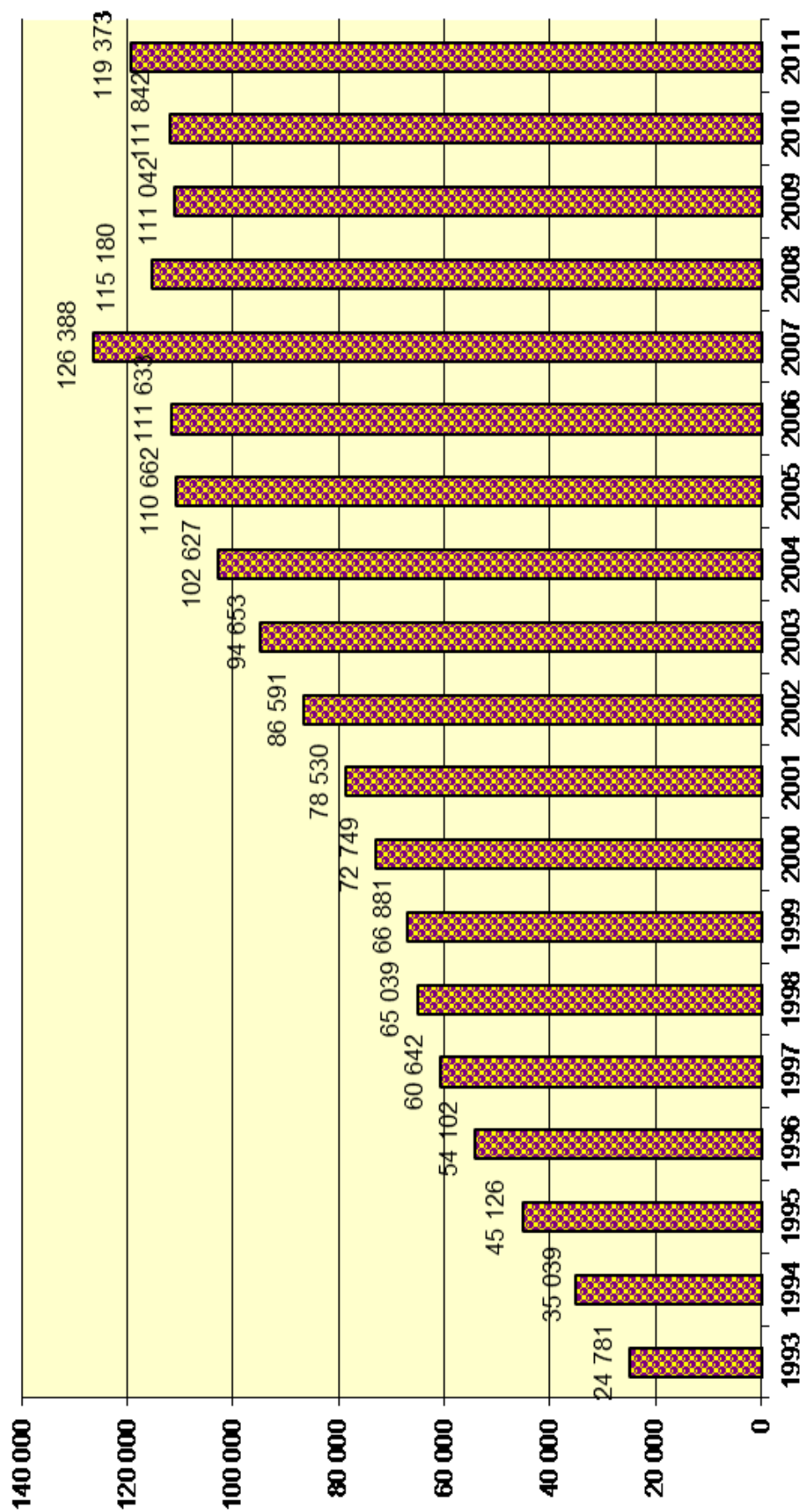
**Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty
v letech 1993 až 2011 v mil. Kč**



**Přehled vývoje inkasa daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání
v letech 1993 až 2011 v mil. Kč**



**Přehled vývoje inkasa daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
v letech 1993 až 2011 v mil. Kč**



**Přehled vývoje inkasa daně z příjmů právnických osob
v letech 1993 až 2011 v mil. Kč**

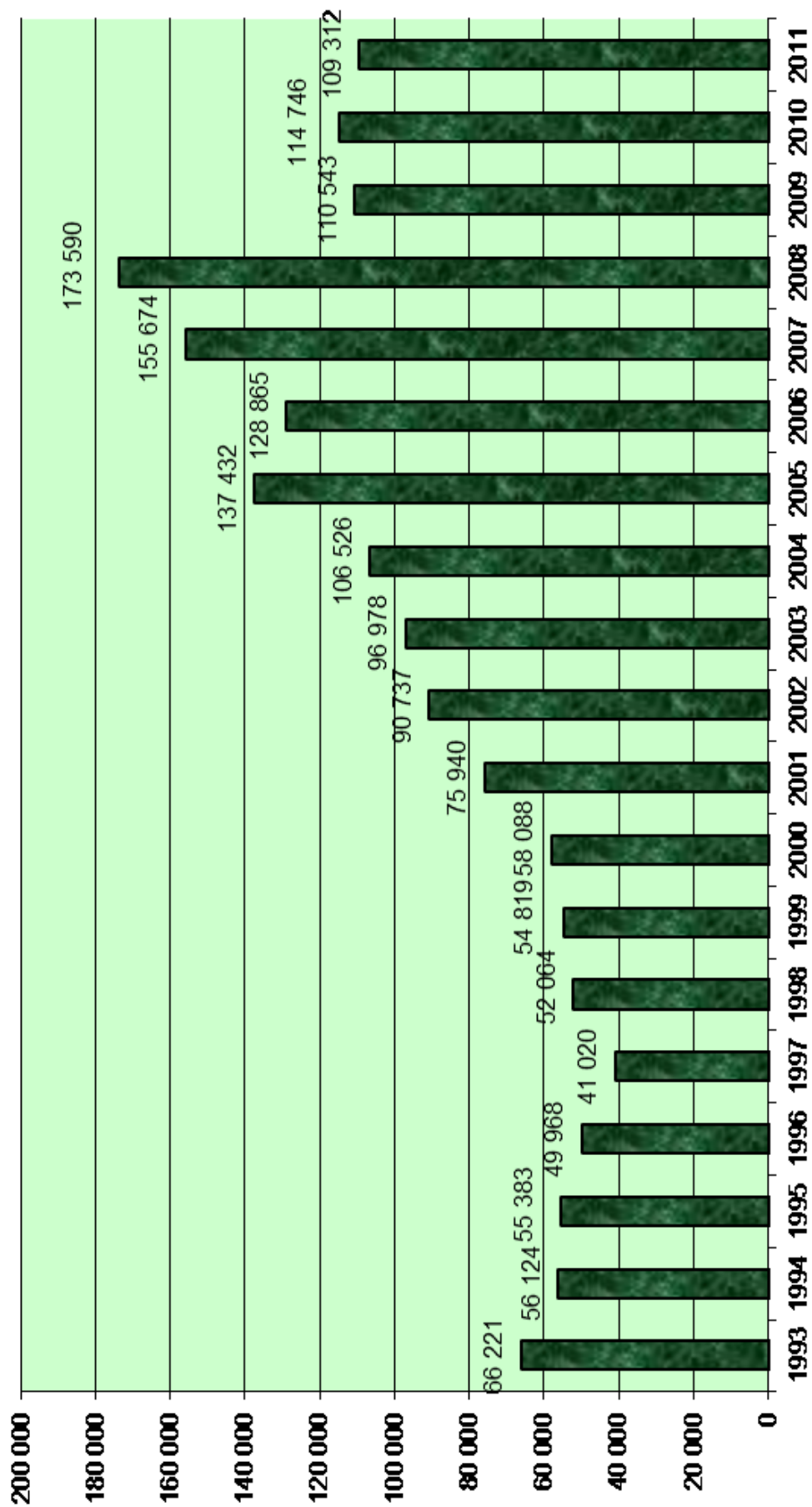
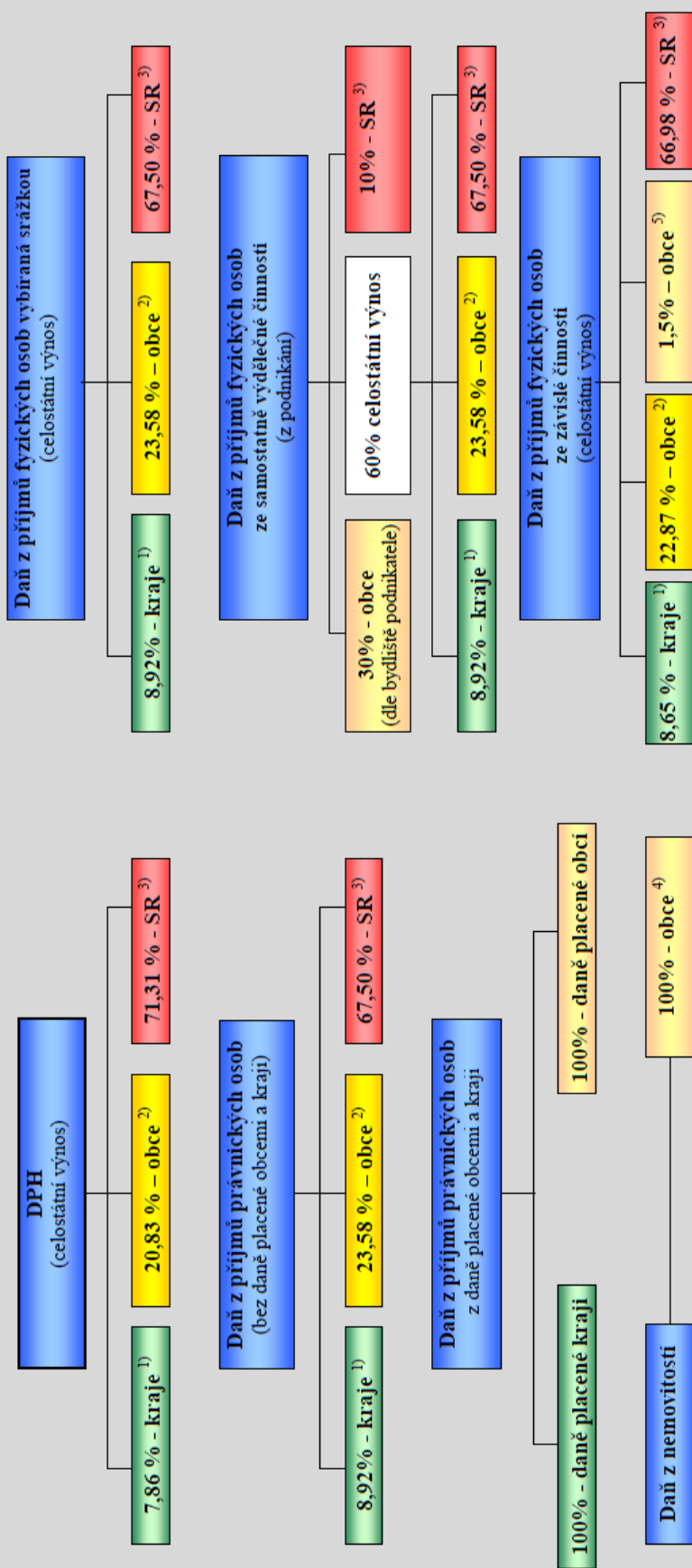


Schéma rozdělení rozpočtového určení daní v letech 2013 až 2015 (bez SFDI, poplatků a pokut)



Vysvětlivky:

1) Každý kraj se na procentní část celostátního hrubého výnosu daně podílí procentem stanoveným v příloze č. 1 zákona č. 243/2000 Sb., o RUD, v platném znění

2) Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě:
 1. kritéria výměry katastrálních území obce (3 %)
 2. prostého počtu obyvatel v obci (10 %)
 3. násobků postupných přechodů (80 %)
 4. počet dětí a žáků navštěvujících školu zřizovanou obcí (7 %)

3) Příjmy státního rozpočtu

4) Výnos daně z nemovitosti; příjemcem je ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází.
 5) Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě počtu zaměstnanců s místem výkonu práce v obci.