

Univerzita Karlova v Praze

Fakulta sociálních věd

Institut ekonomických studií

Diplomová práce

2010

Vendula Blažková

Univerzita Karlova v Praze

Fakulta sociálních věd

Institut ekonomických studií

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Efektivita české daňové správy v porovnání s EU

Vypracovala: Bc. Vendula Blažková

Vedoucí: PhDr. Petr Teplý, Ph.D.

Akademický rok: 2009/2010

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně a použila pouze uvedené prameny a literaturu.

V Praze dne 30. července 2010

—

Vendula Blažková

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala panu PhDr. Petrovi Teplému, Ph.D. za rady a připomínky, které mi pomohly při psaní této práce. Dále děkuji panu Ing. Jiřímu Nekovářovi a JUDr. Aleně Kohoutkové za cenné rady při sběru dat a materiálů a samozřejmě všem svým blízkým za podporu a trpělivost během svého studia.

Abstrakt

Ačkoliv jsou daňové systémy a jejich nastavení častým předmětem analýz a diskusí, procesní a institucionální zajištění správy daní, které je pro naplnění státního rozpočtu neméně důležité, bývá opomíjeno. Tato práce se proto zaměřuje na efektivitu české správy daní jak z pohledu její právní regulace, tak z pohledu orgánů státní správy a jejich nastavení. Cílem práce je zjistit, která odvětví české daňové správy jsou v porovnání s vybranými zeměmi EU efektivní a kde ještě existuje potenciál pro zefektivnění. Po zhodnocení současné právní úpravy byly jako základní ukazatel pro tuto analýzu použity inkasní náklady, tedy náklady daňové správy na výběr 100 jednotek příjmů. Pohyb tohoto ukazatele byl následně vysvětlován pomocí dílčích ukazatelů v rámci dílčích částí daňového řízení. I když použití uvedeného ukazatele vykazuje jisté rezervy ve vypovídající schopnosti, závěry, které byly učiněny víceméně odpovídají závěrům získaným analýzou složitosti daňového systému z pohledu daňového subjektu. Pro Českou republiku závěry znamenají především existenci velkého potenciálu k zefektivnění n poli vymáhání daňových nedoplatků a řízení o opravných prostředcích. Pokud ovšem bude Česká republika pokračovat v trendu, který se současně probíhající reformou daňového systému nastoupila, dají se očekávat pozitivní výsledky i v těchto oblastech.

Abstract

The tax systems analysis is quite common nowadays. Though, the tax administration and its institutional background stay in the back of our interests. Anyway, it is as important for the state budget revenues as the tax rates and objects of the tax are. Therefore, this paper focuses on the effectiveness of Czech tax administration with respect to its regulations and the regarding institutions and their organization as well. The purpose of this paper is to determine which of the Czech administration parts are effective in comparison with other EU member states and which still show potential for improvement. After the current Czech tax administration regulation was evaluated the indicator "cost of collection" was chosen. The movement in this indicator was explained by another variables corresponding to the appropriate phase of the tax administration. Although the accuracy of chosen indicator showed certain level of imperfections the accepted conclusions are in harmony with the conclusions made by the assessment using cost of compliance method. According to the conclusions, for Czech Republic there is big potential in debt enforcement improvement and in its performance concerning tax disputes. In case Czech Republic follows the positive trend established by the current complex tax reform we can await improvements even in these fields.

OBSAH

Seznam schémat, grafů a tabulek	3
Seznam zkratk.....	5
Úvod	7
Kapitola I. Kvalitativní analýza správy daní v České republice	10
I. 1. Právní prameny daňového procesu	10
I. 2. Správa daní a daňové řízení	12
I. 3. Územní finanční orgány	17
I. 4. Řízení přípravné	19
I. 5. Řízení vyměřovací.....	20
I. 6. Řádné opravné prostředky	23
I. 7. Mimořádné opravné prostředky	25
I. 8. Placení daní	29
I. 9. Vymáhací řízení	31
I. 10. Daňová kontrola	32
I. 11. Místní šetření.....	36
Kapitola II. Kvantitativní analýza správy daní v České republice	37
II. 1. Nákladovost české daňové správy	37
II. 2. Platové náklady a personalistika.....	38
II. 3. Elektronizace daňové správy	41
II. 4. Opravné prostředky.....	43
II. 5. Vymáhání daňových nedoplatků	48

II. 6. Úspěšnost daňových kontrol.....	51
Kapitola III. Analýza správy daní ve vybraných zemích Evropské unie a její srovnání s Českou republikou	56
III. 1. Nákladovost daňové správy.....	56
III. 2. Platové náklady a personalistika	57
III. 3. Elektronizace daňové správy	59
III. 4. Opravné prostředky	60
III. 5. Vymáhání daňových nedoplatků	60
III. 6. Úspěšnost daňových kontrol.....	62
III. 7. Inkasní náklady a jejich porovnatelnost na mezistátní úrovni	63
III. 8. Složitost daňového systému	64
Kapitola IV. Reforma daňového systému	67
IV. 1. Koncept reformy.....	67
IV. 2. Jedno inkasní místo	68
IV. 3. Daňový řád	71
Závěr	76
Použitá literatura	78
Prameny	79
Internetové zdroje	81
Teze diplomové práce.....	82

Seznam schémat, grafů a tabulek

Schéma č. 1:	Subsidiarita zákona o správě daní a poplatků.....	12
Schéma č. 2:	Účastníci daňového řízení.....	13
Schéma č. 3:	Správce daně	14
Schéma č. 4:	Územní finanční orgány.....	18
Schéma č. 5:	Průběh vybraných vyměřovacích řízení	22
Schéma č. 6:	Řádné opravné prostředky v jednotlivých fázích daňového řízení.....	23
Schéma č. 7:	Mimořádné opravné prostředky	26
Graf č. 1:	Výdaje ÚFO na 100 Kč příjmů v letech 2000 až 2009.....	37
Graf č. 2:	Počet daňových subjektů na 1 zaměstnance ÚFO v letech 2000 až 2009 ..	39
Graf č. 3:	Výdaje ÚFO na 1 zaměstnance v letech 2000 až 2009.....	40
Graf č. 4:	Počet elektronických podání na ÚFO v letech 2004 až 2009	42
Graf č. 5:	Vyhovění odvoláním proti rozhodnutím ÚFO v letech 2000 až 2009	45
Graf č. 6:	Úspěšnost odvolání proti rozhodnutím ÚFO v letech 2000 až 2009	45
Graf č. 9:	Podíl kumulativního objemu daňových nedoplatků na celkovém inkasu daní ÚFO v letech 2000 až 2009	49
Graf č. 10:	Vymáhání daňových nedoplatků ÚFO a jeho úspěšnost v letech 2000 až 2009	51
Graf č. 11:	Celková výše ÚFO doměřených daňových povinností připadajících na jednu daňovou kontrolu v letech 2000 až 2009	54
Graf č. 12:	Celková výše daňových povinností doměřených ÚFO na základě daňových kontrol v letech 2000 až 2009	55
Graf č. 13:	Výdaje správce daně vybraných zemí EU na 100 jednotek příjmů v příslušných měnách v letech 2004 až 2007	57
Graf č. 14:	Počet daňových subjektů registrovaných k DPH, DPFO a DPPO připadajících na jednoho zaměstnance správce daně vybraných zemí EU v roce 2007.	58
Graf č. 15:	Podíl kumulativního objemu daňových nedoplatků na celkovém inkasu daní vybraných zemí EU v letech 2005 až 2007	61
Graf č. 16:	Úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků správce daně vybraných zemí EU v roce 2007	62

Graf č. 17:	Poměr celkové výše doměřených daňových povinností vzhledem k celkovému daňovému inkasu vybraných zemí EU v roce 2007	63
Graf č. 18:	Složitost daňového systému ve vybraných zemích EU v roce 2008	65
Graf č. 19:	Výnosy ze specializace versus výnosy z rozsahu	70
Schéma č. 8:	Části daňového řízení podle daňového řádu	73

Seznam zkratek

ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
CZK	Česká koruna
ČR	Česká republika
DAP	Daňové přiznání
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ, daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EU	Evropská unie
EUR	Euro
FÚ	Finanční úřad
HUF	Maďarský forint
JIM	Jedno inkasní místo
LZPS, Listina	Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky
MC	Mezní náklady

MF	Ministerstvo financí
PLN	Polský zlotý
SD	Správce daně
SKK	Slovenská koruna
Ústava	Ústava České republiky
ÚFDŘ	Ústřední finanční a daňové ředitelství
ÚFO	Územní finanční orgány

ZSDP, zákon o správě daní a poplatků

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění
pozdějších předpisů

Úvod

Daně, ať už v jakékoliv podobě, se na našem území objevily už s prvními státními útvary. Jako nezbytný prvek existence státu potřebný pro financování jeho chodu byly na jednu stranu prostředkem zajišťujícím státu možnost plnit své funkce a poskytovat služby svým občanům, na druhou stranu se vždy jednalo o prvek, který jistým způsobem narušoval dokonalé tržní prostředí, a zátěž daněmi způsobená vždy poznamenávala bohatství občanů a jejich schopnost podnikat. Aby tato zátěž byla co nejsnesitelnější, je důležité správně nastavit daňový systém¹. Nastavení daňového systému, předmětu a míry zdanění je proto předmětem častých ekonomických studií. Neméně důležité ovšem je správně nastavit pravidla, podle kterých mají být daňové povinnosti plněny, což bývá v ekonomických studiích opomíjeno. Ta se totiž rozhodující mírou podílí na celkovém efektu zdanění na daňový subjekt a také na úspěchu výběru daní. Ne náhodou se v současnosti převážná většina daňových soudních sporů týká procesních práv a povinností a s nimi souvisejících pochybení. Proto se také tato práce zaměří na toto opomíjené téma a pokusí se o nový přístup k analýze daňové správy, a to metodologií na pomezí ekonomie a práva.

Už od dob Adama Smithe jsou na daňový proces kladeny základní požadavky. Daňová správa by měla postupovat dle zásady legality, právně průhledně a spravedlivě, měla by správně působit na makroekonomické agregáty a zároveň minimalizovat nežádoucí ekonomické chování jejich adresátů. Především se však vyžaduje, aby daňová správa byla efektivní, neměla by tedy například způsobovat nežádoucí alokaci zdrojů či negativně působit na trhu práce. Z institucionálního hlediska by navíc měly být minimalizovány administrativní náklady daňových poplatníků nezbytné pro splnění jejich daňové povinnosti a v neposlední řadě transakční náklady na správu daní.

Tato diplomová práce se věnuje především analýze právě správy daní, jejímu procesnímu a institucionálnímu zajištění a jejich efektivitě. Efektivita daňové správy nebo, jak je spíše používáno v zahraniční literatuře, daňové administrativy je těžko měřitelná veličina. Tato práce se pokusí o její vyhodnocení na takové úrovni, aby byla

¹ „Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají.“ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010*. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. s. 43.

nejen kvantifikovatelná, ale též srovnatelná na mezinárodní úrovni. Daňová administrativa je zkoumána především z hlediska státu, tudíž své nákladovosti. Pozornost je věnována momentům, ve kterých nejčastěji vznikají neefektivnosti, s vysvětlením jejich příčin a návrhem na možnost, jak se jim vyhnout. Zohledněna je vždy i druhá strana výběru daní, tedy strana daňových subjektů a jejich uživatelskému komfortu při plnění svých daňových povinností.

V první kapitole se diplomová práce konkrétně zaměří na kvalitativní analýzu obecných pravidel výběru daní. Institucionální zajištění výběru daní i jeho pravidla budou stručně popsány ve svých základních rysech. I teoretický úvod práce je však již doplněn o hodnotící soudy, je upozorněno na sporné momenty a úpravu, která například právě z důvodů sporů a neefektivností byla v nedávné době změněna. Tento fakt navozuje půdu pro plynulý přechod k druhé kapitole.

Kvantitativní analýza uvedená v druhé kapitole této práce je orientována na daně z příjmů, daně z přidané hodnoty, daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, jež jsou souhrnně nejvýznamnější složkou příjmové stránky státního rozpočtu a jejich výběr je institucionálně zajišťován soustavou územních finančních orgánů. Pro přehlednost práce je analýza provedena v kontextu jednotlivých fází daňového řízení v pořadí, v jakém k nim správce daně přistupuje a jak jsou také popsány v první kapitole. Většina uvedených dat tvoří časové řady, je tedy zkoumán vývoj veličin v čase a jeho případné trendy či skoky, které jsou vysvětlovány jak podmínkami vnějšími, tedy hospodářskými, tak vnitřními, tedy především legislativními. Jako rozhodující veličina ilustrující efektivitu daňové správy byla vybrána nákladovost daňové správy, dále jsou uvedeny faktory, jež by hodnotu tohoto ukazatele mohly nejvíce ovlivňovat, jako např. úspěšnost daňových kontrol, procentuální podíl vymožených daňových nedoplatků apod.² Vedle nákladů na správu sta vybraných korun na daních jsou zhodnoceny i možnosti zefektivnění daňové správy jak možností zvýšení příjmů státního rozpočtu, tak snížení prostředků vynaložených na vybrání těchto příjmů.

² Výběr ukazatelů byl inspirován přehledem ukazatelů výkonnosti daňové správy v *Koncepce vytvoření jednotného inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM)*, s. 38. (dostupná na www.mfcr.cz)

V souvislosti obdobných veličin jako v kapitole druhé, pouze upravených pro lepší srovnávací schopnost, je zkoumána efektivita daňových správ vybraných zemí EU. Teprve v kontextu různých výsledků daňových administrativ je totiž efektivitu možné posuzovat nejen absolutně, ale i vytvářet relativní hodnotící soudy. Na závěr druhé kapitoly jsou vybrané země porovnány i z pohledu daňových subjektů, kdy je zohledněna složitost daňového systému.

Případné zjištěné neefektivnosti jsou závěrem konfrontovány se současně probíhající reformou české daňové správy. Pozornost je, jak odpovídá celé struktuře práce, opět věnována nejprve institucionálnímu zajištění výběru daní ve formě Jednoho inkasního místa a následně zanedlouho účinnému procesnímu předpisu upravujícímu pravidla výběru daní – daňovému řádu.

Kapitola I. Kvalitativní analýza správy daní v České republice

I. 1. Právní prameny daňového procesu

Daně jsou jedním ze základních předpokladů pro zabezpečení fungování státu. Od dob, kdy se lidé dohodli na vytvoření státního útvaru, existovala potřeba zavést povinnost platit daň, ať už to bylo v jakékoliv formě a pro kohokoliv. Ačkoliv dnes již funkce daní není zdaleka jen fiskální a daně se postupem času staly multidimenzionálním nástrojem fiskální politiky státu, zůstává funkce naplnění státního rozpočtu funkcí primární. Aby se lidé nestávali černými pasažéry a nekonzumovali veřejné statky bez toho, že by na ně přispěli, musí existovat povinnost odvádět daň uložená všeobecně závazným předpisem. Při tvorbě těchto předpisů se projeví specifická, s jakou je sestavován rozpočet státu narozdíl od rozpočtu soukromých subjektů. Státní rozpočet totiž vychází z výdajové složky – nejprve se stanoví, na co budou v budoucnu potřeba finanční prostředky podle toho, jaké služby si občané přejí, aby stát poskytoval, teprve poté musí zákonodárce rozhodnout, jak potřebné finanční prostředky získat, tzn. co zdanit a jakým způsobem. Další a neméně důležitou rovinou rozhodování zákonodárce pak je, jak nastavit pravidla správy daní tak, aby byla co nejefektivnější. Způsob, jakým jsou daně spravovány, a složitost celého daňového systému a odvodu daně jako takového, mají na výši vybraných prostředků nemalý vliv. Právní normy proto musí být jednoznačné, aby byl minimalizován prostor pro vyhýbání se dani, srozumitelné, aby daňové subjekty byly schopny daň vůbec správně odvést, a pokud možno i jednoduché, aby nevznikaly zbytečné administrativní náklady. Takové požadavky by z hlediska efektivity splňovala jedna velká a jednoduchá daň. Proti těmto požadavkům však vystupuje druhé měřítko efektivity daňového systému, totiž minimalizace zásahů do tržních vztahů jako rozdílu mezi ztrátou užitku daňových subjektů a výnosem veřejných rozpočtů.³ Úkol zákonodárce při tvorbě daňové procesní normy je proto značně nelehký. Optimalizace musí být provedena tak, aby byl daňový subjekt co nejméně omezován a aby pociťoval co nejmenší zátěž, jež se odvíjí

³ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010*. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. s. 44.

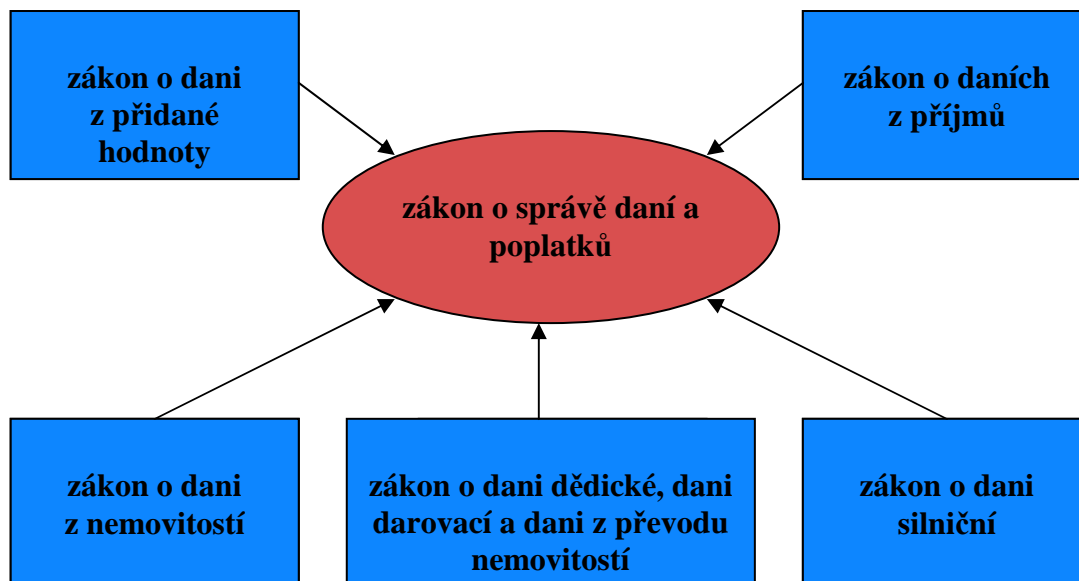
od množství procesních povinností a pohodlí při placení daní na jedné straně, na druhé straně musí být daně vybrány včas a ve správné výši.⁴

Právní úprava správy daní v České republice je částečně roztříštěna do množství zákonů, zabývajících se hmotnou úpravou jednotlivých daní. V těchto předpisech jsou ale upravena pouze speciální pravidla specifická pro tu kterou daň. Existuje však předpis, jenž je zasvěcen pouze správě daní jako takové, jsou v něm upraveny všechny základní instituty správy daní a zároveň je subsidiární ke všem hmotněprávním předpisům – použije se ve všech případech, kdy konkrétní hmotněprávní předpis ke konkrétní dani nestanoví něco jiného, tedy své specifické pravidlo výběru daní, které by pak mělo přednost. Tímto zákonem je zákon o správě daní a poplatků. Podle zákona o správě daní a poplatků se daně na území České republiky spravují od 1. ledna 1993, účinný bude tento zákon už jen několik málo měsíců – do 31. prosince 2010. Díky svému subsidiárnímu postavení plní zákon o správě daní a poplatků také sjednocující roli, jež je důležitá pro zachování kontinuity především ve spojení s častými novelizacemi daňového práva hmotného. Subsidiaritu daňového procesu ve spojení se zákony obsahující hmotněprávní úpravu jednotlivých daní, jež spravují územní finanční orgány, znázorňuje Schéma č. 1.

Z hlediska účelu této práce budu proto při kvalitativní analýze správy daní v České republice vycházet především ze zákona o správě daní a poplatků a dále pak ze zákona o územních finančních orgánech, jenž je zákonem upravujícím institucionální zajištění správy těch daní, na které bude zaměřena kvantitativní část této práce.

⁴ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010*. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. s. 61.

Schéma č. 1: Subsidiarita zákona o správě daní a poplatků



(Zdroj: Vlastní úvaha inspirovaná KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. S. 7.)

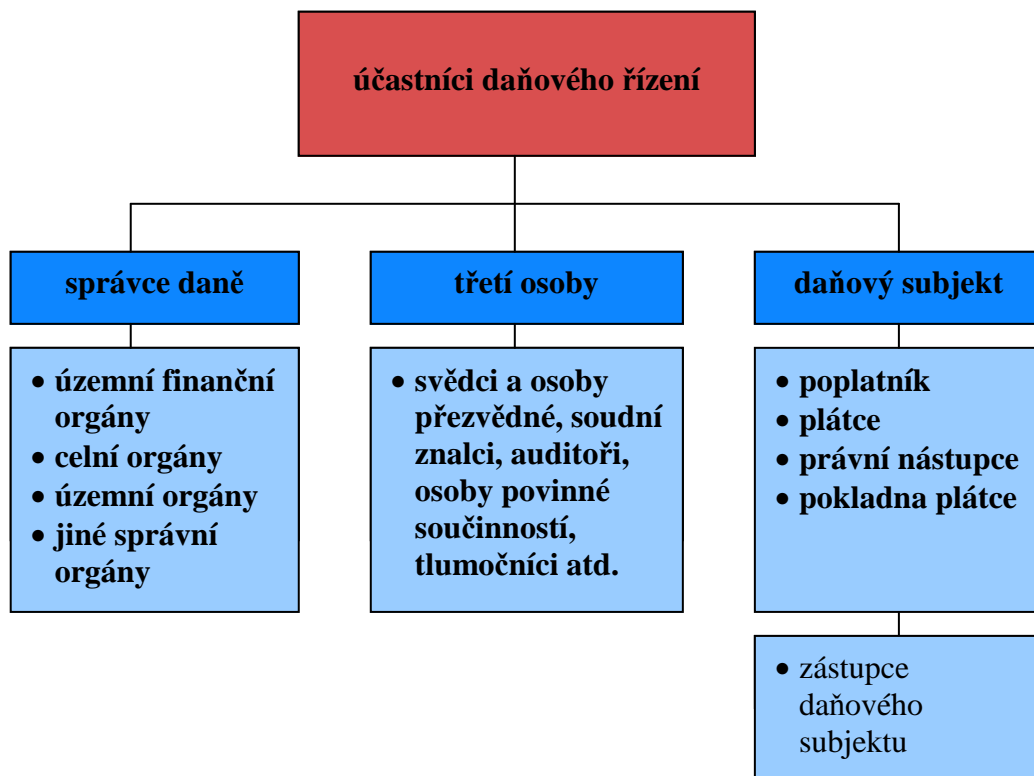
I. 2. Správa daní a daňové řízení

Správa daní upravuje pravidla jednání jednotlivých subjektů v průběhu řízení o daních, vymezuje jejich práva a povinnosti.

(VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010*. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. s. 61.)

Jednotlivé subjekty v průběhu řízení o daních je možno vymežit do dvou základních skupin – protistran. Na straně veřejné moci jsou to správní orgány, tedy orgány spravující, na straně druhé jsou to daňové subjekty jako subjekty spravované. Mimo základních protistran zákon o správě daní a poplatků ukládá určité povinnosti a zakládá určitá práva i pro tzv. třetí osoby. Souhrnně se pak daňové subjekty, správce daně i třetí osoby nazývají účastníci daňového řízení. Jejich přehled ilustruje Schéma č. 2.

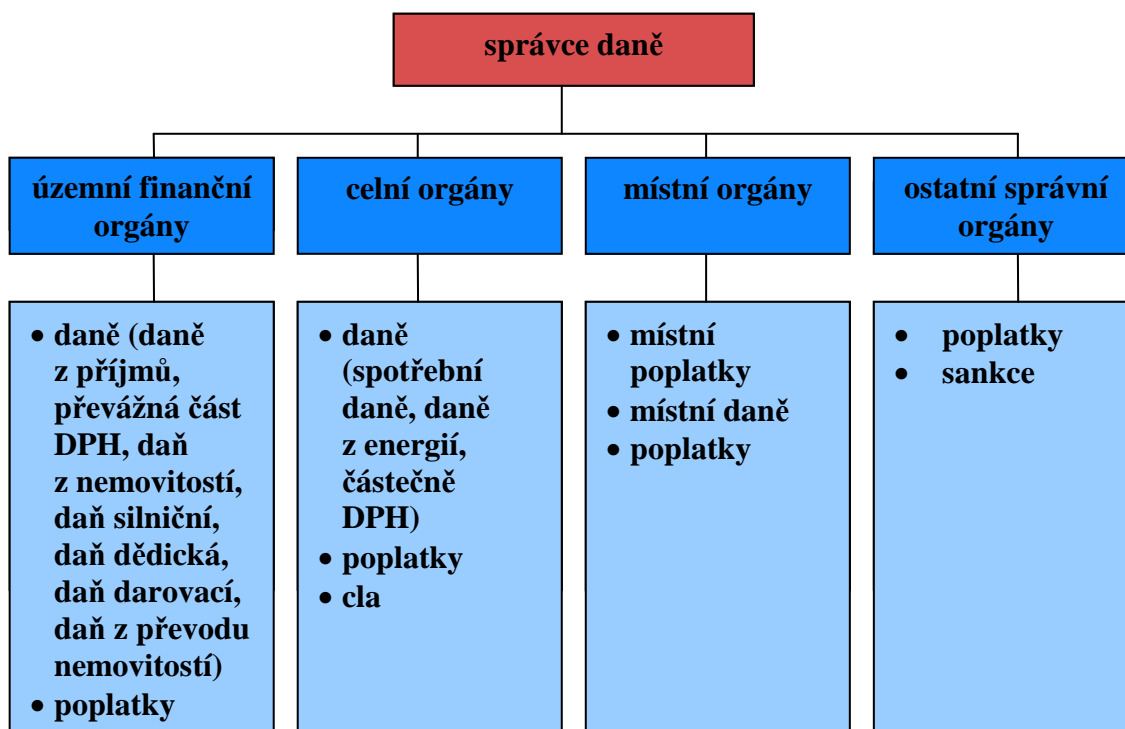
Schéma č. 2: Účastníci daňového řízení



(Zdroj: VANČUROVÁ, A.: *Daňová správa v ČR*. 1.vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2000. S. 12.)

Institucemi, jež jsou správou daní pověřeny, jsou dle ustanovení § 1 odst. 3 ZSDP tzv. správci daně, tedy územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány územních samosprávných celků věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní. Přehled orgánů veřejné moci zajišťujících správu daní znázorňuje Schéma č. 3. Jak již bylo uvedeno v úvodu, účelem této práce je analyzovat činnost územních finančních orgánů jako orgánů veřejné moci, jež mají za úkol obstarat největší příjmovou složku státního rozpočtu. Tato specifikace správce daně se projeví především v kvantitativní analýze. Územním finančním orgánům bude podrobněji věnována následující podkapitola.

Schéma č. 3: Správce daně



(Zdroj: VANČUROVÁ, A. *Daňová správa v ČR*. 1.vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2000. S. 13.)

Po vymezení pojmu správce daně jako spravujícího je potřeba vymežit i druhou stranu daňové správy, totiž spravovaného. V českém právním řádu se v tomto smyslu používají tři základní pojmy, se kterými přijde do styku každý občan, fyzická i právnická osoba. Jsou to pojmy „daňový subjekt“, „poplatník“ a „plátce daně“.

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

(2) Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.

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

(ustanovení § 6 ZSDP)

Daňový subjekt je tedy nejobecnější pojem, pojmy poplatník i plátce daně se pod něj dají podřadit podle toho, zda se jedná o osobu, jejíž majetek je přímo daňovou povinností zatížen, nebo o osobu, která je ze zákona povinna daň do veřejného rozpočtu odvést. Z hlediska úspory transakčních nákladů a zároveň využití úspor z rozsahu bývá v některých případech daň vybírána sražením příslušné částky u zdroje, tedy u plátce daně, i když je osoba poplatníka známa.

Vymezení pojmu daňový subjekt je zvláště důležité v tom smyslu, že je to právě daňový subjekt jako lid, kdo je ve střetu s veřejnou mocí vykonávanou správci daně dle čl. 2 odst. 1 Ústavy zdrojem veškeré státní moci. Pravidla výběru daní musí být proto vždy vysvětlována natolik přiměřeně, aby nebyl prosazován fiskální zájem státu nad zájmem na zachování práv a svobod občanů. Potřeba financování běhu státního aparátu a veřejných statků by totiž bez konstituování státní moci od lidu, bez jeho určitého konsensu, vůbec nevznikla. Tento fakt pak odráží i ustanovení čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy, jež jsou prakticky duplicitně obsažena i v čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny, dle kterých každý občan může činit vše, co není právní normou zakázáno, ale veřejná moc a její orgány mohou činit jen to, co zákon výslovně stanoví. Koneckonců jsou to daňové subjekty, které jsou nadány základními lidskými právy a svobodami, nikoliv orgány veřejné správy. Správci daně se tak při výběru daní potýkají se střetem dvou zájmů. Prvním z nich je zájem na zajištění vybraní finančních prostředků na chod státu. V souladu s tímto cílem je formulován i účel správy daní jako správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. V tomto ohledu stát vystupuje vrchnostensky a disponuje i příslušným aparátem s uzákoněnými oprávněními a jim odpovídajícími povinnostmi daňových subjektů. Protichůdným zájmem je zájem daňových subjektů na ochranu vlastnictví. Dle čl. 11 odst. 5 Listiny může být do práva na majetek jako základního lidského práva zasahováno pouze na základě zákona, proto i daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Všechny výše uvedené skutečnosti kladou velký důraz na profesionální a bezchybný přístup správců daně. Jejich znalosti zákonů musí být natolik dobré, aby byly minimalizovány ztráty způsobené například možným uplatněním náhrady škody daňovému subjektu způsobené orgánem veřejné moci.

Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

(ustanovení § 1 odst. 2 ZSDP)

Dalším specifikem správy daní je koncepce, která byla přijata z praktického a ekonomického důvodu. Touto koncepcí je tzv. povinnost tvrzení daňového subjektu a s ní spojená povinnost důkazní. Daňový subjekt je ten, kdo nejlépe zná všechny informace o svém podnikání, proto je to on, který sám musí na základě své znalosti svou daňovou povinnost tvrdit v daňovém přiznání. Je to také daňový subjekt, který musí tvrzené skutečnosti umět v případě pochybností správce daně prokázat. Na správci daně poté je, aby tyto skutečnosti prověřil a tvrzení daňového subjektu zkontroloval. Jisté neefektivnosti se projeví tím, že kontroly jsou prováděny na namátkovém principu. S narůstajícím počtem daňových subjektů totiž historicky nebylo možné provádět kontrolu placení daní auditorským způsobem. Další povinností daňového subjektu, která logicky souvisí s předchozími dvěma, je povinnost daň zaplatit. Neefektivnosti mohou ze strany daňové administrativy vzniknout neschopností toto zaplacení vymocit. Výsledkem je stav, kdy budou vždy existovat daňové úniky a neuhrazené nedoplatky. Úkolem daňové administrativy je, aby byly tyto nežádoucí případy minimalizovány.

Předmětem kvalitativní analýzy této práce bude především daňové řízení. To je zákonem o správě daní a poplatků definováno kruhem jako „řízení o daních“. Někteří autoři uvádí definici daňového řízení následovně: „*právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů*“⁵. Jiní definují daňové řízení jako „*ZSDP upravený postup správců daně, daňových subjektů a třetích osob, který směřuje k vydávání individuálních správních aktů, k jejich případnému přezkoumání, popř. k jejich nucenému výkonu*“⁶ a navíc „*pouze jediné řízení, které se vztahuje ke konkrétnímu zdaňovacímu období*

⁵ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. A KOL. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 256.

⁶ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2009, s. 24.

*a ke konkrétní dani*⁷. Daňové řízení bývá chápáno v užším pojetí jako jednotlivá dílčí řízení upravená jednotlivými částmi zákona o správě daní a poplatků, nebo v širším pojetí jako jediné řízení, v jehož rámci pak probíhají ona jednotlivá dílčí řízení. Druhý přístup z obou jsem zvolila i pro účely této práce.

V následujících podkapitolách se budu věnovat základním institutům české daňové správy, jejichž efektivnost pak budu analyzovat v třetí kapitole této práce. Nejprve se zaměřím na úpravu systému územních finančních orgánů, jež představují českou daňovou správu v institucionalizované podobě. Dále budu postupovat dle jednotlivých dílčích řízení tak, jak postupuje daňové řízení jako celek – od řízení přípravného, přes řízení vyměřovací a placení daní až k řízení vymáhacímu. Zvýšenou pozornost budu věnovat řádným, mimořádným opravným prostředkům a daňové kontrole jakožto nejvýznamnějším institutům z hlediska dopadů, především ekonomických, jak na daňový subjekt, tak na daňovou správu.

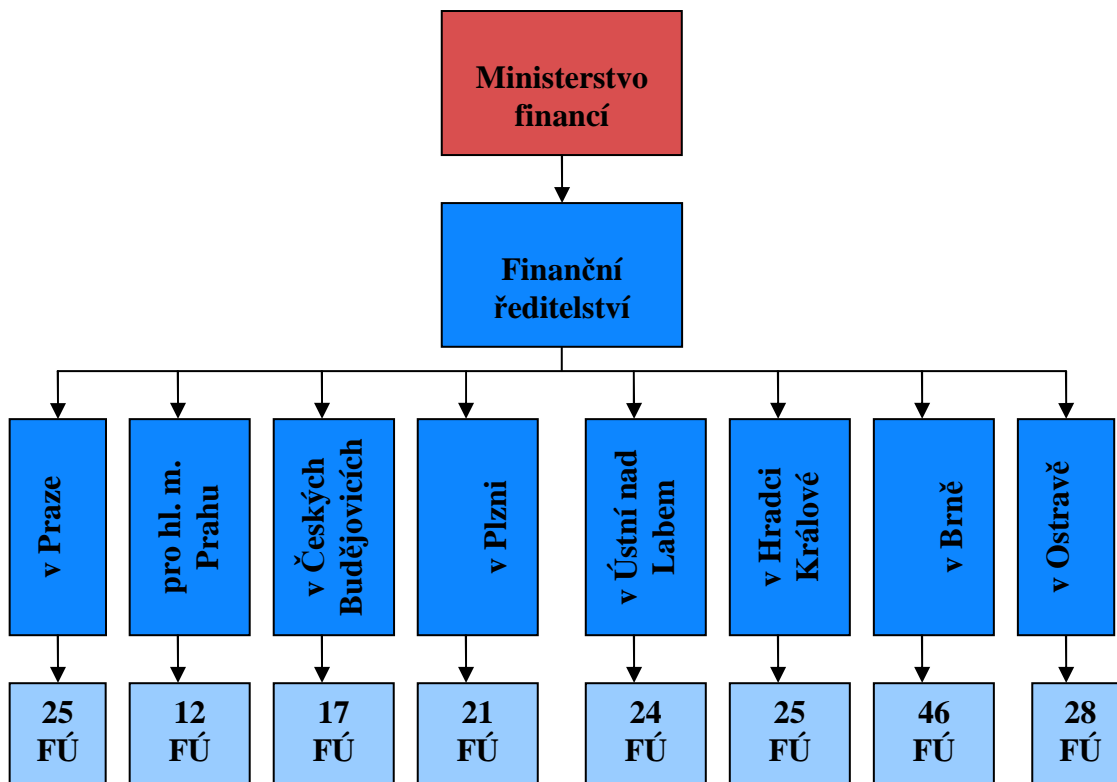
I. 3. Územní finanční orgány

Jak již bylo uvedeno výše, daňovou administrativou je pověřen správce daně, z nichž nejvýznamnějším správcem daně z hlediska příjmů státního rozpočtu je systém územních finančních orgánů. Zákon o správě daní a poplatků stanoví ve svém § 4 odst. 1 obecně místní příslušnost správce daně u právnické osoby podle místa jejího sídla v České republice a u fyzické osoby podle bydliště v České republice, jinak dle místa, kde se převážně zdržuje, přičemž zvláštní zákony mohou k různým daním stanovit místní příslušnost odlišně. Jelikož se systém územních finančních orgánů bohužel přesně neshoduje s dnešním samosprávním členěním státu, je při zjišťování místně příslušného správce daně nutné postupovat dle zákona o územních finančních orgánech.

Soustavu územních finančních orgánů tvoří dle zákona o územních finančních orgánech finanční úřady a finanční ředitelství. Celou soustavu zastřešuje Ministerstvo financí jako ústřední orgán státní správy. Schéma č. 4 znázorňuje jak systém územních finančních orgánů, tak jejich aktuální přesný počet na jednotlivých úrovních.

⁷ DRÁB, O., TRUBAČ, O., ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2006, s. 28.

Schéma č. 4: Územní finanční orgány



(Zdroj: Vlastní analýza zákona o územních finančních orgánech.)

Na našem území působí 8 finančních ředitelství a 198 finančních úřadů, což považují vzhledem k rozloze České republiky za přemrštěný počet způsobující zbytečné náklady na daňovou administrativu. Počty finančních úřadů řízené jednotlivými finančními ředitelstvími se navíc v některých případech značně vychylují. Souhlasím sice s nízkým počtem finančních úřadů spadajících pod Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, protože faktem je, že množstvím registrovaných subjektů bude Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu stejně nejvytíženějším. Ze Schématu č. 4 je také evidentní přetíženost Finančního ředitelství v Brně.

Finanční úřady mají na starost správu daní jako takovou, finanční ředitelství řídí finanční úřady, přezkoumávají jejich rozhodnutí a z hlediska hospodárnosti mohou vykonat i některé úkony, jež jsou v pravomoci finančních úřadů nebo jimi pověřit jiný než místně příslušný finanční úřad. Ředitel finančního ředitelství jmenuje ředitele finančních úřadů, na jejichž území vykonává finanční ředitelství svou působnost. Ministerstvo financí metodicky řídí celou soustavu územních finančních orgánů,

přezkoumává rozhodnutí finančních ředitelství. Ministr financí také jmenuje ředitele finančních ředitelství. Pro správu daní je na Ministerstvu financí vyčleněn samostatný úsek – Ústřední finanční a daňové ředitelství, v jehož čele je náměstek ministra financí.

I. 4. Řízení přípravné



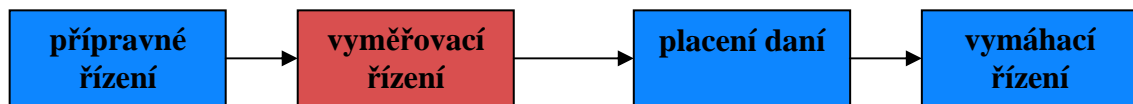
Přípravnému řízení jako jedné z fází správy daně věnuje zákon o správě daní a poplatků celou svou druhou část. Jedním ze základních předpokladů efektivní správy daní je i správná evidence daňových poplatníků. Podstatou přípravného řízení je proto, jak už sám jeho název napovídá, příprava daňové správy na celé daňové řízení ve formě evidování daňových subjektů a všech relevantních informací o nich.

Proces registrace je v České republice upraven tak, že daňové subjekty mají samy povinnost se přihlásit u místně příslušného správce daně k daňové povinnosti, která jim buď již nastala, nebo v budoucnosti nastane.⁸ Dle ZSDP má správce daně buď právo vynucení povinné registrace, nebo může registraci provést přímo sám – z moci úřední. Jisté neefektivnosti mohou vzniknout v případech, kdy správce daně například nevyřadí z evidence daňové subjekty, které dle ZSDP registrační povinnost nemají, nebo naopak včas nepřistoupí k registraci z moci úřední u daňových subjektů, které svoji registrační nebo ohlašovací povinnost neplní. V takovém případě se nabízí i možnost uložit daňovému subjektu pokutu. Co se týče registrační povinnosti, má správce daně také tzv. vyhledávací povinnost, kdy má ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťovat všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. K vyhledávací povinnosti však každý správci daně přistupují rozdílně - někteří ji provádí důsledně, jiní spoléhají na činnost rejstříkových soudů a náhodná zjištění.

⁸ Jedinou výjimku tvoří daň z nemovitostí, u které daňový subjekt podává rovnou daňové přiznání u správce daně, u něhož je daňový subjekt registrován k ostatním daním. Registrace není nutná ani u nepravidelně vznikajících daňových povinností jako tomu je u převodových daní.

Registrační povinnost vzniká s ohledem na daň z příjmů dnem získání oprávnění k podnikání či oprávnění k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo faktickým zahájením výkonu činnosti v případech, kdy oprávnění není potřeba. Registrační povinnost nemají subjekty, jimž je daň vybírána srážkou, a subjekty s jedinými příjmy ze závislé činnosti. Přihláška se podává v zákonem předepsané lhůtě na předepsaném tiskopise vydaném MF. Správce daně reaguje na přihlášku k registraci vydáním osvědčení o registraci a vydáním daňového identifikačního čísla pro daný subjekt.

I. 5. Řízení vyměřovací



Řízení vyměřovací je upraveno následující, tedy třetí částí zákona o správě daní a poplatků. Je nezbytnou součástí daňového řízení, protože v této fázi je vlastně stanovena daňová povinnost ve své konkrétní výši. Zpravidla k jejímu stanovení dochází formou rozhodnutí správce daně – platebního výměru. Daňová povinnost však nemusí být vždy vyměřena, jak je tomu například u daně, jež se odvádí sražením u zdroje.

Ve vyměřovací fázi daňového řízení dochází k faktickému naplnění povinnosti tvrzení daňového subjektu. Aby správce daně mohl daň správně vyměřit a naplnit tak cíl daňového řízení, musí s ním daňový subjekt patřičně součinit. Tvrzení daně provádí daňový subjekt nejčastěji formou daňového přiznání. Správce daně pak obvykle provede vyměření daně podle tvrzení daňového subjektu uvedeného v přiznání. V takovém případě není nutné platební výměr doručovat, pouze se zaznamená do spisu. Pokud ovšem správce daně shledá, že daňová povinnost má být vyšší než částka přiznaná daňovým subjektem, vydá platební výměr na onu vyšší částku s tím, že daňový subjekt má právo na sdělení důvodů takového postupu. Takto probíhá nejkratší a nejjednodušší forma daňového řízení.

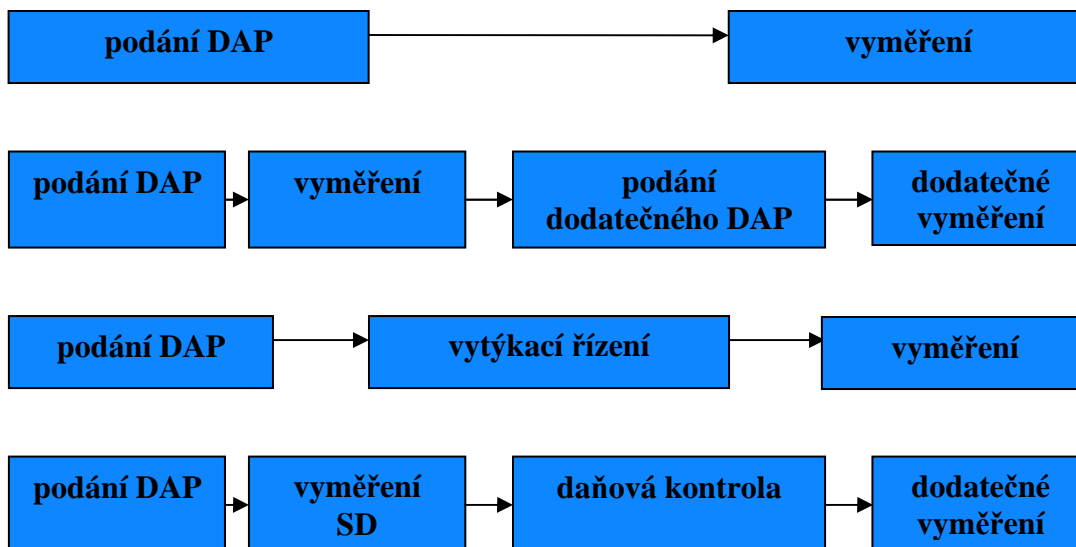
Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

(ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP)

Daňová povinnost významně zatěžuje daňový subjekt a zasahuje do jeho majetkových práv, je proto důležité zajistit určitou neměnnost její výše a zaručit daňovému subjektu právní jistotu, že tato nebude zvýšena. Zákon o správě daní a poplatků požadavky právní jistoty naplňuje stanovením prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Po jejím uplynutí bez dalšího zaniká právo správce daně daň jakkoli měnit, vyměřit, vyměřovací řízení k příslušné daňové povinnosti tedy definitivně končí. Právě v průběhu této doby však může nastat mnoho skutečností zakládajících důvod pro změnu ať už přiznané, nebo vyměřené daňové povinnosti. Aby byl co nejvíce zachován princip materiální pravdy, počítá zákon o správě daní a poplatků i s takovými situacemi, ať už vzniknou na straně daňového subjektu, nebo správce daně.

U daňového subjektu existuje institut dodatečného daňového přiznání, který daňový subjekt může použít v případě, že zjistí, že daň měla být jinak vysoká než jemu vyměřená částka. Pokud částka měla být vyšší, je daňový subjekt dokonce povinen dodatečné daňové přiznání podat. Správce daně má hned několik možností, jak zjistit, že se vyměřená daňová povinnost odlišuje od té skutečné. Má-li pochybnosti o správnosti daňového přiznání, zahájí tzv. vytykáací řízení, tzn. sdělí své pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej k doplnění svého tvrzení. Správce daně též může u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu příslušné daně za příslušné zdaňovací období a na základě pozitivního kontrolního zjištění daň doměřit dodatečným platebním výměrem. Přehled průběhů uvedených případů vyměřovacích řízení znázorňuje Schéma č. 5.

Schéma č. 5: Průběh vybraných vyměřovacích řízení



(Zdroj: Vlastní úvaha inspirovaná KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. S. 14 - 18.)

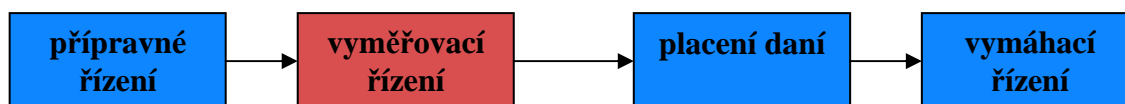
Jelikož je daňový subjekt ten, kterému zákon ukládá mnoho povinností, a také ten, jenž nejlépe zná skutečnosti o svém podnikání, je poslední slovo v daňovém řízení ponecháno jemu. Na rozhodnutí správce daně ve formě platebního nebo dodatečného platebního výměru totiž může ještě zareagovat podáním opravného prostředku. Tím na jednu stranu může dosáhnout lepšího naplnění objektivní pravdy, na druhou stranu bývají opravné prostředky chápány jako forma obrany daňového subjektu. Těmto institutům budou věnovány následující dvě podkapitoly této práce.

S vyměřením daně je více než s jakýmkoliv jiným institutem spojeno množství administrativních nákladů, správce daně by však měl daňové subjekty zatěžovat pouze minimálně⁹. Zákon o správě daní a poplatků ukládá povinnost daňového subjektu podat daňové přiznání nejen v zákoně uvedených případech, ale také tehdy, když správce daně daňový subjekt k jeho podání přímo vyzve. V tomto případě vznikají časté neefektivnosti nepřiměřenou délkou prodlevy mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání do vydání této výzvy. Počet vydaných výzev se navíc stále zvyšuje. Především u nekontaktních osob je tato činnost správce daně spojena s velmi vysokými

⁹ Takové pravidlo vychází ze zásady hospodárnosti uvedené v ust. § 2 odst. 2 ZSDP.

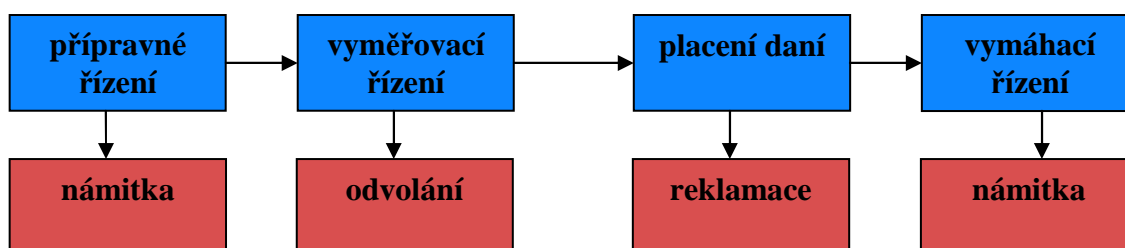
administrativními náklady, navíc je značně neúčinná. Zde proto spatřuji potenciál pro legislativní změnu zamezující vzniku těchto nákladů.

1. 6. Řádné opravné prostředky



Řádné opravné prostředky se vyznačují především tím, že mohou směřovat pouze proti rozhodnutím, která doposud nenabyla právní moci. Jejich použití je v dispozici daňového subjektu, správce daně řádný opravný prostředek nemůže podat a řízení o něm může zahájit až po podání prostředku daňovým subjektem. V případě zpětvzetí řádného opravného prostředku dané rozhodnutí nabývá právní moci. Použití jednotlivých druhů řádných opravných prostředků se liší tím, ve které fázi se daňové řízení právě nachází. Pokud není použití řádného opravného prostředku proti rozhodnutí zákonem výslovně zakázáno, existuje pro každou fázi příslušný opravný prostředek, který daňový subjekt může na svou obranu uplatnit. Přehled řádných opravných prostředků podle fáze daňového řízení uvádí Schéma č. 6.

Schéma č. 6: Řádné opravné prostředky v jednotlivých fázích daňového řízení



(Zdroj: VANČUROVÁ, A. *Daňová správa v ČR*. 1.vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2000. S. 93.)

Ve fázi vyměření daně je opravným prostředkem proti rozhodnutí správce daně **odvolání**. Tento opravný prostředek je prostředkem nejčastěji používaným, důvodem je jeho univerzální použitelnost proti rozhodnutím správce daně, proti nimž nebylo jeho použití výslovně zákonem vyloučeno, a jež ještě nenabyla právní moci, tedy především platebním výměřům. Odvolání se podává ústně do protokolu nebo písemně ve lhůtě

do třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení příslušného rozhodnutí. Příjemce se však může odvolání vzdát, i když lhůta ještě neuběhla.

Důležitým faktem pro účely této práce je, že s účinností od 1. ledna 2009 zákonodárce novelou zákona o správě daní a poplatků¹⁰ zrušil tzv. předběžnou vykonatelnost platebních výměrů. Od této chvíle odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě zjištění z daňové kontroly má odkladný účinek, jeho vykonatelnost je tedy pozastavena až do doby, kdy bude o odvolání rozhodnuto. Před touto novelou se dodatečný platební výměr stal vykonatelným už svým doručením. V praxi tato situace vypadala tak, že daňový subjekt po doručení dodatečného platebního výměru (nebo v dodatečně lhůtě stanovené rozhodnutím) musel zaplatit předepsanou daň, ačkoliv její předepsání považoval za protiprávní. Proti rozhodnutí ovšem mohl podat odvolání, které však na splatnost daňové povinnosti nemělo vliv. Nezřídka pak docházelo k situaci, že v případě úspěchu daňového subjektu v odvolacím nebo případném následném soudním řízení musel správce daně takto odvedenou daň daňovému subjektu vracet, a to včetně úroku. Vzhledem k vysoké úspěšnosti daňových subjektů v odvolacím řízení byla tato situace vyhodnocena za krajně neefektivní, proto zákonodárce přistoupil k výše uvedené změně, kdy právní vykonatelnost rozhodnutí nastává až s jeho právní mocí, tedy buď marným uplynutím lhůty pro podání odvolání, nebo nabytím právní moci rozhodnutí o odvolání. Teprve poté se případný dodatečný platební výměr stává vykonatelným. Vykonatelnost rozhodnutí je důležitá především kvůli skutečnosti, že vykonatelné rozhodnutí je zákonným exekučním titulem v případě neplnění dle rozhodnutí řádně a včas.

Odvolání musí obsahovat všechny zákonné náležitosti a lze jej doplňovat až do dne rozhodnutí o odvolání. O odvolání rozhoduje buď sám správce daně (pokud odvolání plně nebo alespoň částečně vyhoví), nebo odvolací orgán – finanční ředitelství příslušné podle sídla finančního úřadu. Proti rozhodnutí o odvolání pak už neexistuje žádný řádný opravný prostředek. V případě zamítnutí odvolání lze využít další instituty jako je žádost o přezkoumání rozhodnutí Ministerstvem financí ČR, případně žaloba u správního soudu (krajský soud, případně Městský soud v Praze či Brně podle sídla

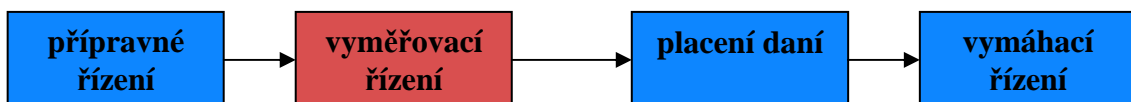
¹⁰ Zákonem č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

daňového subjektu), resp. následně kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Pokud by byla všechna rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu, lze podat ústavní stížnost k Ústavnímu soudu ČR, pouze však bylo-li zasaženo do ústavně chráněných práv a svobod.

Co se týče fáze daňového řízení předcházející samotnému vyměření daně a řízení vymáhacího a zajišťovacího, je řádným opravným prostředkem **námitka**. Námitka se používá také tam, kde se proti určitým úkonům správce daně nelze samostatně odvolat, tedy například i v průběhu daňové kontroly. Obecně se k v námitce namítaným skutečnostem lze navíc vrátit v rámci odvolání proti následně vydanému dodatečnému platebnímu výměru. Námitku lze podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, kdy se daňový subjekt dozvěděl o úkonu, proti kterému námitka směřuje. Musí být vždy zdůvodněna. Její podání nemá vliv na pokračování dalšího řízení. Ačkoliv negativní rozhodnutí o námitce musí být vždy zdůvodněno, proti jejímu zamítnutí se nelze odvolat. Častým jevem tedy je, že po neúspěšném uplatnění námitky je daňovým subjektem podáno následně i odvolání, pokud tedy v takovém případě zákon o správě daní a poplatků jeho použití připouští, čímž je správce daně administrativně nadměrně zatěžován.

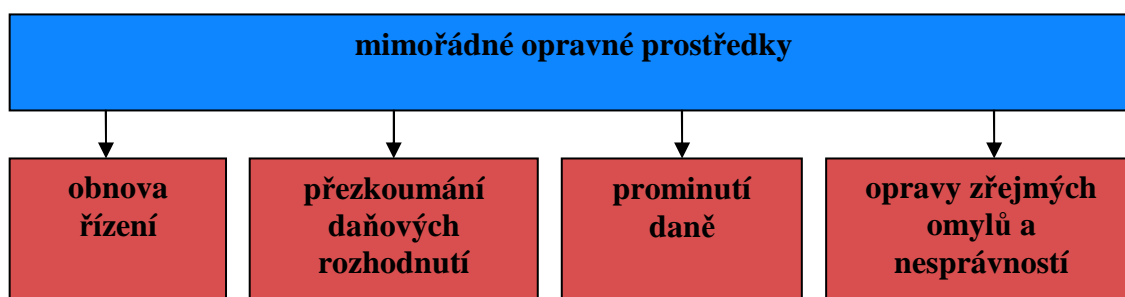
Ve fázi placení daní a jejich evidence je základním řádným opravným prostředkem **reklamac**e. Reklamací lze podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, kdy se daňový dlužník dozvěděl o úkonu, jenž reklamací napadá. Reklamac e nemá odkladný účinek, proti rozhodnutí o ní se nelze samostatně odvolat, i když musí být řádně zdůvodněno. Tyto vlastnosti se u reklamac e shodují s námitkou. I zde se v některých případech upřednostňuje podání odvolání, pokud je jeho použití zákonem o správě daní a poplatků umožněno. Duplicitní použití obou opravných prostředků však není tak častý jev jako v případě námitky.

I. 7. Mimořádné opravné prostředky



Mimořádné opravné prostředky, jak už napovídá jejich název, by měly být používány spíše výjimečně. Tyto prostředky směřují proti rozhodnutím, která již nabyla právní moci. Změna takových rozhodnutí silně narušuje právní jistotu jejich adresátů a právě proto se k použití mimořádných opravných prostředků přistupuje jen v obzvláště závažných případech. Jejich použití navíc není neomezené. Mimořádný opravný prostředek lze podat jen tehdy, neuběhla již lhůta pro vyměření příslušné daně. Přehled mimořádných opravných prostředků znázorňuje Schéma č. 7.

Schéma č. 7: Mimořádné opravné prostředky



(Zdroj: Vlastní úvaha.)

Zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku je ovládáno jak zásadou dispoziční, kdy prostředek může podat daňový subjekt, tak i narozdíl od řádných opravných prostředků zásadou oficiality, kdy z hlediska závažnosti pochybení může toto řízení iniciovat i sám správce daně. Aby bylo zajištěna autorita soudních rozhodnutí a zároveň šetřeny transakční náklady, nelze mimořádné opravné prostředky uplatňovat proti rozhodnutím, o kterých již dříve bylo soudně rozhodnuto. Zároveň se zde uplatní překážka litispendence – nelze zahájit řízení o opravném prostředku proti rozhodnutí, o kterém zároveň probíhá řízení před soudem. Mimořádný opravný prostředek dále nelze uplatnit proti rozhodnutím, proti kterým se nelze samostatně odvolat nebo o kterých již rozhodl vedoucí ústředního orgánu státní správy (ministr financí).¹¹

Za nejdůležitější mimořádný opravný prostředek je považována **obnova řízení**. Jejím základním smyslem je napravení rozporu s objektivní skutečností, narozdíl od přezkumu, který má zase za účel napravit nesoulad s právním řádem. V praxi obnova

¹¹ VANČUROVÁ, A. *Daňová správa v ČR*. 1.VYD. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2000. s. 108.

řízení v podstatě znamená zahájení nového řízení ve věci, kde již pravomocné rozhodnutí bylo jednou vydáno. Používá se tedy především v případě rozhodnutí, kterými byla vyměřena nebo doměřena daň. Důvody pro znovuotevření řízení uvádí § 54 odst. 1 ZSDP.

(1) Řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže

a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,

b) rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem,

c) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu jinak.

(ustanovení § 54 odst. 1 ZSDP)

Žádost o obnovu řízení musí být odůvodněna a podána v šestiměsíční lhůtě ode dne, kdy se o důvodných skutečnostech daňový subjekt prokazatelně dozvěděl. Rozhoduje o ní orgán, který ve věci rozhodoval jako poslední, přičemž rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění a rozsah, v jakém se řízení obnovuje. Proti zamítavému rozhodnutí je možno se odvolat a proti novému rozhodnutí se lze odvolat obdobně jako proti rozhodnutí původnímu. Obnovení řízení má odkladné účinky.

Jak již bylo uvedeno, **přezkoumání daňového rozhodnutí** se od obnovy řízení liší svým účelem, kterým je v tomto případě náprava nezákonného postupu správce daně namísto nápravy rozporu s objektivní skutečností. Protože možnost podat žádost o přezkoumání daňového rozhodnutí je založena pochybností, zda byla daň stanovena ve správné výši, budou předmětem přezkumu především dva druhy rozhodnutí, tedy platební a dodatečné platební výměry. Přezkum rozhodnutí může být nařízen bez ohledu na právní moc daného rozhodnutí, nejpozději však do dvou let po roce, ve kterém přezkoumávané rozhodnutí nabylo právní moci. Zde se opět projevuje snaha o posílení

právní jistoty adresátů daňových rozhodnutí. Žádost se podává u správce daně, který rozhodoval původně, rozhoduje o ní ovšem orgán nadřízený. Proti takovému rozhodnutí už nelze uplatnit žádné opravné prostředky. Po povolení přezkumu nastává odložení účinnosti přezkoumávaného rozhodnutí až do doby, kdy o něm rozhodne správce daně, který rozhodl v posledním stupni. Proti tomuto rozhodnutí je možné se odvolat.

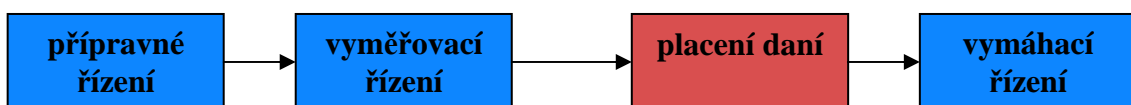
Prominutí daně je institut, kterým zákon o správě daní a poplatků umožňuje Ministerstvu financí zcela nebo částečně prominout daň z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Zákonodárce touto možností podle mého názoru reagoval na složitost daňových zákonů a jejich časté novelizace. Příslušenství daně lze navíc prominout i z důvodu odstranění tvrdosti. Žádost o prominutí musí být řádně odůvodněna a lze ji podat i opakovaně. Ačkoliv rozhodnutí o prominutí daně musí být řádně odůvodněno, nelze proti němu podávat opravné prostředky. V souvislosti s prominutím daně se často objevují odchylky konečného rozhodnutí Ministerstva financí o prominutí daně od stanovisek k žádostem daňových dlužníků správců daně, což zpochybňuje objektivitu posuzování žádostí. Tato pravomoc proto zůstává kontroverzní a bývá předmětem častých diskusí. Její funkci však hodnotím jako pozitivní stimul pro daňové subjekty, jež přes veškeré úsilí a pozitivní snahy nebyly schopny splnit všechny zákonné povinnosti. Pro snížení administrativní zátěže Ministerstva financí jsou stanoveny limity, do kterých pravomocí prominout příslušenství daně disponují i jednotlivé finanční úřady. Možnost využít prominutí daně a především prominutí příslušenství je daňovými subjekty podle mých zkušeností hojně využívána. Její smysl velice oceňuji a považuji ji za konstruktivní podklad pro budování pozitivní morálky daňových subjektů, která by jinak kvůli téměř nesplnitelnému množství povinností mohla být zničena.

Funkci námitky mezi mimořádnými opravnými prostředky plní institut s názvem „**opravy zřejmých omylů a nesprávností**“¹². Opravu provádí správce daně, který pochybil v psaní nebo počítání nebo vyměřil daň osobě, která dani nepodléhá, a to obvykle z úřední povinnosti. Jedná se především o situace, kdy je daňová povinnost vyměřena dvakrát. Opravu lze provést pouze ve lhůtě, kdy stále trvá právo vyměřit

¹² VANČUROVÁ, A. *Daňová správa v ČR*. 1.VYD. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2000. s. 114.

příslušnou daň. Proti rozhodnutí o provedení opravy se lze odvolat. Tento institut se může používat pouze v případech, které nevzbuzují pochybnosti a kdy dochází ke zbytečnému nadměrnému zatěžování správce daně a s ním spojenému růstu administrativních nákladů. Náklady jsou totiž ušetřeny tím způsobem, že namísto prohlášení původního rozhodnutí za nicotné a vydání nového je původní rozhodnutí pouze opraveno.

I. 8. Placení daní



Placení daní je věnována část šestá zákona o správě daní a poplatků. Je to logická součást daňového řízení - právu správce daně vybírat konkrétní vyměřenou daň musí odpovídat povinnost daňového subjektu takovou daň odvést, a to v konkrétní lhůtě. Tato lhůta se nazývá „lhůta splatnosti“, pro většinu daní se den splatnosti překrývá s posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání.

Daň lze správci daně zaplatit několika způsoby:

- převodem z účtu – tento způsob bývá nejobvyklejší, v souvislosti s ním je však nutné upozornit na skutečnost, že od 1. listopadu 2009 byl zákon o správě daní a poplatků změněn novelou zákona o platebním styku, podle které se za den platby považuje až den, kdy dojde k připsání platby na účet poskytovatele platebních služeb správce daně¹³;
- v hotovosti, v pokladně správce daně (maximální denní limit je pro tuto formu stanoven na 500 000 Kč), prostřednictvím poštovní poukázky či daňové složenky;

¹³ Stalo se tak zákonem č. 62/2006 Sb, kterým se mění zákon č. 124/2002 Sb., o převodech peněžních prostředků, elektronických platebních prostředcích a platebních systémech (zákon o platebním styku), ve znění zákona č. 257/2004 Sb., a další zákony.

- přeplatkem na dani – ten může být použit na úhradu nedoplatku na jiné dani nebo může být daňovému subjektu na základě jeho žádosti vrácen.¹⁴

Každému daňovému subjektu vede správce daně jeho osobní daňový účet s účty pro jednotlivé daně. Po provedení platby daňovým subjektem správce daně zaeviduje platbu na příslušném účtu, pokud na tom kterém účtu v dané chvíli existuje více splatných částek, mají před úhradou samotné daně přednost pokuty, penále a zvýšení daně. V praxi proto může dojít k situaci, kdy daňový subjekt s úmyslem uhradit daň samotnou převede na účet správce daně příslušnou částku, tato částka je však použita na úhradu příslušenství daně a daň jako taková zůstane nejen neuhrazena, ale nadále se k ní navíc načítá úrok. Toto pravidlo považuji za značně demotivující pro daňové subjekty.

Hrozí-li situace, že by bezodkladné zaplacení dlužné povinnosti bylo spojeno s vážnou újmou, může správce daně na základě žádosti rozhodnout o posečkání daně. Pro daňový subjekt, který má v úmyslu zaplatit, pouze se nachází v tíživých podmínkách, tento institut oddálí riziko exekuce. Daňovému subjektu též může být povoleno zaplatit daň ve splátkách nebo mu daň může být dokonce prominuta. To však pouze v případech, když by úhrada daně znamenala ohrožení výživy dlužníka a osob na něm závislých a výnos z případné likvidace by k pokrytí nedoplatku stejně nestačil.

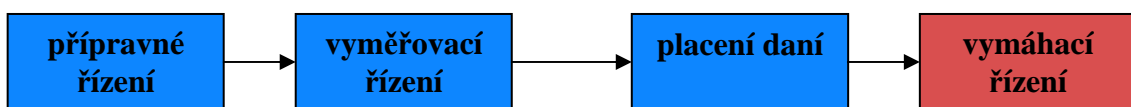
V některých případech dochází k placení daně formou záloh, jejichž odvádění je pro daňové subjekty povinné ze zákona. Tento způsob placení daně je efektivní především u daně z příjmů, kde se příjem pravidelně opakuje. Pokud jsou ovšem příjmy v průběhu zdaňovacího období nerovnoměrné nebo se objeví jeden velký výkyv, může daňový subjekt požádat správce daně o stanovení záloh jinak. K této žádosti přistoupí především ve chvíli, kdy jeho daňová povinnost bude výrazně nižší než povinnost k placení záloh.

Jak bude ukázáno v následující kapitole, k velkým neefektivnostem při správě daní dochází z důvodu poměrně vysokých daňových nedoplatků a poměrně nízké účinnosti jejich vymáhání. Tato neúčinnost je zjemněna užitím sankcí vztahujícím se k daňovým

¹⁴ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010*. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. s. 75.

nedoplatkům. Sankce spojené s neuhrazením daně se dělí podle své povahy. Úrok z prodlení je sankcí za neuhrazení daně včas, běží ze zákona, načítá se každým dalším dnem prodlení a jeho výše je odvozena od REPO sazby České národní banky. Pokud k daňovému nedoplatku nedojde pouhým neuhrazením daně včas, ale je zde patrná i určitá míra úmyslného zavinění daňového subjektu, tedy v případě doměrku správcem daně, předepíše správce daně daňové penále. Jeho sazba je na rozdíl od úroku lineární.

I. 9. Vymáhací řízení



Vymáhací řízení je proces, ve kterém stát uplatňuje svou moc prostřednictvím orgánů veřejné správy vůči těm daňovým subjektům, které dobrovolně nesplnily své daňové povinnosti. Jako u každé zákonné povinnosti musí existovat možnost jejího vynucení, samozřejmě pouze v mezích zákonem upravených pravidel a v zákonem stanovené lhůtě. Ta je podle zákona o správě daní a poplatků šest let po roce, ve kterém se daňový nedoplatek stal splatným.

Vymáhací řízení je zákonem o správě daní a poplatků upraveno v rámci placení daní, tedy částí šestou ZSDP. Správce daně nejprve vydá výzvu k uhrazení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Exekuční příkaz je pak vydán, pokud náhradní lhůta uplyne marně. Exekučními tituly pro zahájení daňové exekuce jsou vykonatelný výkaz nedoplatků, splatná částka zálohy na daň a samozřejmě i vykonatelné rozhodnutí, jímž se ukládá peněžité plnění. Pokud se správce daně obává, že se daňový subjekt bude snažit úhradě svých nedoplatků vyhnout a bude např. krátit své příjmy, může přistoupit k zástavnímu právu k jeho aktivům či k zajišťovacímu řízení.

I. 10. Daňová kontrola

Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v obsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.

(ustanovení § 16 odst. 1 ZSDP)

Daňová kontrola je postupem správce daně použitelným ve všech fázích daňového řízení. Její smysl odpovídá základnímu principu daňového řízení – tedy povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní daňového subjektu. Daňovému subjektu je v rámci daňové kontroly fakticky umožněno unést své důkazní břemeno. Správce daně při inkasu daní z ekonomických důvodů nemůže spoléhat než na plnění těchto povinností. Sám by totiž jen stěží mohl zjišťovat daňovou povinnost u všech subjektů sám. Aby však byly daňové subjekty nuceny své povinnosti plnit, musí existovat možnost správce daně plnění těchto povinností zkontrolovat, ať už má působit preventivně, nebo represivně. Jak již bylo řečeno, daňová kontrola představuje takový postup, který je správce daně oprávněn použít kdykoliv v průběhu daňového řízení, tedy až do uplynutí lhůty pro vyměření daně. Nejčastěji však kontrola probíhá v rámci řízení vyměřovacího, tedy přesněji doměřovacího. Správce daně ji totiž obvykle zahajuje až poté, co daň již byla vyměřena, často i zaplácena.

Daňová kontrola nepředstavuje samostatnou fázi daňového řízení, je pouze jakýmsi otevřením dokazování. Ukončení daňové kontroly neprobíhá formou rozhodnutí, ale formou sepsání zprávy o daňové kontrole, jež se později může stát důkazním prostředkem. Kontrola tak představuje postup, kdy správce daně často prvně začne pojmát pochybnosti o správnosti tvrzené daně, což může vyústit až v její doměření.

Zahájení daňové kontroly probíhá víceméně namátkově. Správce daně se sice zaměřuje na obchodní případy, jež jsou svým způsobem podezřelé a existuje u nich větší potenciál doměrku, jako jsou například společnosti vykazující opakovaně ztrátu nebo subjekty, které doposud ještě nebyly za dané období kontrolovány. Správce daně

však nemá žádný veřejně přístupný pevný rozvrh, kdy bude koho kontrolovat, podle kterého by se dala kontrola daňovým subjektem přesněji očekávat. Takový rozvrh existuje pouze pro interní účely správce daně. Zahájení daňové kontroly je významným okamžikem, který je nutno stanovit co nejpřesněji. Od tohoto momentu totiž zákon o správě daní a poplatků přiznává daňovému subjektu řadu práv, ale i ukládá další povinnosti. Za nejdůležitější z nich považují povinnost součinit se správcem daně, jedině tak se totiž dá minimalizovat nepřesnost jeho zjištění, potažmo výše doměřené daňové povinnosti. Kontrolu provádí místně příslušný nebo dožádaný správce daně. Kontrola je sice oficiálně zahájena sepsáním protokolu o ústním jednání správcem daně, veškeré následky jejího zahájení ale dle judikatury Nejvyššího správního soudu¹⁵ nastanou až po faktickém započetí provádění kontroly podniknutím prvním kroků.

Jelikož dle judikatury Nejvyššího správního soudu je za nezákonný postup správce daně považováno opakování daňové kontroly ve stejném rozsahu, v jakém už dříve byla provedena, bez toho, aby byly splněny podmínky pro zahájení obnovy řízení¹⁶, je důležité, aby při zahájení daňové kontroly správce daně tento rozsah specifikoval. Předmět daňové kontroly, tedy které daně a za která zdaňovací období se správce daně chystá kontrolovat, bývá stanoven velice rozmanitě. Daňová kontrola nejčastěji bývá zaměřena na několik po sobě jdoucích zdaňovacích období, většinou se jedná o období, pro něž má v nejbližší době prekludovat právo vyměřit daň a jedno nebo dvě období následující. Zahájením daňové kontroly se totiž prekluzivní lhůta prolamuje a začíná běžet znovu ode dne jejího zahájení. Toho správci daně hojně využívají a zahajují kontroly na poslední chvíli. Vystavují se tak ale nebezpečí velkých neefektivností, kdy při zahájení dojde i k nepatrné procesní chybě, kontrola není z právního hlediska zahájena a právo vyměřit daň prekluduje. Správci daně se též mohou setkat s obstrukcemi daňových subjektů. Daňová kontrola může být prováděna komplexně, nebo je naopak koncentrována na pouze jednu daň. Správce daně po definování předmětu daňové kontroly nemůže tento svévolně rozšiřovat, pro jeho rozšíření vždy musí použít shodný postup jako pro zahájení kontroly samotné.

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 36/2003-87 ze dne 20. června 2005 (dostupný na www.nssoud.cz)

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 223/2004-89 ze dne 15. září 2005 (dostupný na www.nssoud.cz)

Jak již bylo uvedeno výše, má v průběhu daňové kontroly daňový subjekt zákonem stanovená práva a povinnosti, jimž v praxi odpovídají povinnosti a práva správce daně. Může se stát, že správce daně při kontrole zneužívá svého víceméně nadřazeného postavení, které mu poskytuje nadání veřejnou mocí s možností donucení, někdy může postupovat až šikanózním způsobem. V takovém případě zákon o správě daní a poplatků poskytuje daňovému subjektu možnost obrany ve formě podání námítky proti postupu správce daně. Tu lze použít za podmínky, že je podána v průběhu kontroly. Kontrola se v tomto případě nepřerušuje, námítky vyřizuje pracovník nejbližší nadřízený toho, proti němuž míří. Proti negativnímu rozhodnutí o námítkách se lze odvolat až v rámci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, který bývá na základě kontrolních zjištění vydán.

Dalším významným právem daňového subjektu při daňové kontrole je předkládat důkazní prostředky, jimiž prokazuje svá tvrzení, jež uvádí v daňových přiznáních a v dalších svých podáních. Důkazními prostředky jsou jakékoliv prostředky, jimiž lze ověřit všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány nezákonně. Mohou jimi být různá listinná podání např. daňové přiznání, odpovědi na výzvu, svědecké a znalecké výpovědi apod. Daňový subjekt by tohoto práva měl ve svém zájmu maximálně využívat.

Daňová kontrola je ukončena tak, že pracovník správce daně sepíše o výsledku kontrolního zjištění zprávu o daňové kontrole. Před ukončením daňové kontroly má daňový subjekt právo vyjádřit se ke kontrolnímu nálezu, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Se způsobem zjištění výsledku kontroly se daňový subjekt seznámí ve zprávě o daňové kontrole, která je s ním následně projednána. Po obsahové stránce musí „projednání zprávy“ obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření a jeho vypořádání se s ním. Po projednání zprávy o daňové kontrole ji podepisuje kontrolovaný daňový subjekt společně s pracovníkem správce daně. Pokud daňový subjekt nesouhlasí se zjištěními uvedenými ve zprávě, je důležité, aby toto do zprávy uvedl, i v této chvíli má stále ještě právo navrhnout jejich doplnění. Bezdůvodné odepření podpisu totiž pro jejich platnost nemá význam. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání

vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou, zpráva je tak považována za projednanou a daňový subjekt je zkrácen o příležitost uplatnit svá práva, jež by mu projednávání poskytlo.

Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí správce daně - dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Zpráva o daňové kontrole je důležitým materiálem, na který se ve většině případů odkazuje případný dodatečný platební výměr. Zpráva o daňové kontrole totiž může nahrazovat od 1. ledna 2010 nově nezbytné odůvodnění rozhodnutí správce daně¹⁷. Platební výměr resp. dodatečný platební výměr patří mezi rozhodnutí správce daně, kterým správce daně mění daňovou povinnost, pouze však, pokud není právo dodatečně vyměřit daň prekludováno.

Z hlediska obsahu dodatečného platebního výměru je pro daňový subjekt důležitá skutečnost, že se jedná o rozhodnutí správce daně dle ustanovení § 32 ZSDP. Dle zákona o správě daní a poplatků lze totiž ukládat povinnosti nebo přiznávat práva pouze na základě rozhodnutí, která splňují náležitosti stanovené zákonem a jen pokud jsou řádně doručena nebo sdělena. Doručení musí prokázat správce daně. Platební výměr, resp. dodatečný platební výměr proto musí obsahovat především povinné náležitosti. Pokud tyto náležitosti rozhodnutí neobsahuje, je možné tuto skutečnost úspěšně napadnout v odvolacím i soudním řízení. Rozhodnutí neobsahující všechny základní náležitosti je totiž považováno za neplatné.

Daňová kontrola je institut, na jehož základě je zasahováno do mnoha osobních práv daňových subjektů. Ti mají proto možnost se těmito zásahům rozmanitě bránit. Užití opravných prostředků, ať už se jedná o prostředky v rámci daňového řízení, tedy především u platebního výměru o odvolání, nebo v rámci řízení soudního o žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, se neustále množí. Jelikož daňové právo je velice dynamicky se rozvíjející právní obor a jeho vývoj často podléhá politickým vlivům,

¹⁷ Novela § 32 odst. 3 ZSDP byla provedena zákonem č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

jedná se o obor práva často novelizovaný, nepřehledný a složitý. Určitým vodítkem pro jeho adresáty se má stát i díky se rozvíjejícím sporům vznikající judikatura Nejvyššího správního soudu, jenž má za úkol sjednocovat rozhodnutí nižších soudů a interpretovat mimo jiné i daňové zákony. Znalost daňového práva je bez podrobné znalosti rozhodovací praxe soudů víceméně zbytečná. Je proto podle mého názoru důležité, aby daňová správa věnovala velkou pozornost vzdělávání svých pracovníků a vyhnula se tak zbytečným neefektivnostem ve formě prohraných sporů způsobeným jejich neznalostmi.

I. 11. Místní šetření

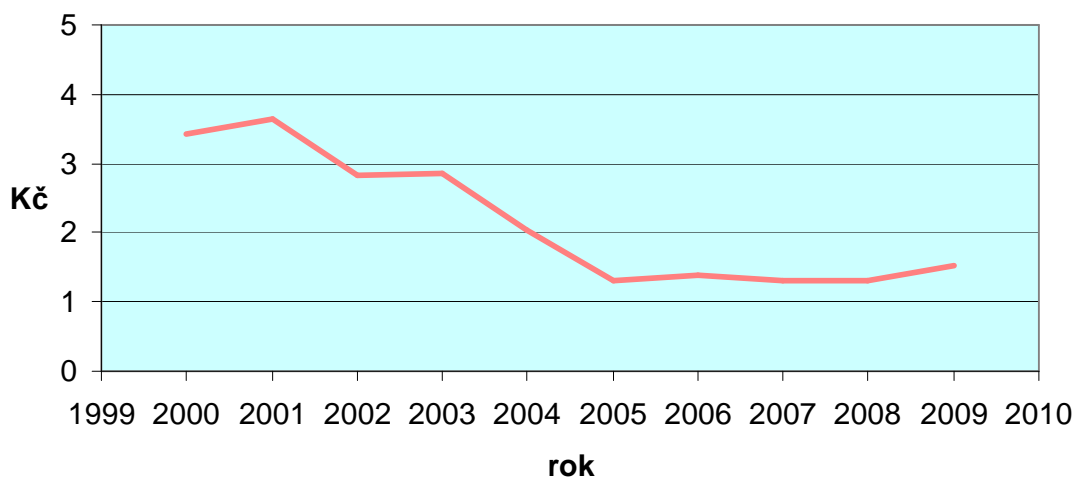
Daňová kontrola je sice nejrozsáhlejší, ne však jediným postupem upraveným v zákoně o správě daní a poplatků, na jehož základě může dojít ke zvýšení daňové povinnosti. Již v podkapitole věnované vyměřovacímu řízení bylo zmíněno tzv. vytykáací řízení, dále může správce daně využít tzv. místní šetření.

Místní šetření je upraveno v ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků. Tento úkon je podstatný obzvláště pro oblast dokazování. Jak už sám název institutu napovídá, jedná se o oprávnění správce daně v souvislosti s daňovým řízením zjišťovat a prověřovat skutečnosti přímo na místě, tedy například v prostorách využívaných daňovým subjektem, ale i u jiných osob. Právo na vstup do obydlí je vzhledem k narušení ústavně zaručeného práva vázáno na podmínku, že toto obydlí je daňovým subjektem využíváno k podnikání. Druhou podmínkou pak je místní příslušnost správce daně. Pro provedení dokazování prostřednictvím místního šetření se proto často používá dožádání příslušného správce daně, aby byly administrativní náklady co nejvíce šetřeny.

Kapitola II. Kvantitativní analýza správy daní v České republice**II. 1. Nákladovost české daňové správy**

Ukazatelem, jenž jsem se rozhodla použít pro hodnocení efektivity české daňové správy, je její nákladovost. Následující Graf č. 1 vyhodnocuje výdaje územních finančních orgánů, jež je potřeba vynaložit na dosažení 100 Kč příjmů. Tento ukazatel také bývá nejčastěji používán jako měřítko efektivity daňové správy¹⁸. Z grafu je možné pozorovat pozitivní vývoj směrem ke snižování výdajů na dosažení příjmů. Výrazný skok v roce 2004 je zapříčiněn změnou správy spotřebních daní, kdy tato agenda byla převedena z územních finančních orgánů na orgány celní, a změnami v DPH při dovozu zboží po vstupu ČR do EU. Ostatní aspekty vývoje efektivity se pokusím vysvětlit pomocí následujících ukazatelů.

Graf č. 1: Výdaje ÚFO na 100 Kč příjmů v letech 2000 až 2009



(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

¹⁸ FORUM ON TAX ADMINISTRATION. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). Center for tax policy and administration, 2009. S. 79.

II. 2. Platové náklady a personalistika

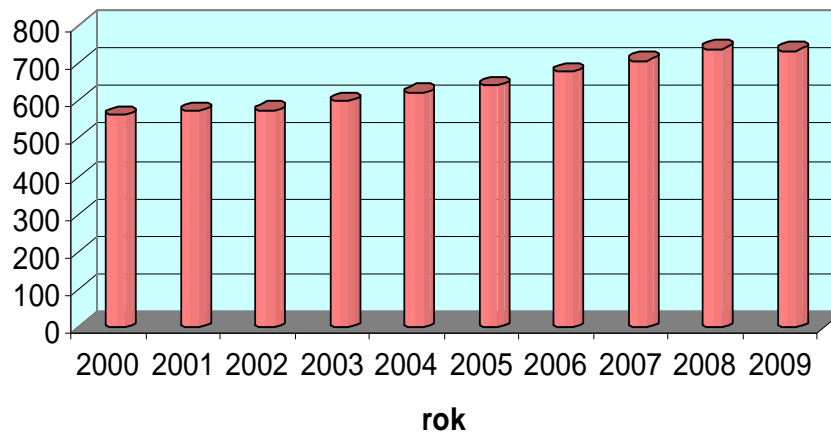
Nejvyšší položka výdajů územních finančních orgánů jsou, jak by se dalo očekávat, platové prostředky. Ty zaujímaly v letech 2000 až 2003 kolem 50 % celkových výdajů, v roce 2004 se jejich podíl na celkových výdajích přehoupl přes hodnotu 55 % a tato hodnota se každoročně mírně zvyšuje¹⁹. Za potenciál zvýšení efektivity české daňové správy proto považuji snížení množství platových nákladů snížením počtu zaměstnanců.

Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, je výběr daní v současnosti rozdělen mezi několik druhů správních orgánů. Takový stav je příčinou mnohých neefektivností. Každý systém správních orgánů si musí vést vlastní evidence a spisy daňových subjektů, které nejsou plně harmonizovány, a výměna informací je zbytečně složitá. V nedávné době navíc ještě existovala rozdílná územní působnost územních finančních orgánů se správními obvody obcí s rozšířenou působností, která byla sjednocena až od roku 2007. Z uvedených důvodů se na území české daňové správy už delší dobu diskutuje o sjednocení systému územních finančních a celních orgánů. Na konci roku 2006 proto Vládou ČR schválen návrh sloučení výběru daní a cel a dokonce i pojistného na veřejnoprávní pojištění.

Na obhajobu personální politiky územních finančních orgánů musím uznat, že i když platové náklady představují největší a neustále se zvyšující nákladovou položku, není tento nárůst neopodstatněný. Navýšení počtu zaměstnanců většinou reflektuje legislativní změny zakládající nárůst agendy územních finančních orgánů a také nárůst počtu daňových subjektů. Jak je možné pozorovat z Grafu č. 2, v posledních deseti letech má počet evidovaných daňových subjektů vzhledem k počtu zaměstnanců stoupající vliv, navýšení počtu zaměstnanců tedy není neadekvátní.

¹⁹ Data z informací o činnosti české daňové správy.

Graf č. 2: Počet daňových subjektů na 1 zaměstnance ÚFO v letech 2000 až 2009



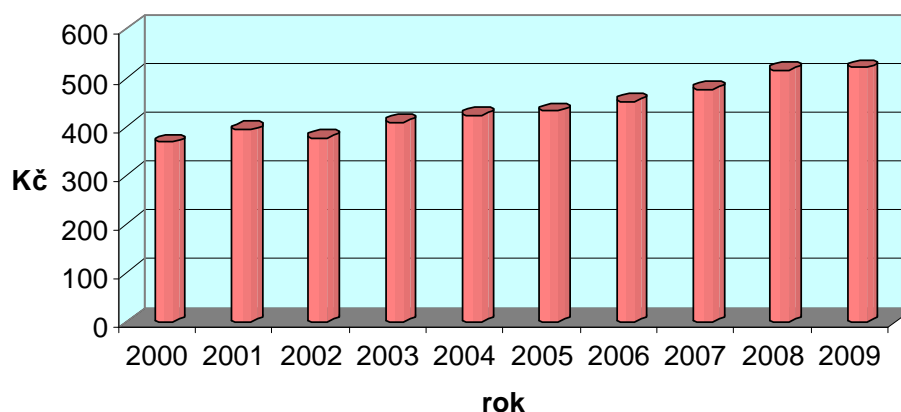
(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

Na roky 2000 až 2003 bylo v souvislosti s růstem počtu daňových subjektů i úkolů ÚFO navrženo navýšení počtu zaměstnanců, které ovšem bylo zastaveno v roce 2002 v souvislosti s úspornými opatřeními reagujícími na nepříznivou ekonomickou situaci státu. V roce 2003 proto počet zaměstnanců víceméně stagnoval a v roce 2004 začal být dokonce snižován. Ministerstvo financí totiž přijalo opatření k postupnému snižování počtu zaměstnanců ve státní správě. V letech 2005 a 2006 proto pokračovala klesající tendence počtu zaměstnanců ÚFO. V roce 2006 byl sice plánovaný limit počtu zaměstnanců navyšován, jistou kompenzací ovšem představovala novela zákona o územních finančních orgánech, na základě které došlo k 1. lednu 2007 ke zrušení 23 finančních úřadů. Krátká stagnace v roce 2007 byla doprovázena dalším snižováním počtu zaměstnanců v souvislosti s dalším opatřením na snižování počtu funkčních míst ve státní správě do roku 2010.

Změny počtu zaměstnanců ÚFO hodnotím velice pozitivně, protože se i přes vzrůstající počet daňových subjektů i agendy územních finančních orgánů podařilo udržet stoupající tendenci v poměru počtu daňových subjektů připadajících na jednoho zaměstnance. Proti nebezpečí přetíženosti zaměstnanců pracuje fakt, že množství registrovaných daňových subjektů zahrnuje jejich registraci ke každé dani, proto je některý daňový subjekt započítán i několikrát.

Výše platů pracovníků územních finančních orgánů se odvíjí od platových tarifů a jejich legislativních změn. Navýšení platů se proto děje prostřednictvím nařízení vlády o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě a jeho změn či přímo prostřednictvím zákoníku práce, jenž se od roku 2007 zabývá i odměňováním zaměstnanců ve veřejných službách a správě. Růst platových tarifů je způsoben postupem pracovníků do vyšších platových stupňů díky nízké fluktuaci zaměstnanců spojené s prodloužením jejich odborné praxe, která zajisté vede i k zefektivnění jejich práce. Mimořádné odměny mohou zaměstnanci získat i za zvýšené inkaso daní. Výdaje územních finančních orgánů na jednoho zaměstnance ilustruje Graf č. 3. Z grafu je patrný trend trvalého mírného zvyšování výdajů na zaměstnance bez výraznějších výkyvů.

Graf č. 3: Výdaje ÚFO na 1 zaměstnance v letech 2000 až 2009



(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

Nákladovost správy daní z personálního hlediska můžeme na základě výše uvedených údajů hodnotit velice pozitivně, oceňuji také přístup daňové správy, která se neustále snaží o jejich další snížení, což značí i příznivý příslib vývoje příslušných veličin do budoucna. V této souvislosti hraje výraznou roli i snížení rutinních prací pracovníků územních finančních orgánů díky neustále se dynamicky rozvíjející elektronizaci daňové správy a jejich možnost se proto věnovat specializovanějším úkolům. Vyhodnocení této veličiny se budu věnovat v následující podkapitole.

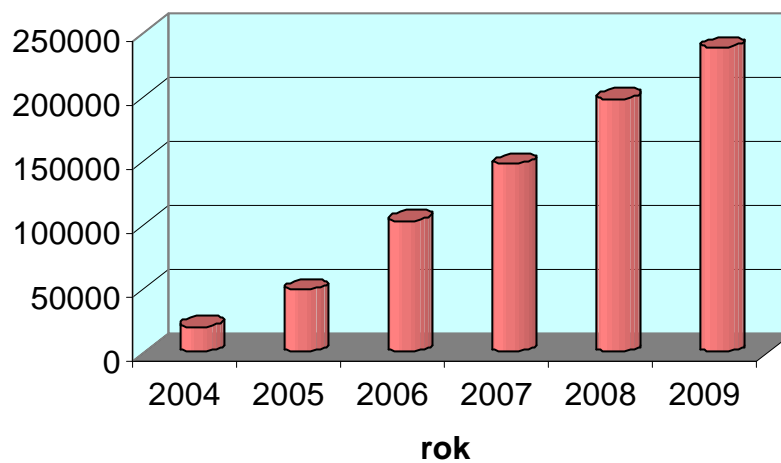
II. 3. Elektronizace daňové správy

Významným posunem v zefektivňování daňové správy je její elektronizace. Jelikož náklady na odměňování zaměstnanců, jak již bylo uvedeno výše, představují nejdůležitější položku nákladů daňové správy, představuje v dlouhodobém horizontu její elektronizace velký potenciál na snížení nákladovosti daňové správy. Druhým důsledkem elektronizace směrem k zefektivnění daňové správy je i zvýšení komfortu daňových subjektů. S usnadněním podání vůči územním finančním orgánům se podle mého názoru dá očekávat jak lepší naplňování zásady spolupráce ze strany daňových subjektů, tak zlepšení plnění jejich povinností nebo přinejmenším jeho snazší vynucení.

Elektronizace daňové správy směrem k daňovým subjektům je uskutečňována prostřednictvím tzv. Automatizovaného daňového informačního systému – ADISu. Tento program zajišťuje zpracování daňových přiznání, převody finančních prostředků, zpracování písemností na Internetu a podporu služeb internetového rozhraní daňové správy – Daňového portálu. Z pohledu evidence, vybírání a vymáhání daní hraje tento program důležitou sjednocující roli napříč celou daňovou správou. Systém ADIS plní důležitou funkci i na poli evropské integrace a mezinárodní spolupráce.

Význam elektronizace daňové správy je z hlediska její efektivity neoddiskutovatelný. Proto je na její rozvoj kladen každoročně zvyšující se důraz. Tak, jak dynamicky se daňové právo rozvíjí, musí mu být přizpůsobována i elektronická podpora. Nejdůležitějšími požadavky na Automatizovaný daňový systém jsou proto každoročně zapracování legislativních změn včetně nově vydaných tiskopisů, budování centrálního registru daňových subjektů pro usnadnění komunikace mezi územními finančními orgány mezi sebou i s ostatními institucemi, rozvoj spolupráce na úrovni evropské i mezinárodní a především klientský přístup k daňovému subjektu. V rámci informačního systému ADIS lze například od roku 2006 vytisknout daňovou složenku pro platbu některých daňových povinností daňových subjektů na přepážkách České pošty bez poplatku, což dle dat české daňové správy podstatně zvýšilo dobrovolné plnění této daně. Daňové subjekty tak nemusí platit manipulační poplatek za platbu v hotovosti a prostřednictvím České pošty se odlehčí administrativní zátěž finančních úřadů.

Graf č. 4: Počet elektronických podání na ÚFO v letech 2004 až 2009



(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

Z Grafu č. 4 je evidentní značný meziroční nárůst elektronických podání, což podle mého názoru svědčí na jednu stranu o oblíbenosti a vzrůstajícím povědomí široké veřejnosti o této možnosti, na druhou stranu nárůst odráží fakt, že některá podání už jinak než elektronicky provést ani není možné. Každoročně dramaticky zvýšený počet elektronických podání také reflektuje neustálé zdokonalování celého systému daňovou správou, rozšiřování jeho funkcí i uživatelského komfortu. Aplikace pro podání daňového přiznání s doručení datové zprávy neopatřené zaručeným elektronickým podpisem byla spuštěna ke konci roku 2002, přičemž možnost doručení prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem byla doplněna v průběhu roku 2003. Data o množství elektronických podání jsou proto dostupná až od roku 2004. Služba elektronického podání byla zároveň rozšířena i o ostatní podání mimo daňových přiznání jako takových. Podání mohou být prováděna přímo prostřednictvím některých účetních či daňových programů. V roce 2005 bylo ÚFDŘ připojeno na Portál veřejné správy, přes který můžou daňové subjekty elektronicky poslat data na společné technické zařízení správců daně. V roce 2006 bylo hlavním úkolem pro zajištění funkčnosti elektronických podání zpracování nových tiskopisů daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob a dani z příjmů právnických osob. Významný nárůst elektronických podání je viditelný v roce 2006, kdy byl uveden do provozu projekt Daňového portálu, prostřednictvím kterého můžou daňové subjekty nejen plně využívat

všech elektronických podání, ale také například nahlížet na svůj osobní daňový účet, sledovat přehled podaných písemností či osobní daňový kalendář. I v dalších letech probíhal v oblasti elektronizace a modernizace daňové správy vývoj zkvalitňováním a rozšiřováním služeb pro daňové subjekty. Od roku 2009 územní finanční orgány plně komunikují s datovými schránkami, potvrzení elektronických dokumentů probíhá prostřednictvím kvalifikovaných certifikátů pracovníků správce daně.

Meziroční nárůst počtu elektronických podání roste klesajícím způsobem – v roce 2005 proběhla změna z absolutního počtu podání z 20 205 na 48 978, tedy o 142 %, v roce 2009 se už jednalo „jen“ o zvýšení počtu o 20 %, když počet podání v roce 2008 vystoupil z 198 962 na 238 871 v roce 2009. Tento fakt může být zapříčiněn postupným vyčerpáním potenciálních daňových subjektů, jež elektronický přístup k daňové správě oslovuje. Dá se očekávat, že mnoho především konzervativních subjektů zůstane věrno osvědčenému osobnímu podání či podání klasickou poštou. I tak je elektronizace veřejné správy významným a podle mého názoru i velice úspěšným krokem k jejímu zefektivnění, jenž je navíc neustále zdokonalován. Z osobní zkušenosti můžu potvrdit, že systém elektronických podání je českou daňovou správou navíc podpořen širokým poskytováním informací prostřednictvím svých internetových stránek. Existují i bezplatné semináře pro veřejnost.

II. 4. Opravné prostředky

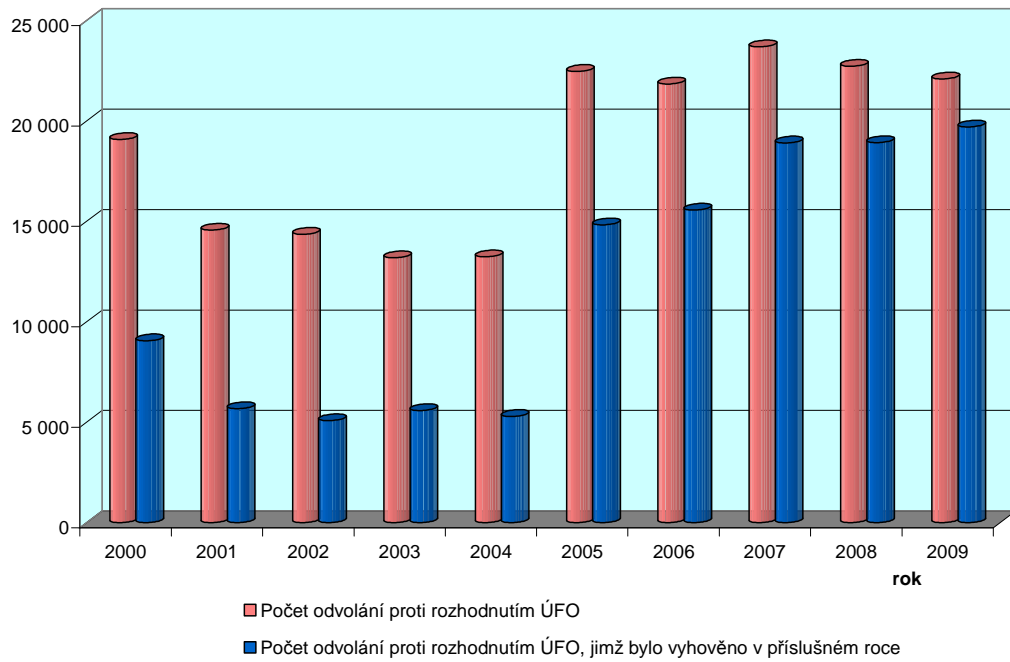
Efektivita daňové správy nemůže být měřena pouhým objemem vybraných daní. Stejně tak, jak důležité je daň předeepsat a vybrat, je důležité si své rozhodnutí obhájit v případném sporu. Pokud totiž daňový subjekt využije opravného prostředku a ve sporu se správcem daně uspěje, ztrácí stát na neoprávněně vyměřenou daň nárok. Daňový subjekt pak dokonce v některých případech může žalovat správce daně o náhradu škody způsobenou rozhodnutím orgánu veřejné moci. Tato neefektivnost, jak již bylo zmíněno v předcházející kapitole, byla do nedávné doby ještě umocněna tzv. předběžnou vykonatelností platebních výměrů, kdy platební výměry byly vynutitelné ještě dříve, než nabyly právní moci. V praxi se proto nezdálo, že daňový subjekt na základě platebního výměru daň odvedl, později ovšem uspěl při podání opravného prostředku a daň mu proto musela být vrácena i s úroky. Česká daňová

správa tuto neefektivnost sama zaregistrovala, což vyústilo v legislativní změnu na podzim roku 2009, již byla předběžná vykonatelnost u dodatečných platebních výměrů vydaných na základě daňové kontroly zrušena. Napříště jsou takto vydané platební výměry vykonatelné až s jejich právní mocí, tedy po doručení rozhodnutí o odvolání proti nim daňovému subjektu či po marném uplynutí lhůty pro odvolání.

Opravnými prostředky proti rozhodnutí správce daně – platebnímu výměru či dodatečnému platebnímu výměru – jsou na úrovni daňového řízení odvolání a na úrovni správního soudnictví žaloba proti rozhodnutí správního orgánu. K té je samozřejmě možné přistoupit až po neúspěšném vyčerpání opravného prostředku, jež poskytuje daňové procesní právo, tedy uvedeného odvolání.

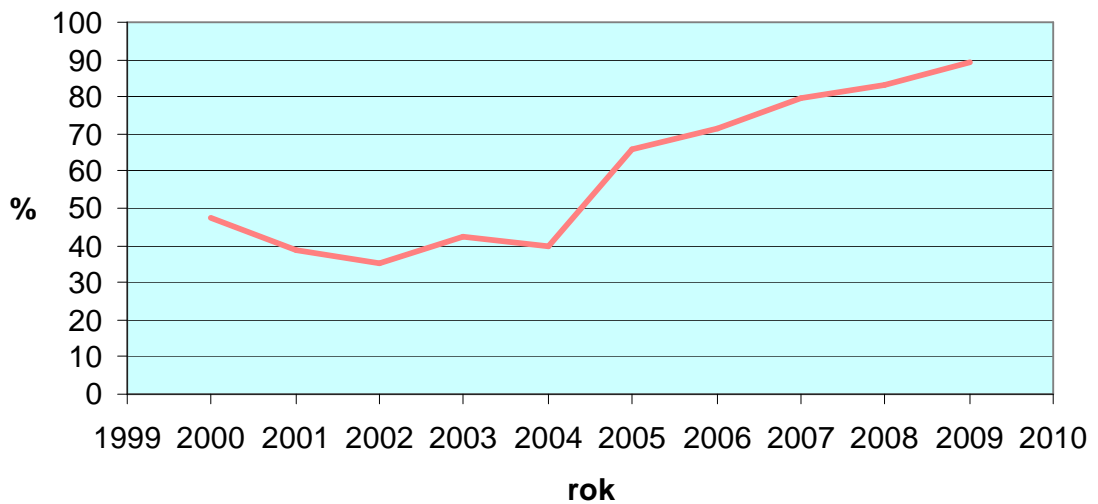
Následující grafy ilustrují vzniklé neefektivnosti daňové správy v souvislosti s řízením o opravných prostředcích. Neefektivnost je měřena „úspěšností“ opravného prostředku, čímž je myšlena úspěšnost ze strany podávajícího příslušný opravný prostředek, tedy daňového subjektu. Čím vyšší tedy tato úspěšnost je, tím nižší je efektivita správce daně, tím častěji správce daně nebyl schopný obhájit své rozhodnutí, čímž mohlo dojít ke zkrácení daňových příjmů státu.

Graf č. 5: Vyhovění odvoláním proti rozhodnutím ÚFO v letech 2000 až 2009



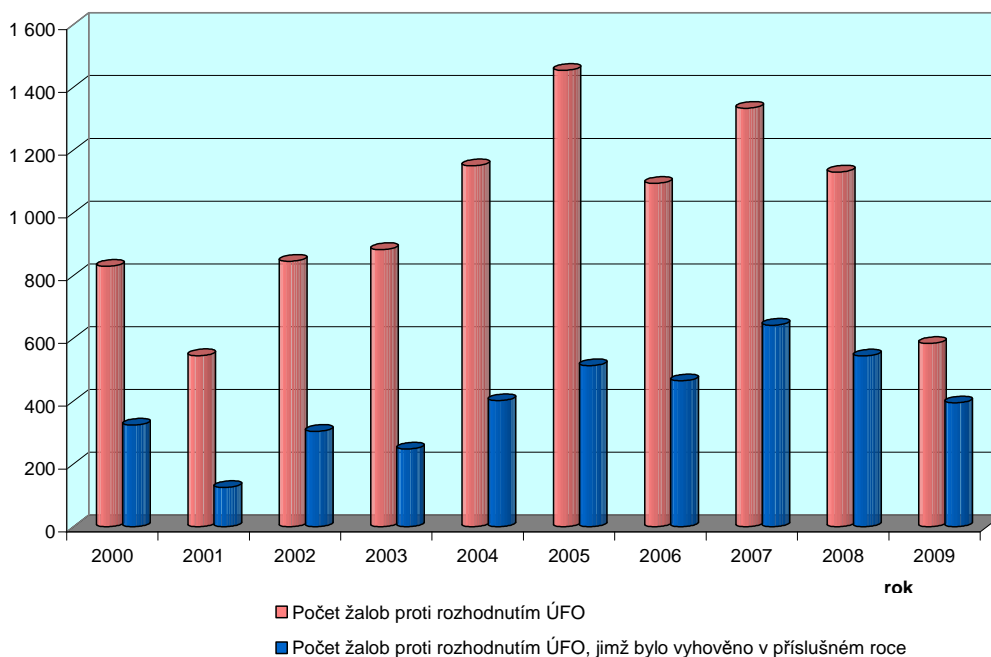
(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

Graf č. 6: Úspěšnost odvolání proti rozhodnutím ÚFO v letech 2000 až 2009



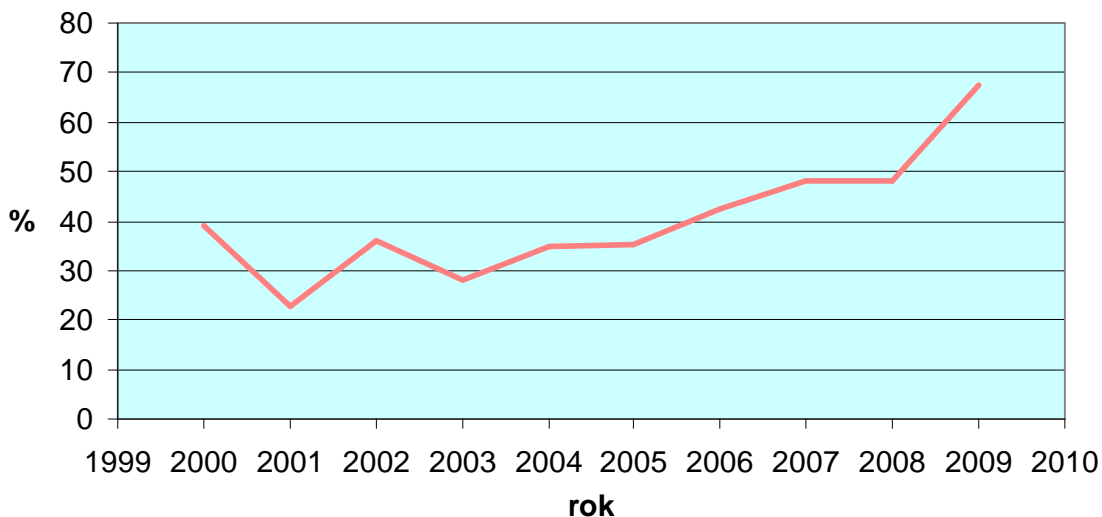
(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

Graf č. 7: Vyhovění žalobám proti rozhodnutím ÚFO v letech 2000 až 2009



(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

Graf č.8: Úspěšnost žalob proti rozhodnutím ÚFO v letech 2000 až 2009



(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

U obou opravných prostředků je možné pozorovat dva jevy – pokles počtu podaných opravných prostředků po roce 2000 a jejich dramatický nárůst po roce 2004. Tento jev se podle mého názoru dá vysvětlit skutečností, že v roce 2000 došlo k zásadní změně judikatury. Ústavní soud totiž ve svém nálezu přiznal nárok na osvobození

od daně z převodu nemovitostí při převodech bytů, garáží a ateliérů. V důsledku tohoto judikátu se markantně zvýšil počet opravných prostředků, jak řádných, tak mimořádných, ty byly postupně vyřešeny do konce roku 2001, kdy se situace uklidnila.

V roce 2005 dramaticky vzrostl nejen počet opravných prostředků, ale také úspěšnost daňových subjektů v řízení o nich. Nárůst přičítám především naplnění Ústavy zavedením správního soudnictví jako oddělené soustavy soudů s přesně vymezenou působností od 1. ledna 2003. Určité zpoždění je dáno faktem, že Nejvyšší správní soud jako zcela nová instituce na našem území nejprve neplnil úplně dokonale svou funkci ve smyslu sjednocování judikatury správních soudů, navíc se k němu samotnému jako k nejvyššímu orgánu správního soudnictví dostaly případy také až s určitým zpožděním. Působnost Nejvyššího správního soudu na poli sjednocování judikatury a tím i zpřesňování výkladu zákona o správě daní a poplatků i dalších právních norem se projevila především mezi zástupci daňových subjektů, kteří díky dobré znalosti judikatury vyplnili potenciál sporných rozhodnutí. Tato tendence se ukázala nejen v nárůstu počtu opravných prostředků, ale také ve výrazném nárůstu vyhovění opravným prostředkům. Od roku 2003 navíc daňové subjekty mohou až do prvního stupně soudního řízení správního včetně zastupovat vedle advokátů i daňoví poradci, což má pro mnohé subjekty za výsledek snazší domožení se svých práv při snížení transakčních nákladů, jež by musely vynaložit vyhledáváním dvou různých zástupců (pro řízení daňové a soudní zvlášť).

Vysoká úspěšnost opravných prostředků v posledních letech je dle mého názoru způsobena přístupem Nejvyššího správního soudu, kdy tento stále výrazněji upřednostňuje ochranu práv daňových subjektů na úkor příjmů státního rozpočtu. Nejen díky své funkci přezkumného orgánu a orgánu sjednocujícího rozhodnutí soudů prvního stupně, ale i silou své autority Nejvyšší správní soud ovlivňuje rozhodnutí jak správních soudů, tak územních finančních orgánů. Dokonce je možné pozorovat případy, kdy Nejvyšší správní soud judikuje i rozdílně než soud Ústavní²⁰.

²⁰ Konkrétně se jedná o právo správce daně opakovat daňovou kontrolu či právo správce daně zahájit daňovou kontrolu namátkově bez sdělení konkrétních pochybností daňovému subjektu.

Pozice správců daně je tedy značně ztížena, a to nejen soudními rozhodnutími, ale také neustále se měnícími hmotnými i procesními pravidly. V roce 2009 se jednalo například o změnu posuzování lhůty pro vyměření daně, o nově zavedenou povinnost správců daně odůvodňovat svá rozhodnutí a o zavedení doručování prostřednictvím datových schránek. V důsledku těchto skutečností vzniká v oblasti opravných prostředků velké množství neefektivností. Díky nové právní úpravě účinné od 1. ledna 2011 se dá předpokládat jejich snížení, nebo v extrémním případě jejich další zvýšení rozvojem nové judikatury. To vše bude záležet na kvalitě nové procesní normy, k jejímuž rozboru se vrátím ve čtvrté kapitole této práce.

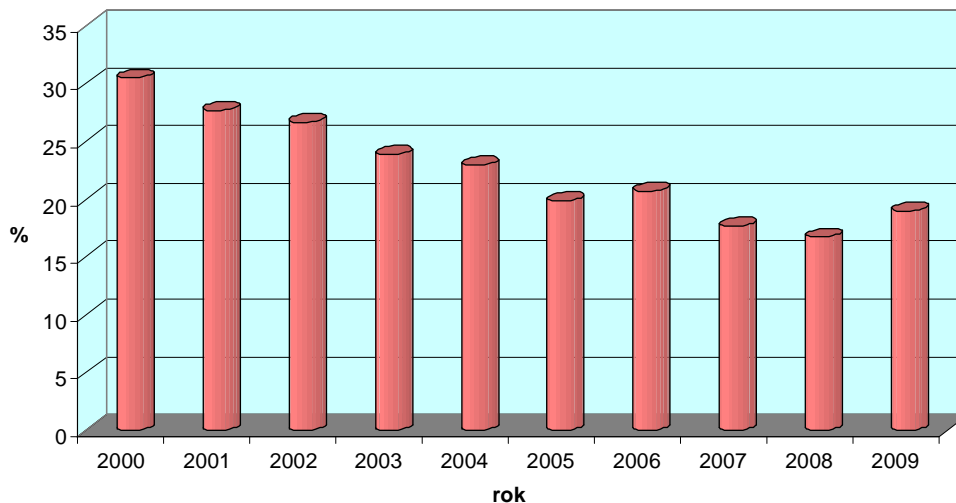
II. 5. Vymáhání daňových nedoplatků

Efektivita vymáhání daňových nedoplatků je dalším měřítkem vysvětlujícím efektivitu správy daní, jež jsem zvolila pro účely své práce. Graf č. 9 zachycuje podíl kumulativního objemu daňových nedoplatků na celkovém inkasu daní za posledních deset let. Z Grafu č. 9 je možné pozorovat pozitivní vývoj v tom smyslu, že podíl daňových nedoplatků na inkasu daní má klesající trend. Dlouhodobé zvyšování platební morálky daňových subjektů souvisí dle mého názoru jak s jejich stále se zlepšující informovaností o daňových povinnostech, tak s rostoucími obavami z penalizace způsobenými stále se rozvíjející kontrolní a vyhledávací činností správce daně majícím za výsledek stále se zvyšující částku daňových doměrků. Myslím si, že pozitivní trend je také zapříčiněn rostoucím inkasem především daní z příjmů vyplývající z příznivé hospodářské situace a výsledků daňových subjektů v minulých letech. Tento trend je totiž přerušen až v roce 2009 i z Grafu č. 9 viditelným nepříznivým vlivem finanční krize. Dále na snižování nedoplatků na daních z příjmů měla vliv například akce Ministerstva financí vyhlášená v roce 2003 umožňující prominutí penále a úroků. V roce 2008 se účinnost správy daně z příjmů právnických osob podle mého zvýšila díky nové zákonné úpravě zadávání veřejných zakázek zakládající povinnost daňového subjektu předložit potvrzení o bezdlužnosti.

I přes veskrze příznivý vývoj výše daňových nedoplatků zůstává jejich výše nadále nezanedbatelná. Proto je pro zajištění daňových příjmů státu důležitý mechanismus co nejefektivnějšího vymáhání nedoplatků působící také preventivně. Uvedená data jsou

navíc částečně zkreslena faktem, že se jedná o kumulativní částky nashromážděné v souvislosti s případy za několik let dozadu, které se mohou táhnout po několik let až do zániku práva nedoplatek vymáhat.

Graf č. 9: Podíl kumulativního objemu daňových nedoplatek na celkovém inkasu daní ÚFO v letech 2000 až 2009



(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

Efektivita vymáhání daňových nedoplatek je ovlivňována řadou nepříznivých faktorů, důsledkem čehož je situace, kdy výše vymožených daňových nedoplatek absolutně neodpovídá úsilí územních finančních orgánů na vymožení vynaloženému. Pro zefektivnění činnosti daňové správy existuje proto v této oblasti poměrně velký potenciál.

Na objemu vymožených nedoplatek se podle mého názoru negativně podepsala především finanční krize spojená s vyšší nezaměstnaností a nízkými mzdami. Druhotná platební neschopnost znamenala pro mnohé daňové subjekty úplné ukončení podnikatelské činnosti. Podle informací české daňové správy ukončily jiné daňové subjekty podnikatelskou činnost pouze v právnické osobě, která je daňovým dlužníkem, aniž by uhradily státní pohledávky, nadále však pokračují v podnikatelských aktivitách v jimi nově založené společnosti se stejným předmětem podnikání. Zde se projevuje vysoká neefektivita právní úpravy nejen daňových nedoplatek, způsobená zjevnou

mezerou v zákoně²¹ povolující provádění další činnosti fyzickým osobám, jež v minulosti zapříčinily vznik nevyhnutelných daňových nedoplatků, pouze pod záštitou jiné právnické osoby, tedy nového daňového subjektu. Některé daňové subjekty jsou předlužené, jiné nekontaktní nebo minimálně nesoučinní. Jejich příjem bývá nepostižitelný, v některých případech dokonce ani reálně neexistuje sídlo společnosti, kam by bylo možné doručovat. Vyšší daňových nedoplatků bývají proto většinou nedobytné nebo vymahatelné pouze částečně. U nižších částek je úspěšnost správců daně při vymáhání podle dat české daňové správy nesrovnatelně vyšší.

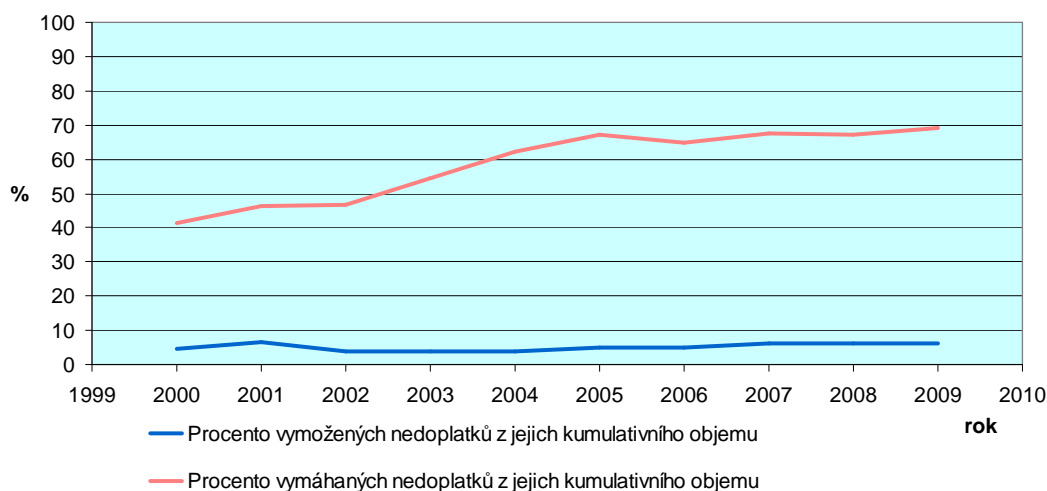
Na efektivitu vymáhání nedoplatků má vliv také subjektivní faktor správce daně, tedy kvalifikovanost jeho pracovníků a schopnost jednotlivých úředníků osvojit si příslušnou legislativu a tu pak účinně aplikovat. Řada neefektivností, jak už bylo zmíněno, existuje i na poli legislativním, i na poli technickém. Pro snížení administrativních nákladů je důležitá spolupráce územních finančních orgánů s ostatními správními a dalšími orgány a bezplatný přístup do veřejnoprávních registrů, což v současnosti není zcela zajištěno.

Správci daně mají k dispozici několik zákonných prostředků, jak úhradu daňového nedoplatku na daňovém subjektu vynutit. Nejhojněji je využíváno exekuční řízení přímo v rámci řízení daňového. To je nejefektivnější v případě, když dojde k úhradě nedoplatku daňovým subjektem již na základě osobních jednání či výzvy k úhradě daňového nedoplatku v náhradní lhůtě správcem daně ještě předtím, než finanční úřad vůbec přistoupí k samotnému vymáhacímu výkonu. Správce daně také může daňovou pohledávku předat k výkonu rozhodnutí soudu. Soudní řízení se ale dle dat české daňové správy dlouhodobě jeví jako nevytěžné a příliš zdlouhavé. Správce daně má i možnost požádat o výkon exekuce soudního exekutora, což se ale děje minimálně, protože spolupráce s exekutory představuje pro správce daně neúměrnou administrativní zátěž, na kterou správci daně nemají kapacity. Od 1. ledna 2008 je s účinností insolvenčního zákona zavedena možnost správců daně přihlásit daňové nedoplatky do insolvenčního řízení. I když je insolvenční řízení bezesporu efektivnějším než řízení konkursní podle již neúčinného zákona o konkursu a vyrovnání, jeho efektivnost je dle

²¹ Konkrétně v obchodním zákoníku a živnostenském zákoně.

mého názoru stále nízká vzhledem k jeho nákladovosti a ne zcela uspokojivým výsledkům. Při řešení insolventnosti daňových dlužníků navíc převažuje řešení formou konkursu, kde dochází k dalším komplikacím například proto, že návrhy na přihlášení dlužníka do konkursu jsou jeho věřiteli podávány až příliš pozdě, kdy už dlužník nemá téměř žádný majetek, nebo je tento majetek snižován o náklady správy konkursní podstaty zapříčiněné neúměrně dlouhým trváním konkursního řízení.

Graf č. 10: Vymáhání daňových nedoplatků ÚFO a jeho úspěšnost v letech 2000 až 2009



(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

Graf č. 10 znázorňuje procentuální podíl daňových nedoplatků, jež byly správci daně vymáhány, na jejich kumulativním objemu, který porovnává s podílem nedoplatků, jež byly nakonec vymoženy. Z Grafu č. 10 je patrné, že ačkoliv je každoročně přistoupeno k vymáhání vyššího objemu nedoplatků, účinnost vymáhání zůstává nepatrná. I když počet úspěšně vymožených nedoplatků stále stoupá, jejich objem víceméně stagnuje, čímž se potvrzuje vyšší úspěšnost správců daně při vymáhání nižších nedoplatků. Aktivita finančních úřadů na poli vymáhání nedoplatků se neustále zvyšuje. Nejvyšší nárůst vymáhání daňových nedoplatků je pozorovatelný v letech 2003 a 2004.

II. 6. Úspěšnost daňových kontrol

Na efektivitu správy daní má nemalý vliv také „úspěšnost“ daňových kontrol hodnocená pomocí výše doměřené daně. Při tomto postupu správce daně dochází

k nejčastějšímu zjištění krácení daně daňovým subjektem. Nejčastější nedostatky přiznaných daňových povinností jsou zatajování výnosů nebo naopak neoprávněné uplatnění výdajů, aby byl co nejvíce snížen základ daně z příjmů, dále pak neoprávněné uplatnění odpočtu DPH a legalizace zboží pochybného původu. Daňová kontrola poskytuje správci daně rozsáhlá oprávnění, díky kterým se mohou podrobně seznámit s podnikatelskou činností daňového subjektu a odhalit účetní nesrovnalosti. V ideálním případě by každé daňové přiznání mělo být zkontrolováno a případy krácení daně tak sníženy na minimum. Z ekonomických důvodů však musí postačit namátková kontrolní činnost správců daně a alespoň předem vytipovanými daňovými subjekty, u nichž existuje pravděpodobnější potenciál doměrku. Takovými subjekty jsou subjekty opakovaně vykazující ztrátu, s mimořádně vysokým odpočtem DPH, subjekty majetkově propojené nebo subjekty, u nichž kontrola zatím nebyla provedena apod.²², jejich identifikaci má navíc napomoci i ADIS. Správci daně upřednostňují provádění daňových kontrol s potenciálem vyššího doměrku na úkor jejich množství. Pro zviditelnění práce správců daně a posílení preventivního působení daňových kontrol bývají prováděny mimořádné rozsáhlé kontrolní akce. V roce 2000 byla navíc na některých finančních úřadech vytvořena oddělení specializované daňové kontroly pracující na principu dožádání v rámci celé územní působnosti příslušného finančního ředitelství zaměřující se na významné daňové subjekty s vysokým obratem či složitými majetkovými vazbami v rámci ČR i do zahraničí. Práce těchto oddělení je efektivnější díky zkušenějším pracovníkům s odbornější specializací.

I při provádění daňových kontrol narážejí správci daně na významné komplikace způsobené především nedostatečnou součinností daňových subjektů. Často už zahájení samotné daňové kontroly je velice obtížné, daňové subjekty se mu snaží vyhnout nebo ho alespoň oddálit. V průběhu daňové kontroly pak dochází k jejímu prodlužování nepřebíráním písemností nebo jejich podáváním daňovými subjekty bez všech podstatných náležitostí, na což musí správce daně reagovat výzvou k doplnění a administrativní náklady zbytečně stoupají. Tato praxe bývá využívána především prostřednictvím zástupců daňových subjektů, daňových poradců, kteří se tak snaží docílit prodloužení daňové kontroly natolik, aby právo doměřit daň bylo prekludováno

²² DRÁB, O., TRUBAČ, O., ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2006. S. 51.

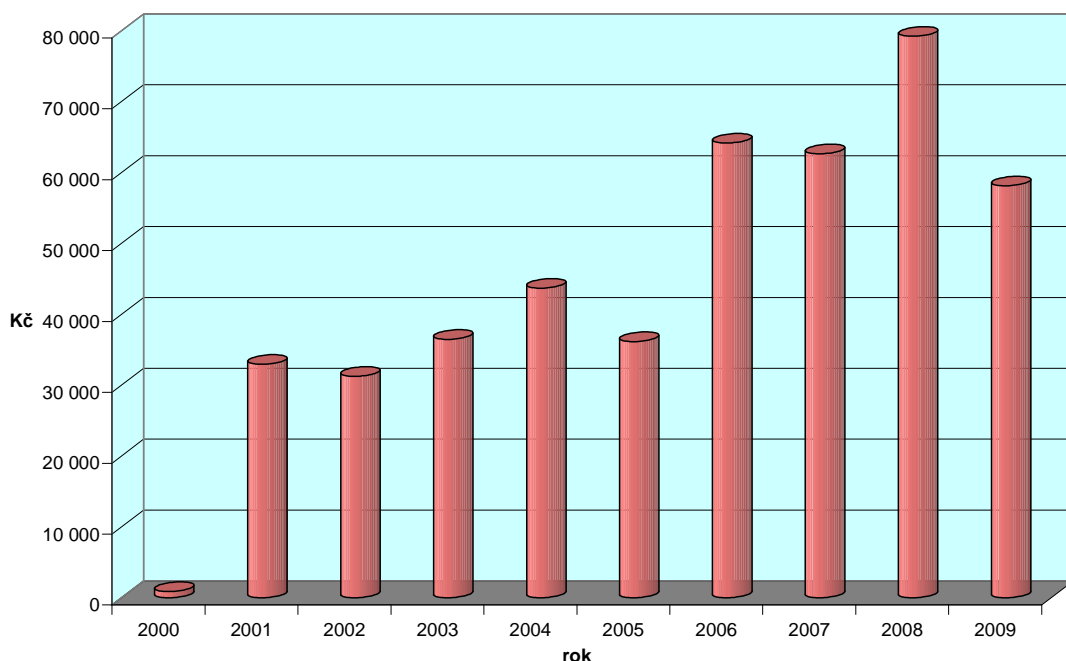
a z kontroly tak nehrozilo nebezpečí doměrku pro daňový subjekt. Na jejich obranu musím dodat, že dle mých zkušeností správci daně daňovou kontrolu často zahajují těsně před prekluzí, navíc je kontrola často prodlužována i z jejich strany a průtahy způsobené pouze formálním během daňové kontroly bez jakýchkoliv prakticky prováděných úkonů pouze zatěžují daňový subjekt. Správce daně navíc na daňové subjekty často přenáší své zákonné povinnosti a ukládá jim až nemožná plnění, zejména v rámci dokazování. Jejich šikanózní přístup se odráží v množství stížností na postup pracovníka správce daně při daňové kontrole, jejichž vyřizování opět navyšuje administrativní náklady. Sporný okamžik dále vzniká před podpisem zprávy o daňové kontrole, kdy se některé daňové subjekty ještě dalším a dalším doplňováním dokazování snaží zvrátit kontrolní nález ve svůj prospěch, nebo se podpisu zprávy o daňové kontrole vyhýbají. Možnost zaslat zprávu o daňové kontrole za situace, kdy se daňový subjekt vyhýbá jejímu podpisu, zase bývá správci daně zneužívána a k jejímu zaslání přistupují i tehdy, když se chtějí vyhnout dalšímu doplňování dokazování nebo zdůvodňování svého nálezu.

Provádění daňové kontroly znesnadňuje i neustále se měnící daňové zákony, jejichž úroveň mnohdy vybízí k pochybným machinacím daňových subjektů. Neustále se zdokonalující znalosti daňových zákonů na straně daňových subjektů, jejich komplikovanými obchodními vztahy skvěle kryté případné daňové úniky kladou vysoké nároky na kvalifikaci a zkušenosti správců daně.

Následující dva grafy víceméně shodně demonstrují úspěšnost daňových kontrol za posledních deset let, přičemž za jednu kontrolu je považována jedna kontrola jedné daně za jeden rok. Graf č. 11 ukazuje výši průměrného doměrku připadajícího na jednu kontrolu, Graf č. 12 pak celkovou výši doměřené daňové povinnosti. Celkový trend je veskrze pozitivní, když výše daňových doměrků má vzrůstající tendenci. Mírný pokles v roce 2002 je podle mého názoru zapříčiněn koncentrací daňové správy na větší potenciální doměrky a s tím související nižší počet provedených kontrol. Propad v roce 2005 hodnotím jako reakci na ustálení judikatury Nejvyššího správního soudu, o níž jsem se již zmiňovala výše. Dokonalá znalost rozhodovací činnosti daňovými subjekty, zejména pak jejich zástupci, poskytuje silný argumentační podklad ve všech případných sporech. Nejvyšší správní soud je navíc znám tendencí prosazovat zájmy daňových

subjektů na úkor státu. Snížení celkové výše doměřených daňových povinností v roce 2006 přičítám nově Nejvyšším správním soudem „projudikované“ možnosti daňového subjektu podat na daňovou kontrolu, která je prováděna nezákonně, žalobu ve správním soudnictví²³. V případě úspěchu takové žaloby soud správci daně zakáže další provádění daňové kontroly. Výrazný propad v roce 2009 přisuzuji nález Ústavního soudu, jímž byly v roce 2008 zakázány tzv. namátkové daňové kontroly²⁴.

Graf č. 11: Celková výše ÚFO doměřených daňových povinností připadajících na jednu daňovou kontrolu v letech 2000 až 2009

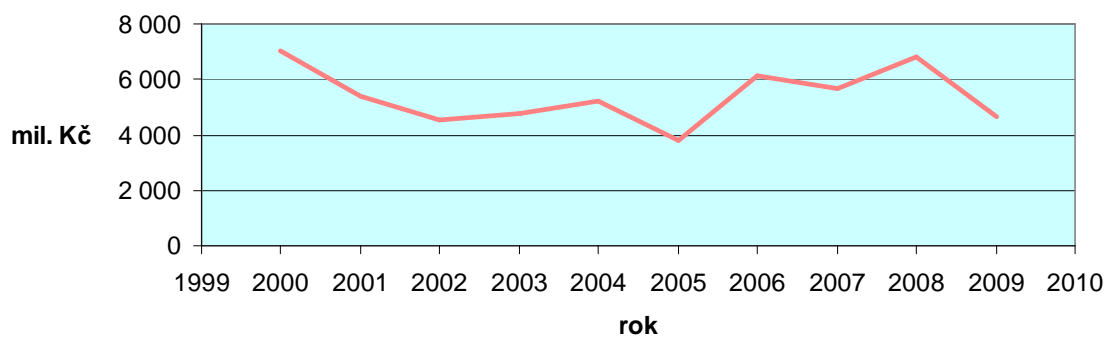


(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

²³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 144/2004-110 ze dne 31. srpna 2005 dostupný na www.nssoud.cz.

²⁴ Nález Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1835/07 ze dne 18. listopadu 2008 dostupný na www.judikatura.cz.

Graf č. 12: Celková výše daňových povinností doměřených ÚFO na základě daňových kontrol v letech 2000 až 2009



(Zdroj: Vlastní zpracování dat z informací o činnosti české daňové správy.)

Kapitola III. Analýza správy daní ve vybraných zemích Evropské unie a její srovnání s Českou republikou

III. 1. Nákladovost daňové správy

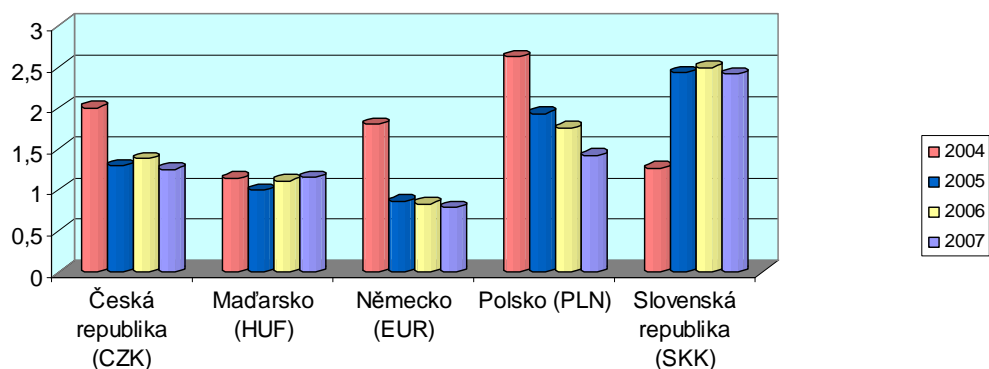
V předchozí kapitole jsem nastínila možné veličiny, které by mohly mít rozhodující vliv na efektivitu české daňové správy, jejíž měřítkem jsem zvolila její nákladovost. Její hodnocení ovšem může být provedeno pouze v kontextu dalších daňových správ. Pro účely této práce jsem proto vybrala několik zemí Evropské unie, s nimiž je Česká republika nejčastěji srovnávána. Data týkající se české daňové správy budu porovnávat s údaji zemí Visegrádské čtyřky, jako zemí bývalých transitivních ekonomik vycházejících s obdobných historických zkušeností, a dále Německa, jako země, která má rozhodující vliv na českou ekonomiku a u níž se Česká republika také často inspiruje při legislativních změnách. Data vycházejí ze studií OECD²⁵ provedených v letech 2006 a 2008. Kvůli časovému zpoždění způsobenému náročností zpracování dat jsou nejaktuálnější data dostupná za rok 2007.

Následující Graf č. 13 vyhodnocuje výdaje správců daně vybraných zemí EU, jež je potřeba vynaložit na dosažení 100 jednotek příjmů. Data jsou uvedena v měnách příslušných zemí. Z Grafu č. 13 je možné usoudit, že co se týče efektivity, patří České republice místo uprostřed žebříčku znamenající určitý průměr mezi vybranými zeměmi. Z transitivních ekonomik si Česká republika vede hned po Maďarsku nejlépe, přičemž daňová správa v Polsku nastoupila velice pozitivní trend každoročního snižování nákladovosti a Českou republiku dohání. Nejhůře je na tom s efektivitou Slovensko, což přičítám krátkému trvání existence Slovenské republiky a s tím spojené nedostatečné rozvinutosti všech institucí. Na daňovou administrativu měla podle mého názoru výrazně negativní vliv Slovenská daňová reforma z roku 2004, protože jak je možné vypořádat z Grafu č. 13, po tomto roce se nákladovost daňové správy výrazně

²⁵ FORUM ON TAX ADMINISTRATION. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)*. Center for tax policy and administration, 2009. 215 s.; FORUM ON TAX ADMINISTRATION. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)*. Center for tax policy and administration, 2007. 130 s.

zvýšila. To může mít souvislost i s vysokými počátečními fixními náklady na reformu, které se můžou v průběhu následujících let navrátit. Pokud ovšem zvážím, že slovenská úprava správy daní vychází ze stejné zákonné normy jako ta česká, považuji více než poloviční nákladovost české daňové správy oproti slovenské za český úspěch. Je zajímavé pozorovat vliv vstupu České i Slovenské republiky do EU, když v roce 2004 nákladovost obou daňových správ provedla velký skok – oproti Slovensku došlo v České republice k snížení nákladů. Nejeftivnější daňovou správou je Německo. Nízká nákladovost maďarské daňové správy vychází z faktu, že v její pravomoci je i správa pojistného na sociální zabezpečení, ze kterého plynou maďarské daňové správě nesrovnatelně vyšší příjmy než ostatním daňovým správám spravujícím pouze daně. Orgány polské daňové správy zase mají na starost mimo daní i cla. Celkově docházelo podle mého názoru v posledních letech ke snižování nákladovosti daňové administrativy, především v důsledku pozitivního vývoje ekonomiky a předchozích investic do IT technologií.

Graf č. 13: Výdaje správce daně vybraných zemí EU na 100 jednotek příjmů v příslušných měnách v letech 2004 až 2007



(Zdroj: Vlastní zpracování dat OECD doplněných o data české daňové správy.)

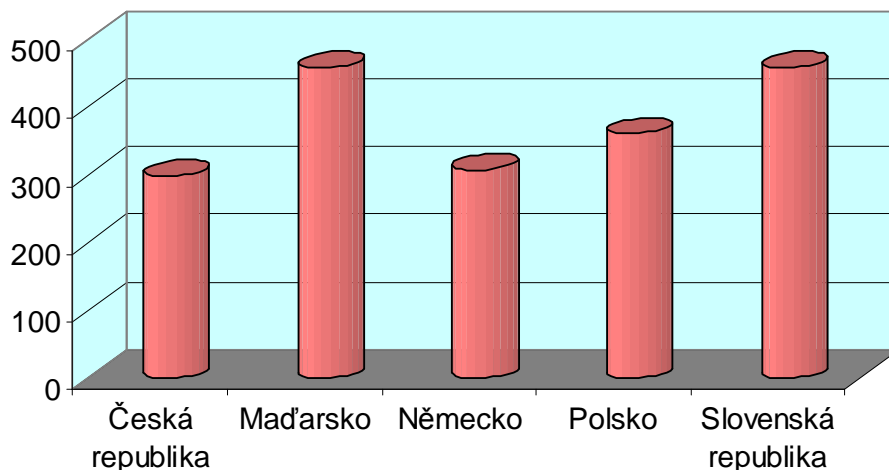
III. 2. Platové náklady a personalistika

Náklady na daňovou správu jsou i v ostatních zemích EU převážně tvořeny náklady platovými. Jejich podíl na celkových nákladech daňové administrativy se pohybuje mezi 65 – 85 %²⁶. Nižší nákladovost některých daňových správ je dána využitím IT služeb, což je například případ Slovenské republiky. Celkově se daňové správy snaží

²⁶ Data OECD.

snižovat množství svých orgánů. Čím dál častěji se objevuje trend sjednocení výběru daní i pojistného na sociální zabezpečení do jednoho inkasního místa. Z mnoha pozorovaných zemí je inkaso prozatím sjednoceno v Maďarsku, v Polsku je sjednocen výběr daní a cel. Na Slovensku je plánováno sjednocení výběru daní a cel v roce 2012. Jak již bylo naznačeno výše, Česká republika v současnosti pracuje na sjednocení výběru daní, cel a pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení. Této problematice se budu podrobněji věnovat v následující kapitole. V zemích, kde zůstává výběr jednotlivých odvodů oddělen, spolupracují jednotlivé orgány mezi sebou a snaží se alespoň tímto způsobem co nejvíce zefektivnit a zkoordinovat svou činnost.

Graf č. 14: Počet daňových subjektů registrovaných k DPH, DPFO a DPPO připadajících na jednoho zaměstnance správce daně vybraných zemí EU v roce 2007



(Zdroj: Vlastní zpracování dat OECD doplněných o data české daňové správy.)

Pro srovnání personální politiky ve vybraných zemích EU jsem použila stejný ukazatel, jako v předchozí kapitole. Graf č. 14 znázorňuje počet daňových subjektů registrovaných k nejdůležitějším daním připadajícím na jednoho pracovníka správce daně. Data OECD zde potvrdila, že počet daňových subjektů spravovaných zaměstnancem českých územních finančních orgánů patří v Evropě mezi nižší, což považuji vzhledem k vysokým platovým nákladům za negativum, jež může být zdrojem neefektivního využití pracovní síly. Na druhou stranu německé údaje jsou s našimi hodnotami srovnatelné. U Maďarska je velice zajímavé pozorovat vysokou zátěž pracovníků

správce daně, kteří mají navíc širší agendu než ostatní analyzované země. Dobře si vede i Slovensko, které se snaží platové náklady vytěsnit investicemi do elektronizace daňové správy.

III. 3. Elektronizace daňové správy

Rozšiřování využití moderních technologií k zefektivnění daňové správy je současný celoevropský trend. Během posledních 15 let došlo k převratnému vývoji na tomto poli a tím i k usnadnění plnění povinností pro daňové subjekty. Nejhojněji jsou podporována elektronická podání, elektronické platby a elektronický přístup k daňovým účtům. Jelikož se jedná o nově a teprve postupně zaváděné technologie, není prozatím dostupný dostatek dat pro provedení kvantitativní analýzy. Přesto se dá zhodnotit, že využívání těchto služeb každoročně rapidně narůstá nejen v České republice, ale v celé Evropské unii. Tlak na snižování administrativních a platových nákladů a zefektivňování daňové administrativy vytváří potřebu motivovat daňové subjekty k využívání elektronických služeb, aby těmito postupně mohly být nahrazeny všechny mechanické úkony pracovníků správce daně. Elektronická podání jsou vyřizována rychleji, pro rozšíření povědomí jsou o nich pořádány osvětové akce. V některých zemích byla dokonce zavedena povinnost vyplňovat některé formuláře elektronicky, dle OECD však povinnost vyplňovat formuláře elektronicky na jejich množství podaných v této podobě nemá signifikantní vliv.

Jak již bylo uvedeno, Česká republika zavedla v průběhu posledních let elektronická podání, elektronický přístup k daňovému účtu a platby pomocí daňové složenky, která je velice často využívána. V Německu a Polsku jsou naproti tomu vysoce upřednostňovány platby daní pomocí internetového bankovníctví. V Maďarsku jsou platby prováděny prostřednictvím osobní návštěvy v bance. Na Slovensku ani v Německu neexistuje možnost daň zaplatit přímo u správce daně. Rozšíření elektronických služeb ve srovnání s ostatními analyzovanými zeměmi je v České republice na mimořádně vysoké úrovni. Slovensko i Maďarsko prozatím významně zaostávají a vůbec nejužší služby poskytuje Polsko.

III. 4. Opravné prostředky

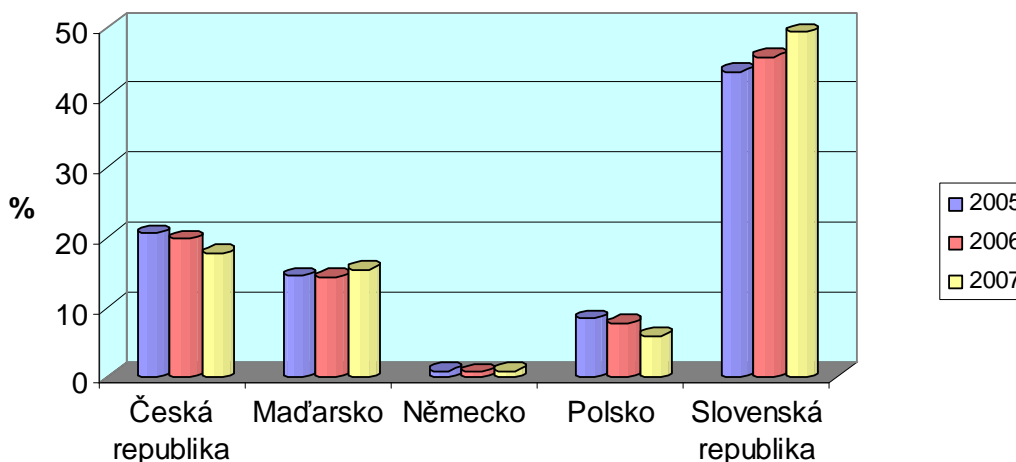
Na mezistátní úrovni lze srovnatelné prostředky, jimiž by se daňové subjekty bránily proti vyměřené daňové povinnosti, nalézt jen s velkými obtížemi. Tato problematika je natolik citlivá, že je nutné ji řešit v kontextu celého právního řádu vycházejícího především z rozdílných ústavních pořádků zkoumaných zemí. Vzhledem k velké rozdílnosti jednotlivých jurisdikcí nejsou adekvátní data dostupná. Mnohé daňové správy totiž obdobnými daty ani nedisponují.

III. 5. Vymáhání daňových nedoplatků

Vymáhání daňových nedoplatků je analyzováno pomocí stejného poměrového indikátoru, který byl použit v předchozí kapitole. V objemu daňových nedoplatků nejsou zahrnuty nedoplatky, ohledně nichž se vede spor.

Z Grafu č. 15 je na první pohled vidět, že podíl nedoplatků se mezi jednotlivými zeměmi značně liší. Jak již bylo demonstrováno v druhé kapitole, Česká republika zažívá pozitivní trend ve vývoji tohoto ukazatele. Stejně tak v Polsku se hlavně v roce 2007 podařilo podíl daňových nedoplatků snížit, a to na velmi malé procento. Oproti němu Česká republika stále zaostává a je spíše srovnatelná s Maďarskem, které ovšem v roce 2007 utrpělo nárůst poměru nedoplatků vůči inkasu daní. Dlouhodobě si víceméně perfektně vede Německo, jehož daňové nedoplatky jsou vůči inkasu nepatrné. Naproti tomu vysoký a stále se zvyšující poměr nedoplatků je možné pozorovat na Slovensku, kde se poměr v roce 2007 přiblížil až k alarmujícím 50 %.

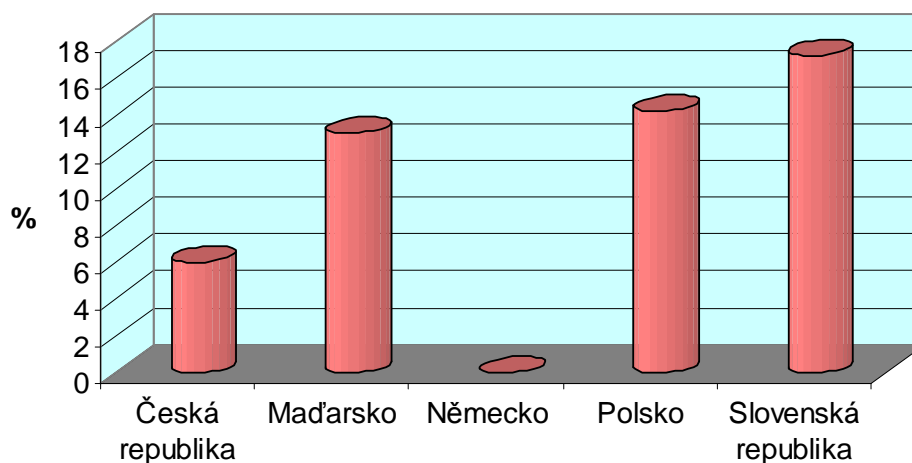
Graf č. 15: Podíl kumulativního objemu daňových nedoplatků na celkovém inkasu daní vybraných zemí EU v letech 2005 až 2007



(Zdroj: Vlastní zpracování dat OECD doplněných o data české daňové správy.)

I když je poměr daňových nedoplatků na Slovensku z pozorovaných zemí zdaleka nejvyšší, je částečně kompenzován dalším ukazatelem, tedy vysokou úspěšností vymáhání nedoplatků. Graf č. 16 ukazuje poměr objemu daňových nedoplatků, jež byly vymoženy, vůči celkovému objemu evidovaných nedoplatků. V tomto srovnání si Česká republika vede jednoznačně nejhůře, přičemž pro Německo ale data nejsou dostupná. To jen potvrzuje závěr z druhé kapitoly o české nízké efektivitě vymáhání daňových nedoplatků. Ostatní daňové správy si v průměru vedou až o deset procentních bodů lépe. Podle mého názoru ale ani tyto ukazatele ve výši okolo 15%-ní úspěšnosti nemohou být považovány za uspokojivé.

Graf č. 16: Úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků správce daně vybraných zemí EU v roce 2007



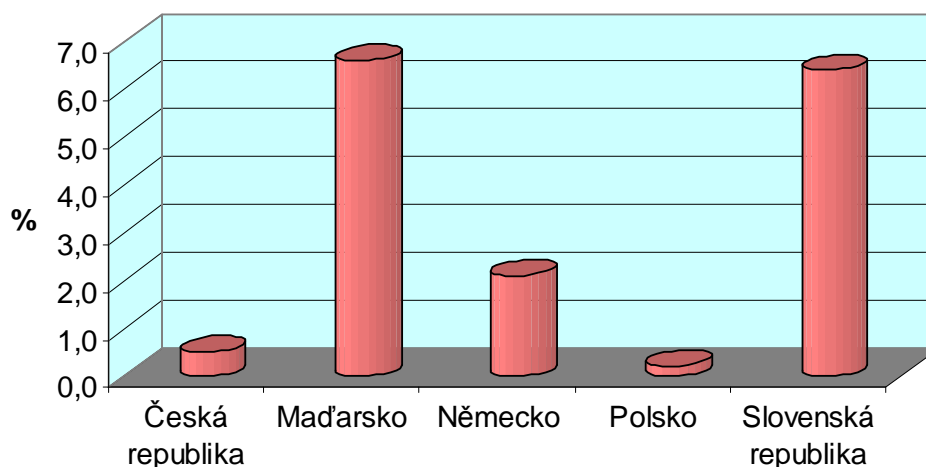
(Zdroj: Vlastní zpracování dat OECD doplněných o data české daňové správy.)

Oba výše uvedené ukazatele je však nutné brát s rezervou. Protože dluhová politika daňových správ se výrazně liší a liší se i kontrolní mechanismy, kterými jsou správci daně schopni odhalit existenci dodatečných daňových povinností zakládajících vznik dalších potenciálních nedoplatků, je nutné dbát při porovnání těchto těžko porovnatelných údajů zvýšené opatrnosti.

III. 6. Úspěšnost daňových kontrol

Pro porovnání úspěšnosti daňových kontrol mezi vybranými zeměmi EU jsem zvolila namísto absolutního ukazatele ve formě výše doměrků ukazatel poměrový, tedy procentuální podíl doměřených daňových povinností na celkovém daňovém inkasu. Doměřené daňové povinnosti se kvůli rozdílnosti kontrolních mechanismů nevztahují pouze k daňovým kontrolám, ale souhrnně ke všem mechanismům sloužícím k prověření daňových povinností daňových subjektů. Porovnání je navíc komplikováno rozdílností předmětů a rozsahů kontrolních mechanismů.

Graf č. 17: Poměr celkové výše doměřených daňových povinností vzhledem k celkovému daňovému inkasu vybraných zemí EU v roce 2007



(Zdroj: Vlastní zpracování dat OECD doplněných o data české daňové správy.)

Z Grafu č. 17 je opět pozorovatelná různorodost výsledků mezi jednotlivými zeměmi. Slovenská republika se ukázala jako efektivní správce daně v kontrolní oblasti, s čímž je patrně spojená i výše uvedená vysoká úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků. Stejně tak významné výsledky přináší kontrolní činnost správců daně v Maďarsku. Německý podprůměrný výsledek si více než neschopností správce daně daň doměřit vysvětlují mimořádnou disciplinovaností německých daňových subjektů. Česká republika a Polsko i přes narůstající objem doměrků ještě vykazují jisté rezervy na poli kontrolní činnosti oproti ostatním zemím.

III. 7. Inkasní náklady a jejich porovnatelnost na mezistátní úrovni

Náklady na daňovou administrativu, často nazývané také „inkasní náklady“²⁷, bývají, jak již bylo předesláno, oblíbenými ukazateli, které daňové správy jednotlivých zemí zveřejňují ve svých výročních zprávách pro porovnání efektivity v čase. Snížení inkasních nákladů má prokazovat zefektivnění administrativy a naopak. Tento přístup však naráží na několik úskalí. Pohyb indikátoru totiž může být způsoben i mnoha jinými faktory, které ovšem s efektivitou nesouvisí. Pokud se změní šíře předmětu daně či daňová sazba, změní se i maximální potenciál daňových příjmů, jež je možné správci daně inkasovat. Inkaso daní se proto může zvýšit nehledě na efektivitu jejich výběru.

²⁷ Anglicky často používané „cost of collection“.

Významný vliv na inkasní náklady má samozřejmě i hospodářský cyklus či další makroekonomické změny, jako inflace, nezaměstnanost atd. Potenciální maximum inkasovaných příjmů se výrazně mění s tím, jak se mění agenda správců daně. Je velmi pravděpodobné, že správce daně spravující vedle daní ještě zdravotní a sociální pojistné bude mít vyšší inkasní příjmy, na které bude muset vynaložit nepoměrně nižší náklady. Naopak negativní vliv na ukazatel inkasních nákladů může mít mimořádná investice daňové správy do rozvíjení technologií, která se v krátkodobém horizontu sice projeví navenek jako zvýšení inkasních nákladů, v dlouhodobém horizontu však bude mít na zvýšení efektivity daňové administrativy pozitivní vliv. Všechny uvedené skutečnosti mají destruktivní vliv na vypovídací hodnotu inkasních nákladů. Ve spojení s neexistujícím jednotným přístupem metodologie sběru dat na mezinárodní úrovni proto srovnání efektivity jak v čase, tak mezi zeměmi má pouze omezenou vypovídající hodnotu. V ukazateli efektivnosti by měl být přinejmenším zohledněn i maximální inkasní potenciál správce daně. Vhodným ukazatelem se zdá být tzv. daňová kvóta, tzn. podíl daňové zátěže daňových subjektů na HDP dané země.²⁸

III. 8. Složitost daňového systému

Dalším ukazatelem používaným pro zhodnocení daňové administrativy na mezinárodní úrovni je tzv. složitost daňového systému²⁹. Ta zohledňuje tři různé aspekty daňových systémů:

- daňové platby (počet za rok) – zohledněny jsou DPPO, pojistné na sociální pojištění, DPFO odváděná za zaměstnance zaměstnavatelem, majetkové daně, daně z kapitálových příjmů, DPH, daň silniční a poplatky za odpad, počet daní je vynásoben počtem příslušných plateb za rok, včetně plateb záloh na daň;

- čas věnovaný daním (hodiny za rok) – tento ukazatel zohledňuje jen tři nejvýznamnější daně, tedy DPPO, DPH a DPFO odváděná za zaměstnance zaměstnavatelem včetně odvodů na sociální pojištění, hodnotí se čas věnovaný sběru

²⁸ FORUM ON TAX ADMINISTRATION. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)*. Center for tax policy and administration, 2007. S. 102 – 104.

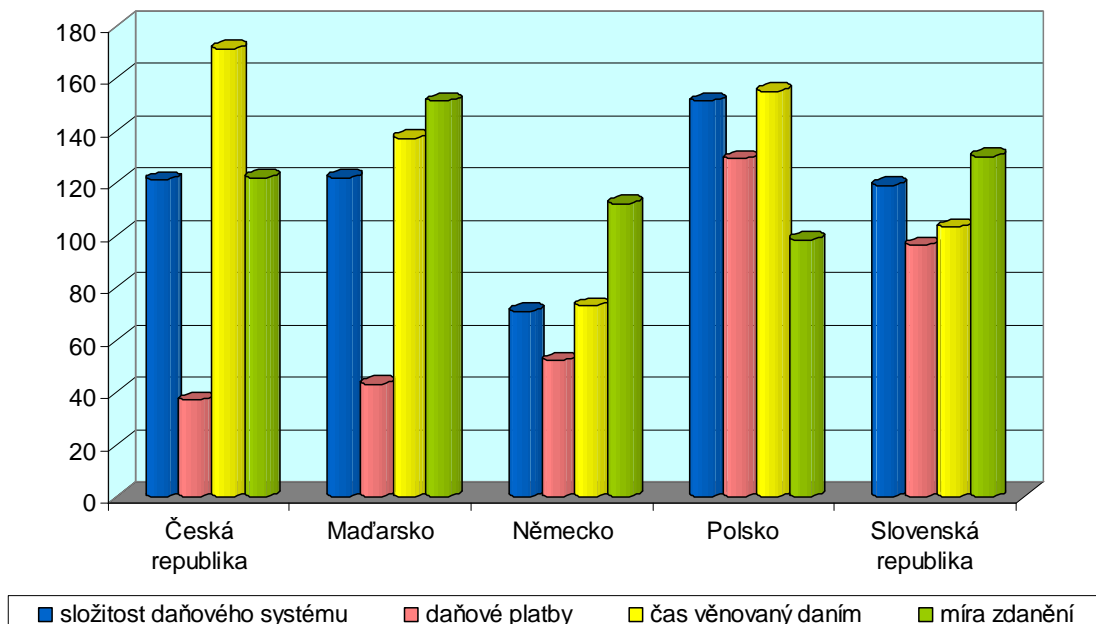
²⁹ PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Paying Taxes 2010, The global picture*. World Bank Group, 2009. S. 71-79.

informací, všem potřebným výpočtům, vyplňování formulářů a placení včetně doby vypořádání platby, zohledněna není doba strávená při kontrolních postupech správce daně;

- celkovou míru zdanění (%) – ukazuje celkovou částku všech daní a povinných poplatků, jež musí podnik odvádět od druhého roku svého podnikání jako procentuální podíl ze zisku, zahrnutý nejsou daně, jež jsou daňovému subjektu vráceny v důsledku nadměrného odpočtu, jako DPH.

Data každoročně sbírá a vyhodnocuje Světová banka, přičemž se jedná o data vztažená na daňovou problematiku spojenou s chodem průměrného podniku v dané zemi. Podle jednotlivých dat jsou pak země seřazeny do třech žebříčků od nejméně složitého daňového systému po ten nejsložitější. Celkové pořadí je stanoveno jako aritmetický průměr těchto tří pořadí. Následující Graf č. 18 znázorňuje srovnání složitosti daňového systému v mnou analyzovaných zemích při zohlednění zdaňovacího období roku 2008.

Graf č. 18: Složitost daňového systému ve vybraných zemích EU v roce 2008



(Zdroj: PricewaterhouseCoopers. Paying Taxes 2010, The global picture. World Bank Group, 2009. S. 57 – 59.)

Ve složitosti daňových systémů si ze mnou analyzovaných zemí nejlépe vede Německo, které ve světovém žebříčku zaujímá celkovou 71. pozici. Poměrně malá administrativní zátěž je zde převážena vysokou celkovou mírou zdanění na korporátní úrovni. Následují tři téměř vyrovnané země kolem 120. příčky – po sobě Slovenská republika, Česká republika a Maďarsko. I když Česká republika uvedla nejnižší počet daňových plateb v průběhu roku, převyšuje výrazně ostatní země v časové náročnosti daně odvádět. Na nejnižší, tedy až 151. pozici se v žebříčku nachází Polsko, které sice daňové subjekty zatěžuje nejnižší mírou zdanění, ovšem administrativní náročnost měřená jak množstvím plateb, tak časovou náročností, je ze všech sledovaných zemí největší.

Výsledky obdržené ze studie Světové banky přibližně odpovídají měření efektivnosti daňových soustav inkasními náklady. Rozdíly jsou zapříčiněny naprosto odlišným přístupem, kdy druhý přístup z obou hodnotí daňové systémy především z pohledu daňového subjektu a tím pádem i destruktivního vlivu zdanění na vývoj ekonomiky, zatímco přístup inkasních nákladů hodnotil daňové systémy především z pohledu daňových správ a jejich nákladovosti. To se odráží i v různém uchopení pojmu „daň“, kdy analýza složitosti daňového systému do pojmu daň zahrnula všechny povinné poplatky ovlivňující podnikání, tedy například i poplatky spravované územními orgány, jež neplynou do státního, ale územních rozpočtů (jako poplatky za odpad).

Takto prezentovaná složitost daňového systému má sice podle mého lepší vypovídající hodnotu, co se srovnání týče, data jsou lépe porovnatelná než v případě inkasních nákladů. Pro účely této práce analyzující efektivnost daňové administrativy z hlediska správců daně však i nadále hodnotím ukazatel inkasních nákladů jako vhodnější.

Kapitola IV. Reforma daňového systému

IV. 1. Koncept reformy

Ačkoliv tedy vypovídající hodnota předchozích indikátorů a srovnávací analýzy je sporná, není sporu o tom, že česká daňová správa disponuje velkým potenciálem pro zefektivnění a snížení administrativních nákladů. V této kapitole se pokusím nastínit, kterým směrem se v současné době česká daňová správa ubírá a jak bylo pokročeno v jejím zefektivňování.

Protože daňový systém a jeho nastavení podléhá z velké části politickým vlivům, je tato oblast předmětem častých změn. Se všemi novelizacemi dochází k postupnému nabourávání původní jednotné koncepce. V současné době se již jedná o systém natolik složitý, že je pro daňového neprofesionála prakticky nemožné se v něm zorientovat. Klesá tak důvěra v systém jako takový a s ní i platební morálka daňových subjektů. Složitost systému navíc dává vzniknout mnohým zbytečným administrativním nákladům.

V České republice se již delší dobu objevují snahy o reformu daňového systému. Tato problematika byla řešena řadou dílčích legislativních úprav. Nakonec však bylo přijato komplexní řešení, jež má svou logickou provázaností zaručit efektivní změnu. Toto řešení zasahuje do všech tří rovin daňové soustavy – hmotněprávní (daňová soustava ve smyslu co a do jaké míry má být zdaněno, nastavená jednotlivými zákony upravujícími jednotlivé daně), procesněprávní (pravidla výběru daní daná v současnosti zákonem o správě daní a poplatků) i institucionální (soustava územních finančních orgánů nastavená zákonem o územních finančních orgánech). Pro účely této práce se dále budu věnovat jen posledním dvěma aspektům daňové reformy.

Hlavním cílem reformy tedy je:

Snížení administrativní zátěže pro poplatníky a státní správu.

Tento cíl lze dále podrobněji specifikovat:

Maximální zjednodušení legislativy

- a) **přehlednost a srozumitelnost zákonů (rekodifikace),**
- b) **zákony založené na zásadách, principech a obecných pravidlech,**
- c) **snížování počtu daní a odvodů.**

Maximální zjednodušení správy daní

- a) **zjednodušení a zrychlení daňového procesu – nový daňový řád,**
- b) **jedno výběrní místo – sloučení výběru daní, cel a odvodů pojistného (jeden formulář, jedno podání, jedna platba),**
- c) **sjednocení vyměřovacích základů daně z příjmů a pojistného,**
- d) **klientský přístup k poplatníkům,**
- e) **centralizace a elektronizace procesů při vytváření efektivní organizace výběru daní a odvodů.**

(Zdroj: Reforma daňového systému 2010 – Teze pro veřejnou diskusi Ministerstva financí č. j. 25/34 022/2008)

IV. 2. Jedno inkasní místo

Záměr sjednotit správu daní, cel a pojistného na veřejnoprávní pojištění vznikl na půdě Ministerstva financí již v roce 2006. V roce 2007 Vláda navrhovaný záměr schválila a vyslovila souhlas se sloučením orgánů daňové a celní správy³⁰. Ke konci roku 2008 pak byl schválen program Projektu jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (Projekt JIM)³¹, který by měl být dokončen k 1. lednu 2014. Podstatou projektu je sjednocení výběru daní, cel a veřejnoprávního pojistného pod novou soustavu správních úřadů s názvem „Jedno inkasní místo“. Takové inkasní místo pod sebe zahrne agendu výběru odvodů územním finančním orgánům, celním orgánům, orgánům sociálního zabezpečení, zdravotním pojišťovnám a obcím. Jelikož projekt Jednoho inkasního místa je i součástí tzv. Národního protikrizového plánu vlády a má plnou podporu i současného ministra financí, dá se očekávat jeho setrvávající podpora. Práce na nezbytných legislativních změnách také nejen, že byly započaty, ale mnohé už i úspěšně realizovány. Právní úprava procesu výběru všech druhů odvodů již byla sjednocena přijetím daňového řádu s účinností od 1. ledna 2011.

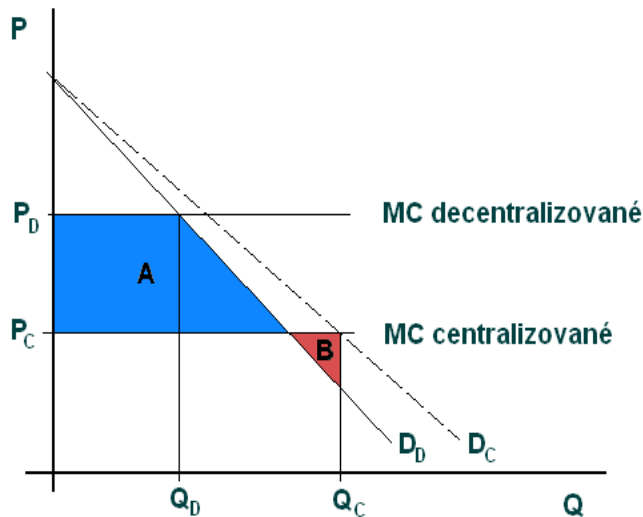
³⁰ Usnesením vlády ČR č. 1033 ze dne 12. září 2007.

³¹ Usnesením vlády ČR č. 1336 ze dne 3. listopadu 2008.

Při plánování sjednocování orgánů státní správy se vždy musí vyhodnotit jeho veškeré náklady a výnosy a ke sjednocení přistoupit, až pokud výnosy jasně převažují. Tuto analýzu může ovlivnit hned několik faktorů. Prvním faktorem jsou tzv. výnosy ze specializace. Jak již jejich název napovídá, jde o výnosy dosažitelné v případě oddělení jednotlivých správních orgánů s odlišnou agendou. Tyto výnosy by se v případě sjednocení staly potenciálními náklady. Výše takových výnosů se odvíjí od rozdílnosti agendy, jakou jednotlivé soustavy správních orgánů spravují. Je jasné, že v případě velkých odlišností je efektivnější výkon správy specializovaným odborníkem. Takový zaměstnanec orgánu státní správy bude rozhodovat s lepší znalostí věci a bude minimalizovat neefektivní rozhodnutí, jež by mohla v případě nevhodnosti jednotného řešení pro všechny typy spravovaných daní vzniknout. Dalším rozhodovacím faktorem jsou tzv. výnosy z rozsahu. Pokud rozsah spravovaných daní jedním správním orgánem bude větší, sníží se fixní náklady, především v případě sjednocení územních finančních, celních orgánů a orgánů spravujících veřejnoprávní pojištění náklady platové a administrativní. Efekt výnosů z rozsahu tedy působí jako protiváha výnosů ze specializace, tedy pro sjednocení orgánů státní správy, což je ilustrováno Grafem č. 19. V případě správců daně, kdy si je agenda jak územních finančních, tak orgánů celních i orgánů spravujících pojistné na veřejnoprávní pojištění blízká, se podle mého názoru dá předpokládat, že efekt výnosů z rozsahu převáží a sjednocený systém orgánů státní správy bude dosahovat efektivnějších výsledků. Tomu odpovídá schválená reforma zahrnující vybudování jednoho inkasního místa, jež by tak mělo zajistit vyšší efektivitu, produktivitu, stabilitu a samostatnost daňové správy. Důraz má být kladen na klientský přístup k daňovým subjektům a k nejefektivnějšímu, tedy dobrovolnému plnění daně. Odstraněním duplicit se dá očekávat i snížení administrativní zátěže daňových subjektů samotných.

Graf č. 19: Výnosy ze specializace versus výnosy z rozsahu

(Zdroj: Vlastní úvaha inspirovaná BALDWIN, R., WYPLOSZ, C. *The Economics of European Integration*. 2. vyd. McGraw Hill, 2006. S. 80.)



Graf č. 19 znázorňuje dvě poptávkové křivky – D_C je křivka poptávaných služeb orgánů státní správy po sjednocení, D_D křivka poptávaných služeb jednotlivých sjednocovaných orgánů. V případě územních finančních orgánů, orgánů celních a orgánů spravujících pojištění na veřejnoprávní pojištění je vidět, že se od sebe obě křivky příliš neodchylují, což je dáno podobností agendy soustav obou druhů správců daně. Ceny P_C a P_D odpovídají mezním nákladům na poskytování příslušných služeb. Po sjednocení orgánů jsou mezní náklady nižší díky výnosům z rozsahu. Obsah trojúhelníku B zobrazuje neefektivnost způsobenou ztrátou výnosů ze specializace a rozhodováním na sjednocené úrovni. V konkrétním případě sjednocení správců daně je tato neefektivnost vykompenzována a převážena obsahem lichoběžníku A představujícím zisk zapříčiněný výnosy z rozsahu.

Dalšími důvody hovořícími pro sjednocení vedle mezních nákladů jsou víceméně shodní adresáti správy, tedy existence shodných evidencí, shodné nebo alespoň velice obdobné informace potřebné pro vyměření výše odvodu, možnost placení těchto odvodů v rámci jedné platby a sdílení metod hodnocení rizik. Z hlediska orgánů spravujících veřejnoprávní pojištění může k velkému zvýšení efektivity dojít z toho důvodu, že současný správce daně má daleko lépe rozvinuté metody na výběr povinných odvodů než orgány spravující veřejnoprávní pojištění, ty se proto budou moci lépe věnovat poskytování služeb pro své klienty namísto tříštění své pozornosti mezi služby a méně efektivní výběr pojistného. Náklady na správu odvodů se díky sjednocení mohou snížit o náklady na duplicitní IT programy, infrastrukturu, evidenční, vymáhací a kontrolní

oddělení ústící ve snížení počtu zaměstnanců a s ním spojené snížení nákladů na platy. Potenciál snížení nákladů existuje i na straně daňových subjektů, kteří budou napříště vyplňovat jednotné formuláře a jednat pouze s jedním státním orgánem namísto několika.³²

V průběhu roku 2008 danou problematiku posoudila i Světová banka, která celému JIM projektu provádí technickou asistenci. Ta cíle projektu shrnula ve své studii tak, že vytvořením JIMu by mělo dojít především k zlepšení účelnosti daňové správy. Administrativní zátěž spojená s plněním právních předpisů by se měla významně snížit. Výtěžnost daní by se měla zlepšit jak účinnějším vymáháním daňových nedoplatků, tak systémem pobídek daňových subjektů k dobrovolnému placení. Mělo by dojít k zjednodušení relevantních právních předpisů, zlepšení funkčnosti a transparentnosti celé daňové administrativy. Důraz klade Světová banka na kvalifikovanou pracovní sílu. K zefektivnění daňové administrativy má napomoci i rozšiřování využití IT technologií, jak pro elektronická podání, tak jejich elektronické zpracování.³³

IV. 3. Daňový řád

Procesněprávní rovinu daňové reformy představuje daňový řád. Ten má s účinností od 1. ledna 2011 kompletně nahradit zákon o správě daní a poplatků, který je v současné době odbornou veřejností již považován za nevyhovující. Tento zákon vznikl v poměrně velkém časovém presu se vznikem samostatné České republiky. Hlavně kvůli této skutečnosti se postupem času začalo objevovat mnoho mezer v zákoně. Naopak některé jevy jsou upraveny duplicitně. Mnoho ustanovení se projevilo jako poplatných vlivu doby vzniku zákona, proto se objevila nutnost je nahradit ustanoveními nadčasovými. Pojmy daňového procesního práva nejsou používány jednotně ani v rámci zákona o správě daní a poplatků, natož napříč hmotněprávními normami. Mnoho pojmů je také nejednoznačných a jejich interpretaci musí podávat až správní soudy ve zdlouhavých soudních řízeních. Pro správnou orientaci v daňovém procesním právu je již nezbytná velice rozsáhlá znalost judikatury, a to především

³² FORUM ON TAX ADMINISTRATION. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)*. Center for tax policy and administration, 2009. S. 17 – 18.

³³ *Czech Republic, Report on Vision and Strategy for an Integrated Revenue Administration, Report Světové banky č. 47984-CZ, 2009. S. 5 – 6.*

sjednocující judikatury Nejvyššího správního soudu. Tento jev je však v zemi, kde je základním právním pramenem zákon, nikoliv precedent, značně nežádoucí. Pro laickou veřejnost se kvůli němu navíc značně zvyšují náklady na plnění jejích povinností a na naplnění jejích práv, což je možné pouze za asistence daňového poradce. Zákon o správě a daní a poplatků je v současné době mnohdy vykládán velice kreativně a jeho interpretace se často odchyluje od původního záměru zákonodárce. Adresáři této normy musí bojovat s nízkou právní jistotou, zda zrovna jejich výklad bude státními orgány přijat. Zákon o správě daní a poplatků byl navíc doposud 65krát novelizován, což způsobilo jeho značnou nepřehlednost a snížilo kompatibilitu s ostatními právními předpisy. I proto bylo upuštěno od reformy cestou rozsáhlé novely a bylo přistoupeno k přijetí úplně nové daňové procesní normy, na jejímž vypracování a přijetí zákonodárci pracovali již od roku 2003.

Daňový řád byl přijat v létě roku 2009 s tím, že jeho účinnost je určena na 1. ledna 2011. V současnosti probíhají technické přípravy na uvedení nového předpisu daňového procesního práva v účinnost a seznámení široké veřejnosti s ním. Od daňového řádu si odborná veřejnost slibuje především zvýšení přehlednosti problematiky daňového práva procesního a zajištění jednotné terminologie nejen v této oblasti, ale postupně též v oblasti daňového práva hmotného.³⁴ Pro účely vytvoření Jednoho inkasního místa byla současně podle daňového řádu i upravena správa odvodů na veřejnoprávní pojištění, které by mělo být postupně vybíráno dle daňového řádu samotného. Daňový řád byl proto pojat velice komplexně, což se též projevilo na značném rozšíření počtu paragrafů. Na druhou stranu musím konstatovat, že tento fakt přispěl k větší přehlednosti normy, když mnoho ustanovení vzniklo rozdělením dlouhých nepřehledných paragrafů na paragrafy krátké, jak také odpovídá moderním trendům. Větší pozornost je věnována i elektronické podpoře správy daní. I přes všechna pozitivní očekávání se však dá posílení právní jistoty daňových subjektů s jeho účinností spojené a vůbec celkové dopady nové regulace pouze odhadovat.

Za nejpodstatnější změny, jež nastanou s novou právní úpravou správy daní, se dá považovat hned několik skutečností. Už samotný cíl daňového řízení reflektuje

³⁴ *Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona – daňového řádu.*

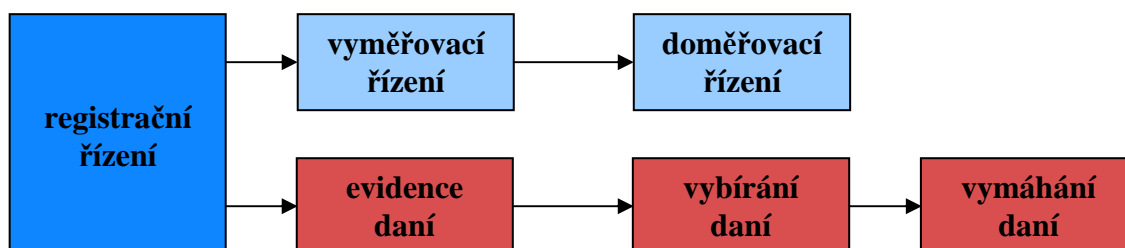
celoevropský trend posledních několika let, totiž snahu o klientský přístup správce daně k daňovému subjektu, kdy je správce daně pojmán jako zaměstnanec placený z prostředků daňového subjektu za poskytnutí určité služby spojené s povinnou platbou. Dle daňového řádu již nebude kladen tak vysoký důraz na vrchnostenské nezkrácení daňových příjmů, nýbrž na správnost zjištění. Ve prospěch daňových subjektů také budou značně rozšířeny základní zásady daňového řízení.

Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

(ustanovení § 1 odst. 2 DŘ)

Daňové řízení podle daňového řádu bude probíhat ve dvou rovinách – rovině nalézací, skládající se z řízení vyměřovacího a doměřovacího, a rovině platební, skládající se z evidence daní, jejich vybírání a vymáhání. Přípravné řízení bude nahrazeno řízením registračním.

Schéma č. 8: Části daňového řízení podle daňového řádu



(Zdroj: Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. S. 68)

U vyměřovacího řízení dochází k zásadní změně v terminologii, když pojem „vytýkácí řízení“ nahrazuje daňový řád pojmem „postup k odstranění pochybností“, který má též širší využití, ale též jeho podmínky jsou stanoveny přísněji. Oceňuji jednoznačněji vymezenou prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, než jak tomu je v zákoně o správě daní a poplatků, hlavně z hlediska stanovení počátku jejího běhu. Rozhodnutí správce daně bude muset i nadále být odůvodněno. Vykonatelnost

platebního výměru bude dle daňového řádu posunuta po rozhodnutí o odvolání, pokud toho bude podáno po stanovení daně nad rámec tvrzení daňového subjektu.

Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

(ustanovení § 148 odst. 1 DŘ)

S daňovým řádem budou změnám podrobeny i opravné prostředky. Odvolání jako základní řádný opravný prostředek bude zachováno, proti rozhodnutím ústředního správního orgánu bude též možné podat rozklad. Stížnost bude v daňovém řádu též zachována, ovšem v podobě stížnosti na jednání pracovníka správce daně. Mezi řádné opravné prostředky se již nebude řadit námitka, která se stane tzv. prostředkem obrany práv. Z mimořádných opravných prostředků zůstane pouze návrh na povolení obnovy řízení, čímž bude docíleno stavu, kdy podání všech opravných prostředků je v dispozici daňového subjektu. Obnova řízení nařízená správcem daně a přezkum daňového rozhodnutí budou s daňovým řádem spadat pod tzv. dozorčí prostředky. Pravomoc ministra financí prominout daň bude omezena.

Při placení daní pozitivně hodnotím změnu pořadí, v jakém jsou uhrazovány splatné daňové povinnosti, příslušenství daně přestane mít přednost před úhradou samotné daně.

Co se týče vymáhacího řízení, přistoupil daňový řád opět na zpřesnění lhůty, ve které je ještě možné daňový nedoplatek správcem daně vymáhat. Lhůta šest let se nadále bude počítat ode dne splatnosti nebo od konce náhradní lhůty pro zaplacení. Dále bude zavedeno pravidlo, dle kterého je nutné při volbě způsobu vymáhání dbát na to, aby náklady spojené s vymáháním nebyly neúměrné výši vymáhaného nedoplatku.

U úpravy daňové kontroly shledávám nejzásadnější nedostatek daňového řádu, kterým je omezení doplňování kontrolního zjištění při jeho projednávání daňovým

subjektem se správcem daně před podpisem zprávy o daňové kontrole. Toto ustanovení neodpovídá základnímu právu daňového subjektu předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, proto vytváří prostor pro brzkou novelizaci. Za jeho přijetím odhaduji snahu o snížení administrativní zátěže správce daně neustálým doplňováním dokazování. Administrativní náklady mohou být dle mého názoru spíše ušetřeny díky možnosti dokončení daňové kontroly původním správcem daně v případě přemístění sídla daňového subjektu v jejím průběhu. Samozřejmě se bude jednat o konkrétní podmínky konkrétního případu, dojíždění správce daně za daňovým subjektem přes celou republiku by totiž bylo spíše v rozporu se zásadou hospodárnosti.

Závěr

Správa daní je velmi dynamicky se rozvíjejícím oborem práva, jemuž doposud nebyla vyhrazena samostatná vědní disciplína, ačkoliv by si to daňový proces vzhledem k mnoha specifickým bezesporu zasloužil. Stejně tak v ekonomických publikacích není podle mého názoru dostatečně analyzována daňová administrativa, s ní spojené transakční náklady a její zefektivnění jejich minimalizací. Všechna tato fakta mě dovedla až k rozhodnutí pokusit se o propojení právní a ekonomické analýzy, prostřednictvím které bych zhodnotila, zda Česká republika je vůbec schopna efektivně vybrat daně. Tuto skutečnost jsem chtěla posoudit z porovnání mezi vybranými zeměmi EU.

V průběhu své práce jsem narazila na mnohá úskalí. Za prvé to byl samotný sběr dat. Jednotlivé daňové správy disponují každá jiným souborem dat a na mezinárodní úrovni sjednocená metodologie ještě nebyla přijata. Pro účely této práce proto data musela být upravována, srovnání některých aspektů ani nebylo možné provést. Druhým problémem byla rozdílnost právních řádů analyzovaných zemí a s ní spojená rozdílnost procesních úprav daňové správy. Rozdílný makroekonomický vývoj v analyzovaných zemích spojený i s rozdílným mikroekonomickým zázemím způsobovaly další destrukci porovnatelnosti dat. Rozdílný přístup k samotnému pojmu daň měl taktéž velký vliv. Ze všech těchto důvodů je vypovídající hodnota závěrů této práce pouze limitovaná. Přesto jsem došla k následujícím zjištěním pro českou daňovou správu:

- nákladovost české daňové správy odpovídá průměru analyzovaných zemí a každoročně klesá,
- významný pozitivní vliv na efektivitu české daňové správy spatřuji v investování do IT technologií a v jejich hojném využívání,
- velké nedostatky české daňové správy spatřuji v neschopnosti obhájit si svá rozhodnutí v řízení o opravných prostředcích,

- pravděpodobně největší potenciál k zefektivnění spatřuji v efektivnějším vymáhání daňových nedoplatků, ke kterému snad přispěje i nová úprava daňového procesu,
- na poli personalistiky správce daně se dá největší zefektivnění očekávat zavedením Jednoho inkasního místa.

Ačkoliv Česká republika z hlediska efektivity správy daní v mezinárodním srovnání nevybočuje ani jedním směrem, existuje ještě velký potenciál pro její zkvalitnění. Reforma daňového systému, která právě probíhá, se zdá být v tomto ohledu pozitivním příslibem do budoucna.

Použitá literatura

- BALDWIN, R., WYPLOSZ, C. *The Economics of European Integration*. 2. vyd. McGraw Hill, 2006. 464 s.;
- BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. A KOL. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 576 s.;
- BONĚK, V. *Zákon o správě daní a poplatků: komentář*. 1. vyd. Praha: Codex Bohemia, 1997. 357 s.;
- DRÁB, O., TRUBAČ, O., ZATLOUKAL, T. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2006. 358 s.;
- FORUM ON TAX ADMINISTRATION. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)*. Centre for tax policy and administration, 2009. 215 s. (dostupná na www.oecd.org);
- FORUM ON TAX ADMINISTRATION. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)*. Centre for tax policy and administration, 2007. 130 s. (dostupná na www.oecd.org);
- KINDL, M., TELECKÝ, D., VÁLKOVÁ, H. *Zákon o správě daní a poplatků: komentář*. Praha: Beck, 2002. 492 s.;
- KOBÍK, J. *Daňová kontrola*. 1. vyd. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2006. 109 s.;
- KOBÍK, J., ŠPERL, J., RAMBOUSEK, J. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. 3., přepracované vydání. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2006. 207 s.;
- KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 879 s.;

KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. 188 s.;

VANČUROVÁ, A. *Daňová správa v ČR*. 1.vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2000. 324 s.;

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2010*. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. 356 s.;

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Paying Taxes 2010, The global picture*. World Bank Group, 2009. 100 s. (dostupná na <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.jhtml>);

ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 341 s.

Prameny

Czech Republic, Report on Vision and Strategy for an Integrated Revenue Administration, Report Světové banky č. 47984-CZ, 2009, 49 s. (dostupný na www.mfcr.cz)

Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona – daňového řádu (dostupná na www.psp.cz)

Informace o činnosti české daňové správy za rok 2002 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Informace o činnosti české daňové správy za rok 2003 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Informace o činnosti české daňové správy za rok 2004 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Informace o činnosti české daňové správy za rok 2005 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Informace o činnosti české daňové správy za rok 2006 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Informace o činnosti české daňové správy za rok 2007 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Informace o činnosti české daňové správy za rok 2008 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Informace o činnosti české daňové správy za rok 2009 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Koncepce vytvoření jednotného inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM), 61 s. (dostupná na www.mfcr.cz)

Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. listopadu 2008 (dostupný na www.judikatura.cz)

Reforma daňového systému 2010 – Teze pro veřejnou diskusi Ministerstva financí č. j. 25/34 022/2008, 6 s. (dostupná na www.mfcr.cz)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 144/2004-110 ze dne 31. srpna 2005 (dostupný na www.nssoud.cz)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 36/2003-87 ze dne 20. června 2005 (dostupný na www.nssoud.cz)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 223/2004-89 ze dne 15. září 2005 (dostupný na www.nssoud.cz)

Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (publikováno ve Sbírce zákonů České republiky pod č. 2/1993 Sb.)

Ústava České republiky (publikována ve Sbírce zákonů České republiky pod č. 1/1993 Sb.)

Věstník Nejvyššího kontrolního úřadu 2002 (dostupný na www.nku.cz)

Výroční zpráva české daňové správy 2001 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Výroční zpráva české daňové správy 2002 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Výroční zpráva české daňové správy 2003 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Výroční zpráva české daňové správy 2004 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Výroční zpráva české daňové správy 2005 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Výroční zpráva české daňové správy 2006 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Výroční zpráva české daňové správy 2007 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Výroční zpráva české daňové správy 2008 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Výsledky činnosti územních finančních orgánů za rok 2000 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Výsledky činnosti územních finančních orgánů za rok 2001 (dostupná na cds.mfcr.cz)

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Internetové zdroje

www.judikatura.cz

www.mfcr.cz

www.nku.cz

www.nssoud.cz

www.psp.cz

Teze diplomové práce**Termín státní zkoušky: Letní semestr 2009/2010****Autor diplomové práce: Bc. Vendula Blažková****Vedoucí diplomové práce: PhDr. Petr Teplý Ph.D.****Téma: Efektivita české daňové správy v porovnání s EU****Charakteristika tématu:**

Správou daní se dle českého právního řádu rozumí *právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době*. Už od dob Adama Smithe jsou na tato opatření kladeny základní požadavky. Daňová správa by měla postupovat dle zásady legality, právně průhledně a spravedlivě, měla by správně působit na makroekonomické agregáty a zároveň minimalizovat nežádoucí ekonomické chování jejich adresátů. Především se však vyžaduje, aby daňová správa byla efektivní, neměla by tedy například způsobovat nežádoucí alokaci zdrojů či negativně působit na trhu práce. Z institucionálního hlediska by navíc měly být minimalizovány administrativní náklady daňových poplatníků nezbytné pro splnění jejich daňové povinnosti a v neposlední řadě transakční náklady na správu daní.

Tato diplomová práce se bude věnovat především analýze právě transakčních nákladů na správu daní. Konkrétně se zaměří na jednotlivé fáze daňového řízení, v jejichž kontextu bude zjišťovat náklady na správu jedné vybrané koruny na daních. Tyto hodnoty budou následně porovnány s hodnotami v ostatních členských zemích EU. Neefektivnost české daňové správy bude ilustrována na případu předběžné vykonatelnosti platebního výměru, kdy tato skutečnost vyústila v nedávnou novelizaci příslušného zákonného ustanovení. Případné další zjištěné neefektivnosti budou konfrontovány s blížící se změnou účinné úpravy české daňové správy. Samotné míře zdanění jako takové se bude práce věnovat až ve své poslední části, kdy se zaměří na

efektivnost z pohledu tzv. Lafferovy křivky, jejíž platnost ověří na příkladu daňové amnestie v Itálii a Německu.

Hypotézy:

- Česká daňová správa je méně efektivní než daňové správy v EU
- Náklady na následné vrácení domnělých daňových nedoplatků spojené s předběžnou vykonatelností platebního výměru jsou vyšší než náklady na odložení jejich vykonatelnosti ke dni právní moci rozhodnutí
- Závislost celkové sumy vybraných daní na míře zdanění v České republice odpovídá tvaru Lafferovy křivky
- Daňová amnestie v Itálii a Německu je přínosná

Metody práce:

V první části své diplomové práce se budu věnovat popisu jednotlivých etap kontrolních procesů české daňové správy, jejich právní úpravě, uplatnění v praxi a nastíním srovnání s vybranými státy EU. Vycházet budu z účinné právní úpravy, především zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Druhá část mojí práce se bude zabývat ekonomickou analýzou těchto procesů, konkrétně srovnáním jejich počtu v závislosti na předmětu daně, nákladů na ně a jejich výnosů, jejich návratností a úspěšností a vzájemným srovnáním těchto dat při pohledu na jednotlivé fáze procesu u nás i v EU. Čerpat budu z dat Ministerstva financí České republiky a Nejvyššího kontrolního úřadu. Praktická část se zabývá vymodelováním efektivnosti české daňové správy v kontextu s Evropskou unií. Poslední část práce bude zkoumat závislost celkové sumy vybraných daní na míře zdanění v České republice a pro Německo a Itálii prověří efekt daňové amnestie.

Osnova:

- Úvod
- Právní analýza správy daní v ČR a EU
- Ekonomická analýza správy daní v ČR a EU
- Model efektivnosti české daňové správy v kontextu EU
- Lafferova křivka
- Závěr

Literatura:

Bailey, S.: *Public Sector Economics - Theory, Policy and Practice*, Houndmills, GB : Macmillan, 1995,

Bakeš, M.: *Finanční právo*, Beck, Praha, 2006,

Barr, N.: *The Economics of the Welfare State*, Oxford University Press, 2004,

Boněk, V.: *Zákon o správě daní a poplatků. Komentář*, 1. vydání; CODEX Bohemia, Praha, 1997,

Brown, C.V., Jackson, P.M.: *Public Sector Economics*, 4. edition, Oxford, GB : Blackwell Publishers, 1990,

Cullis, J., Jones, P.: *Public Finance and Public Choice*, McGraw Hill, 1992,

Hendrych, D.: *Správní právo, Obecná část*, 7. vydání; Beck, Praha, 2009,

Kaniová, L., Schillerová, A.: *Správa daní: úplné znění zákona, komentář, judikatura*; ASPI Publishing, Praha, 2005,

Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*, ANAG, Olomouc, 2009,

Kobík, J., Šperl, J., Rambousek, J.: *Daňové spory, jejich prevence a řešení*, ASPI-Wolters Kluwer, Praha, 2006,

Kobík, J.: *Zásada součinnosti (1. část)*, Daně a právo v praxi 6/2003 (ASPI, a.s.), str. 33, 2003,

Martinez – Mongay, C. (1997): *Effective Taxation and Tax Convergence in the EU and the OECD*, DG ECFIN II/603/97-EN,

Martinez – Mongay, C. (1998): *On Effective Taxation*, OECD Working Party N°2 on Tax policy Analysis and Tax Statistics, November 1998,

Martinez – Mongay, C. (2000): *The ECFIN's Effective tax rates. Properties and Comparisons with other tax indicators*, Economic Paper, Number 146, European Commission, October 2000,

Stiglitz, J.E.: *Economics of the Public Sector*, 3rd edition, New York: W. W. Norton & Company, 2000, London, GB.

V Praze dne

Podpis autora:

Podpis vedoucího diplomové práce: