

DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY

PAVLÍNA VONDRÁČKOVÁ, PETR NOVOTNÝ

1. ÚVOD

Tento článek se zabývá daňovou problematikou a s ohledem na rozsah si neklade za cíl detailně pojednat o jednotlivých daních. Snahou je podat ucelený přehled o současné daňové soustavě a rovněž upozornit na změny v procesní oblasti, ke kterým dochází od 1. 1. 2011, kdy vstoupí v účinnost zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahradí zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Daně jsou od pradávna základním instrumentem k odčerpání a následné akumulaci důchodů vytvořených fyzickými a právníckými osobami s cílem využít je k úhradě celospolečenských potřeb. Pojem daň není v českém právním řádu definován. Daň lze charakterizovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.¹

Daňová problematika často bývá volebním tématem politických stran, jejichž cílem je zaujmout voliče zpravidla sliby o snížení daňové zátěže. Na druhou stranu však vládní strana musí zajistit příjmy pro státní rozpočet a výběr daní je jednou z možných alternativ. Ekonomicky vyspělejší politici poukazují na nutnost zefektivnit veřejné finance nikoli jen provedením náhodných škrtů ve výdajích či jednorázovým zvýšením některých daní. Řešením je komplexně reformovat systém veřejných financí a zkvalitnit zákonná pravidla pro přípravu, schvalování a implementaci státního rozpočtu a všech zákonů s dopadem na rozpočet. Pouze efektivnější daňový systém stimuluje ekonomickou aktivitu, omezuje daňové úniky a zajišťuje vyšší příjmy. Efektivnější výdajový systém přináší větší užitek a šetří náklady státu.²

Politici, ale i odborná veřejnost není jednotná v náhledech na základní daňové principy, na kterých by měla být daňová soustava postavena. Obecně panuje shoda v tom, že by daně měly být spravedlivé a efektivní. Náhled na obsah těchto pojmů však rovněž není jednoznačný. Spravedlnost výběru daní někteří spatřují v tom, že daňové zatížení by mělo být v relaci k profitu, který má daný subjekt z veřejného projektu, na jehož financování daná daň slouží. S ohledem na princip neekvivalentnosti daně je toto hledisko nereálné. Dalším pohledem týkajícím se spravedlnosti daně je nastavit

¹ Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2000, str. 13.

² Švejnar, J., Dušek, L., Semerák, V. Jak inteligentně reformovat veřejné finance. Praha: IDEA, 2010, str. 1.

míru zdanění jednotlivých daňových subjektů podle jejich schopnosti unést daňové břemeno. Efektivnost daní spočívá v přínosu finančních prostředků pro veřejné rozpočty v poměru k administrativnímu zatížení spojenému s výběrem daní. V souvislosti s reformou veřejných financí je značně akcentován princip jednoduchosti a administrativní nenáročnosti daní. Čím nesrozumitelnější, náročnější a komplikovanější bude daňový systém, tím bude větší zátěž kladena jak na správce daně, tak i subjekty daně, u nichž lze očekávat snahu vyhnout se daňovým povinnostem.

S růstem daňové zátěže poroste snaha subjektů daně, zejména právnických osob, nalézat vhodnější daňové destinace, ve kterých by zdaňovaly své příjmy. Je osvědčeným pravidlem, že rozumná daňová zátěž vede zejména u daně z příjmů k vyšším příjmům pro veřejné rozpočty, neboť daňové subjekty se méně zabývají snahou snížit daně, ale zaměřují se více na svou podnikatelskou činnost a dosažení zisku. Zvýšení daní v konečném efektu může znamenat odliv kapitálu ze země a tím i nižší příjem pro státní rozpočet.

2. DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY

Daňová soustava se v České republice jako i v jiných zemích utvářela působením řady vlivů – ekonomických, politických a sociálních. K významným změnám v daňové soustavě České republiky došlo v roce 1992, kdy byly s účinností od 1. 1. 1993 zavedeny zcela nové daně. Byl přijat zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který zavedl následující nové daně:

1. daň z přidané hodnoty včetně daně při dovozu,
2. daně spotřební, a to
 - a) daň z uhlovodíkových paliv a maziv,
 - b) daň z lihu a destilátů,
 - c) daň z piva,
 - d) daň z vína,
 - e) daň z tabáku a tabákových výrobků,
3. daně z příjmů:
 - a) daň z příjmů fyzických osob,
 - b) daň z příjmů právnických osob,
4. daň z nemovitostí,
5. daň silniční,
6. daň z dědictví a darování,
7. daň z převodu nemovitostí,
8. daně k ochraně životního prostředí.

Na základě zákona o soustavě daní byly přijaty zákony upravující jednotlivé daně, vyjma zákona o dani k ochraně životního prostředí, který nebyl nikdy zaveden. Přijetím jednotlivých daňových zákonů byla naplněna zásada vyjádřená v článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod stanovící, že daně a poplatky lze ukládat jen

na základě zákona. Zavedení nové daňové soustavy přineslo u přímých daní důchodového typu namísto analytického zdanění syntetické zdanění příjmů. Zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, byly zavedeny nové názvy spotřebních daní a současně byl zrušen i zákon o soustavě daní.

K významnější daňové reformě došlo v roce 2007, zejména s přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který v návaznosti na legislativu Evropské unie rozšířil daňovou soustavu České republiky o tři nové daně, a to o daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny, jež jsou společným názvem rovněž označovány jako ekologické daně.

Současnou daňovou soustavu České republiky tvoří jak daně přímé (které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku), tak daně nepřímé (které se spojují s příjmem při jeho upotřebení). Nepřímé daně jsou uvalovány na spotřebu a hradí je výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů. Prostřednictvím ceny nepřímou daň přenáší na jiný subjekt, především na spotřebitele.

Mezi přímé daně se řadí *daň z příjmů fyzických a právnických osob, daň z nemovitostí, daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí a daň silniční*. K nepřímým daním patří *daň z přidané hodnoty, spotřební daně a tzv. ekologické daně*.

3. PŘÍMÉ DANĚ DŮCHODOVÉHO TYPU

Daně z příjmů jsou daně přímé, důchodového typu, upravené v zákoně ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daně z příjmů se člení na *daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob*. Daně z příjmů jsou z hlediska podílu na celkovém daňovém indexu druhou nejdůležitější položkou státního rozpočtu po nepřímých daních.

DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Daň z příjmů fyzických osob je daní univerzální, které podléhají až na výjimky veškeré fyzické osoby. Je to daň syntetická, která postihuje veškeré příjmy fyzických osob, vyjma těch, které jsou samostatným základem daně nebo jsou od daně osvobozeny.

Subjektem daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby – daňoví rezidenti, které mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, tj. pobývají zde alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce souvisle nebo v několika obdobích. Daňoví rezidenti zdaňují své celosvětové příjmy, tj. jak příjmy ze zdrojů na území České republiky, tak příjmy ze zdrojů v zahraničí. Ostatní poplatníci jsou daňovými nerezidenty a mají povinnost zdaňovat příjmy jen ze zdroje na území České republiky. Mezi daňové nerezidenty náleží rovněž osoby, které se na území České republiky sice zdržují více než 183 dnů v kalendářním roce, avšak za účelem studia nebo léčení.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy:

- ze závislé činnosti a funkčních požitků,
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,

- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z pronájmu a
- ostatní příjmy.

Základem daně z příjmů fyzických osob je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále není u jednotlivých příjmů stanoveno jinak.

Zdaňovacím obdobím se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok a jestliže má poplatník ve zdaňovacím období průběžně dva nebo více příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých příjmů. Do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně ze samostatného základu daně. Zákon o daních z příjmů stanoví četné možnosti osvobození od daně obecně pro všechny druhy příjmů i jednotlivě jen pro některé druhy příjmů. Od dosažených příjmů se odpočítávají výdaje, zásadně se uplatňují výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, v některých případech lze uplatnit i výdaje stanovené paušálními částkami z celkových dosažených příjmů. Základ daně lze snížit o tzv. nezdanitelné části základu daně. Jedná se např. o možnost odečíst hodnotu darů, jež splňují zákonem stanovená kritéria (např. jde o dary věnované na veřejně prospěšné účely). Od základu daně lze dále, do zákonem stanoveného limitu, odečíst částku, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření a úrokům z hypotečního úvěru u banky, příspěvek zaplacený poplatníkem na penzijní připojištění se státním příspěvkem, jakož i zaplacené pojistné na zdaňovací období na soukromé životní pojištění apod. Základ daně je dále možné snížit o položky odčitatelné od základu daně. Jde např. o odečet daňové ztráty vzniklé a vyměřené za předchozí zdaňovací období nebo jeho část (nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících po období, za které se ztráta vyměřuje). Od základu daně lze dále např. odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací apod.

Sazba daně z příjmů fyzických osob byla změněna ze sazby progresivně klouzavé na sazbu lineární – v současné době činí 15 %.

U poplatníků, kteří zaměstnávají pracovníky se změněnou pracovní schopností, je možné uplatnit slevu na dani, která je diferencována podle míry zdravotního postižení zaměstnávaného zaměstnance. Dále lze daň snížit o slevu z titulu investiční pobídky.³ Daň sníženou o výše uvedené slevy je ještě možné snížit o částky reflektující sociální postavení poplatníka.⁴ Správcem daně z příjmů fyzických osob je příslušný finanční úřad podle bydliště fyzické osoby v České republice.

³ V rámci investičních pobídek mohou kapitálově silné subjekty získat za daných podmínek slevu na dani až do výše daňové povinnosti připadající na příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.

⁴ Slevu ve výši 23 640 Kč za kalendářní rok odečítá poplatník sám na sebe (od 1. 1. 2012 pak 24 840 Kč). Při uplatnění dalších slev se přihlíží k tomu, zda-li je poplatník osobou pobírající částečný nebo plný invalidní důchod, zda-li vyživuje manželku, která nemá ve zdaňovacím období vyšší vlastní příjem než 68 000 Kč, zda-li je poplatník osobou připravující se soustavně na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to až do dovršení věku 26 let, resp. 28 let apod. Slevu na dani lze uplatnit rovněž formou daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatník má nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti ve výši 11 604 Kč. Tato částka se zvyšuje na dvojnásobek, jde-li o dítě, které je držitelem průkazu ZTP/P.

DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Subjektem daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu. Poplatníky daně jsou tedy veškeré právnické osoby, a to nejen ty, které jsou zřízeny za účelem podnikání a vznikají zápisem do obchodního rejstříku. Obchodní společnosti, jako je zejména akciová společnost, společnost s ručením omezeným, komanditní společnost a družstvo, jsou nejběžnějším subjektem daně z příjmů právnických osob. Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou i jiné subjekty, které vznikají jinak, než zápisem do obchodního rejstříku. Jde např. o občanská sdružení nadace a nadační fondy, zájmová sdružení právnických osob ale i obecně prospěšné společnosti, veřejné školy, politické strany a náboženské organizace apod. Za poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou považovány zejména osoby, které mají v tuzemsku své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Poplatníci daně z příjmů právnických osob se stejně jako poplatníci daně z příjmů fyzických osob dělí na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Daňoví rezidenti, kterými jsou právnické osoby, jež mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje na jejich celosvětově získané příjmy. Ostatní poplatníci jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Od daně se osvobozuje Česká národní banka a veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení. Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, nestanoví-li zákon o daních z příjmů jinak. Stejně jako u daně z příjmů fyzických osob se u daně z příjmů právnických osob uplatňuje celá řada osvobození, jež jsou taxativně vymezena zákonem.

Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti. Na rozdíl o příjmů fyzických osob nelze u příjmů právnických osob odečíst výdaje (náklady) paušální částkou. Základ daně je možné snížit o položky odčitatelné od základu daně. Jde zejména o daňovou ztrátu a výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Od základu daně lze odečíst také hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu a dalším právnickým osobám za zákonem stanovených podmínek.

Sazba daně je u právnických osob diferencovaná. Ve většině případů je sazba daně lineární a pro rok 2010 činí 19 %, u investičního fondu a penzijního fondu je sazba daně 5 % ze základu daně.

Samostatným základem daně jsou například veškeré příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, a to ve výši včetně daně sražené v zahraničí, plynoucí poplatníkům ze zdrojů v zahraničí v příslušném zdaňovacím období. Ze samostatného základu daně činí sazba daně 15 %.

Od daně z příjmů právnických osob je možné uplatnit obdobné slevy jako od daně z příjmů fyzických osob v případě zaměstnávání pracovníků se změněnou pracovní schopností a v případě poskytnutí příslibu investiční pobídky.

Správce daně z příjmů právnických osob je příslušný finanční úřad podle místa sídla právnické osoby v České republice.

4. PŘÍMÉ DANĚ MAJETKOVÉHO TYPU

DAŇ Z NEMOVITOSTÍ

Je hlavní daní majetkového typu, u níž se daňová povinnost váže k vlastnictví nemovitého majetku. Zdanění podléhají pozemky, stavby a též byty a nebytové prostory, které se nacházejí na území České republiky. Daň z nemovitostí je upravena v zákoně ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí a zahrnuje *daň z pozemků* a *daň ze staveb*. Důvodem tohoto rozdělení je skutečnost, že podle právní úpravy České republiky je možné, že vlastník stavby nemusí být subjektem totožným s vlastníkem pozemku. Výpočet daně z pozemků a daně ze staveb se proto provádí odděleně, avšak v rámci jednoho daňového přiznání.

DAŇ Z POZEMKŮ

Poplatníkem daně z pozemků je zásadně vlastník pozemku, v určitých vymezených případech může být místo vlastníka pozemku poplatníkem daně nájemce nebo uživatel pozemku. Má-li více poplatníků pozemek ve spoluvlastnictví, nebo jim přísluší právo hospodaření s majetkem státu apod., platí až na výjimky daň společně a nerozdílně.

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky evidované v katastru nemovitostí. Jedná se především o pozemky *zemědělské*, mezi které náleží orná půda, vinice, chmelnice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty. Dále je daň vybírána z pozemků *nezemědělských*, mezi které náleží hospodářské lesy sloužící k těžbě dřeva a rybníky sloužící k intenzivnímu chovu ryb, a z pozemků *ostatních*, jako jsou zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky dosud nezastavěné a ostatní plochy.

Předmětem daně nejsou v rozsahu půdorysu stavby pozemky zastavěné stavbami, lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení, vodní plochy s výjimkou intenzifikačních rybníků a pozemky určené pro obranu státu.

Určité pozemky jsou ze zákona od daně osvobozeny. Jedná se zejména o případy, kdy jsou sledovány celospolečenské zájmy, např. jde o pozemky ve vlastnictví státu, krajů, obcí, restituované pozemky, pozemky sloužící k zabezpečování veřejných služeb apod.

Základ a sazba daně je různá podle typu pozemku. U zemědělských pozemků je základem daně tzv. cena půdy a sazba daně je u nich poměrná a je diferencována podle typu pozemku (sazba ve výši 0,75 % s výjimkou trvalých travních porostů, pro které platí sazba 0,25 % ze základu daně). U nezemědělských pozemků je základem daně cena pozemku, která se zjišťuje podle zvláštního zákona. Za základ může být vzata též cena 3,80 Kč za 1 m² výměry nezemědělského pozemku. Sazba daně činí 0,25 % ze základu daně. U ostatních pozemků je základem daně výměra pozemku v m²

zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období. U zastavěných ploch a nádvoří a u ostatních ploch platí pevná sazba 20 haléřů za 1 m² a u stavebních pozemků 2 Kč za 1 m². U stavebních pozemků se tato sazba násobí koeficientem odstupňovaným podle počtu obyvatel obce, v níž se stavební pozemek nachází. Obec může obecně závaznou vyhláškou upravit koeficienty stanovené zákonem.

DAŇ ZE STAVEB

Poplatníkem daně ze staveb je vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. Má-li ke stavbě, bytu nebo nebytovému prostoru více subjektů vlastnické právo, právo nájmu nebo právo trvalého užívání se u těchto subjektů změnilo na výpůjčku nebo jim přísluší hospodaření s majetkem státu, jsou tyto subjekty povinny platit daň společně a nerozdílně.

Předmětem daně ze staveb jsou stavby, které mají charakter nemovitostí ve smyslu občanského zákoníku (tj. stavby spojené se zemí pevným základem) a které podléhají kolaudačnímu řízení. Předmětem daně ze staveb jsou rovněž byty a nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí. Naopak předmětem daně nejsou stavby vodohospodářských děl, rozvodů energií a stavby sloužící veřejné dopravě. Stejně jako u daně z pozemků stanoví zákon o dani z nemovitostí osvobození i u daně ze staveb.

Základem daně u staveb je tzv. zastavěná plocha, což je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. U bytů a nebytových prostorů je základem daně tzv. upravená plocha.⁵

Sazba daně je koncipována jako sazba základní, která je diferencována podle jednotlivých druhů staveb s ohledem na jejich účelové určení. Základní sazba se zvyšuje o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, jestliže jeho zastavěná plocha přesahuje dvě třetiny stavbou zastavěné plochy. Výjimku tvoří stavby pro podnikatelskou činnost, u nichž se zvyšuje základní sazba daně o tuto částku bez ohledu na rozsah zastavěné plochy. Základní, popřípadě zvýšená sazba, se dále v některých případech násobí koeficienty, jež jsou stanoveny zákonem a obce je mohou ve vymezeném rozsahu upravovat s ohledem na místní podmínky.

Obce mohou rovněž stanovit obecně závaznou vyhláškou místní koeficienty, kterými se vynásobí celková daňová povinnost poplatníka.

Daň se vyměřuje na zdaňovací období dopředu, a to vždy podle stavu k 1. lednu roku, na který je vyměřována. Ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu kalendářního roku, se nepřihlíží. Tyto změny ovlivní daňovou povinnost až v následujícím zdaňovacím období.

DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ, DAŇ DĚDICKÁ A DAŇ DAROVACÍ

Daň z převodu nemovitosti, daň dědická a daň darovací je upravena jedním zákonem, a to zákonem ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani

⁵ Je to výměra podlahové plochy v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období vynásobená koeficientem 1,20.

z převodu nemovitostí. Tyto daně jsou spojeny se změnou v osobě vlastníka a postihují nabytí majetku novým vlastníkem nebo jeho převod, resp. přechod z dosavadního na nového vlastníka. Vzhledem k tomu, že postihují majetek v pohybu, jsou někdy nazývané jako daně převodní nebo transferové. Rozlišujícím znakem mezi těmito daněmi je úplatná nebo bezúplatná forma majetkového převodu a u bezúplatných převodů pak skutečnost, zda k převodu dochází mezi živými (inter vivos) nebo v souvislosti se smrtí dosavadního vlastníka (mortis causa).⁶ Daní z převodu nemovitostí se odčerpává část kupní ceny získané z prodeje nemovitého majetku. Daň dědická a daň darovací postihují obohacení, které dědic nebo obdarovaný získávají bez poskytnuté protihodnoty. Převodní daně se vztahují jak na osoby fyzické, tak právnické a platí u nich poměrně rozsáhlá osvobození.

DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTI

Poplatníkem daně je při převodu nemovitosti převodce a nabyvatel je ručitelem. Při přechodu (např. při nabytí nemovitosti v exekuci, vyvlastněním, vydržení apod.) je poplatníkem daně nabyvatel. Zvláštním případem je výměna nemovitostí na základě směnné smlouvy, která je považována za jeden převod. Daň se v takovém případě vypočítá z obou nemovitostí a platí se z té nemovitosti, z jejíhož převodu je vyšší. Účastníci směnné smlouvy jsou povinni daň platit společně a nerozdílně. Jde o jediný případ solidární odpovědnosti u převodních daní.

Předmětem daně je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti, přičemž není rozhodující v čem úplata spočívá – nemusí tedy spočívat jen v peněžitém plnění, ale může to být i v různých druzích plnění, např. v nepeněžním plnění, v poskytnutí služby, v postoupení pohledávky, v převzetí závazku apod.

Základem daně z převodu nemovitostí je zásadně cena zjištěná⁷ v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, že je sjednaná cena nižší než cena zjištěná. Rozdíl cen nepodléhá dani darovací. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná. Pro některé převody nemovitostí je základ daně stanoven speciálně. V případě přechodu nemovitostí je základem daně cena sjednaná. Sazba daně je poměrná lineární a činí 3% ze základu daně.

DAŇ DĚDICKÁ

Poplatníkem daně dědické je dědic, který nabyl dědictví nebo jeho část podle pravomocného rozhodnutí, jímž bylo řízení o dědictví skončeno.

Předmětem daně dědické je nabytí majetku děděním. Dědická daň postihuje veškerý majetek spadající do dědictví, a to jak majetek movitý, tak nemovitý. Daň dědická se vybírá z nemovitého majetku, který se nachází na území České republiky, v případě movitého majetku je zdanění závislé na tom, byl-li zůstavitel v době smrti občanem České republiky a měl-li zde trvalý pobyt. Jsou-li splněny obě tyto podmínky, tak se

⁶ Blíže viz Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kolektiv, Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, str. 293 a 294.

⁷ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

daň vybírá z celého movitého majetku bez ohledu na to, kde se daný majetek nachází. Pokud však není splněna některá z uvedených podmínek, tak se daň vybírá pouze z movitého majetku umístěného na území České republiky.

U daně dědické zákon stanoví řadu osvobození, významné osvobození se vztahuje na nabytí majetku děděním, pokud k němu dochází mezi osobami v blízkém příbuzenském vztahu – tam je osvobození celého majetku.

Základem daně dědické je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem určená v dědickém řízení, která se snižuje o položky stanovené zákonem.

Sazba daně dědické je klouzavě progresivní. Její výše je odstupňována v závislosti na výši základu daně a na stupni příbuzenského vztahu mezi zůstavitelem a dědicem. Pro rok 2011 se uplatňuje sazba daně pro dědice bez osobního vztahu k zůstaviteli; podle výše základu daně v rozpětí od 7 % do 40 %. Vypočtená daň se pak násobí koeficientem 0,5, čímž se snižuje na polovinu.

DAŇ DAROVACÍ

Poplatníkem daně darovací je u darování na území České republiky nabyvatel a dárce je ručitelem. Dárce je poplatníkem, dochází-li k darování tuzemskou fyzickou či právnickou osobou fyzické osobě, která nemá v tuzemsku trvalý pobyt, příp. právnické osobě, která nemá v tuzemsku sídlo.

Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Předmětem daně darovací jsou i věčná břemena zřízená bezúplatně. Dani darovací podléhá darování nemovitosti nalézající se na území České republiky. Byl-li nabyt movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch na území České republiky, je předmětem daně darovací bez ohledu na státní příslušnost, pobyt nebo sídlo dárce či nabyvatele. Byl-li nabyt movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch v zahraničí, je předmětem daně darovací jen tehdy, je-li jednou ze stran občan České republiky, který má v České republice trvalý pobyt nebo právnická osoba se sídlem v České republice. Zákon nabízí širokou možnost osvobození od daně darovací, zejména to je bezúplatné nabytí majetku, pokud k němu dochází mezi osobami v blízkém příbuzenském vztahu, obdobně jako u daně dědické.

Základem daně darovací je cena majetku, který je předmětem daně. Tato cena se snižuje o zákonem stanovené položky.

Sazba daně je poměrná, progresivně klouzavá a závislá jak na základu daně, tak na vztahu poplatníka a dárce. Progresivně klouzavá sazba daně se pohybuje v závislosti na základu daně v rozpětí od 7 % do 40 %. Vypočtená sazba daně se již nenásobí žádným koeficientem.

DAŇ SILNIČNÍ

Výnos silniční daně jako příjem související s financováním silnic, dálnic a jiných dopravních cest, je příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury. Dani podléhají zpravidla vozidla sloužící podnikatelské činnosti.

Poplatníkem daně silniční jsou zejména fyzické i právnické osoby, které jsou provozovatelem vozidla registrovaného v České republice a zapsané v technickém průkazu. Provozovatel vozidla má povinnost platit daň jak v případě, že vozidlo používá k podnikání sám, tak v případě, že ho ponechá k podnikání jiné osobě. U vozidel, registrovaných v České republice, jež provozují osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí, které mají na území České republiky stálou provozovnu nebo jinou organizační složku, je poplatníkem daně tato provozovna nebo složka.

Předmětem daně jsou silniční motorová a jejich přípojná vozidla, která jsou registrována v registru vozidel a jsou provozována v České republice. Další podmínkou je, že silniční motorová vozidla musí být používána k podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním. Vždy jsou předmětem daně, bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v České republice. Povinnost k placení silniční daně se týká jen vozidel dvoustopých. Jednostopá vozidla a vozidla se třemi koly a jejich přípojná vozidla dani nepodléhají, stejně jako vozidla, jež nejsou určena k přepravě na pozemních komunikacích, jako jsou zemědělské a lesnické traktory apod.

Řada osvobození od daně silniční je motivována především veřejnou prospěšností účelu, k němuž je vozidlo používáno (např. vozidla používaná policií, hasiči, záchrannou službou apod.), či sledováním ekologických hledisek.

Základ silniční daně je rozdílný dle druhu zdaňovaných vozidel. Je jím u:

- osobních automobilů zdvihový objem motoru v cm^3 ,
- u návěsu součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav,
- ostatních vozidel největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav.

Sazba daně je pevná a je odstupňována u osobních automobilů podle zdvihového objemu motoru v rozpětí od 1200 Kč do 4200 Kč a u ostatních vozidel je odstupňována podle počtu náprav a hmotnosti od 1800 Kč do 50 400 Kč.

Několik způsobů snížení sazeb a slev na dani je upraveno přímo zákonem – sleva na dani se např. uplatňuje u kombinované dopravy a má dopravce motivovat ke kombinování silniční dopravy s ekologicky šetrnější vodní a železniční dopravou.

5. NEPŘÍMÉ DANĚ

DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Jde o daň neutrální, neboť se vztahuje na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou činností osvobozených od daně), čímž vytváří jednotné podmínky pro podnikatelský sektor. Dani z přidané hodnoty podléhá i do České republiky dovážené zboží (což platí pro podnikatelské subjekty, jiné právnické osoby, i nepodnikatele, pokud zboží překročí určitý limit).

Tato daň zatěžuje konečného spotřebitele, odváděna je však dodavatelem. Daň se vybírá po částech v jednotlivých stupních výroby a v rámci odbytu při prodeji a nákupu produktu. Plátce daně je oprávněn si od daňové povinnosti odpočítat část daně,

kteřou zaplatil svým dodavatelům na vstupu a tak platí pouze částku, která je přidána k jeho nákupní ceně při stanovení prodejní ceny. Zaplacením této prodejní ceny nese daň konečný spotřebitel, který již nemá právo nárokovat odpočet daně na vstupu.

Plátce daně má právo odpočtu daně zaplacené na vstupu při nákupu zboží a tato částka následně tvoří daňovou povinnost dodavatele. Do státního rozpočtu se odvádí pouze saldo daně zaplacené na vstupu a daně uplatněné na výstupu, daňová povinnost je tedy rozdíl mezi dani na výstupu a odpočtem daně, což je upravená suma daně na vstupu.

Platná právní úprava vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který platí od 1. května 2004 a byl několikrát novelizován. Oblast DPH je v rámci Evropské unie výrazně harmonizována, proto celá řada ustanovení jednoznačně vychází nebo má vycházet z úpravy platné pro členské státy EU. V současné době je základním předpisem pro oblast DPH směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, 2008/8/ES a 2008/9/ES.

Zákon definuje jako osobu povinnou k dani fyzickou nebo právnickou osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Je jí i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.⁸

Od daně jsou povinně osvobozené osoby, které mají sídla, místo podnikání nebo provozovnu v České republice, pokud jejich obrát⁹ nepřesáhne za nejbližších nejméně 12 předcházejících po sobě následujících kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. Plátcem daně je osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v České republice, jejíž obrát přesáhne za 12 kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. Pokud tato osoba nesplnila registrační povinnost, tak se stává plátcem daně dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci.

Pro funkci daně z přidané hodnoty má zásadní význam, ve kterém státě bylo plnění uskutečněno. Plnění lze tak rozdělit na následující kategorie:

- *tuzemské plnění*, kdy poskytovatel i příjemce plnění jsou české tuzemské osoby,
- *intrakomunitární plnění* uskutečňující se mezi osobami v různých členských státech EU,
- *plnění z a do třetích států*, tj. dovoz zboží a služeb z třetích států a vývoz zboží a služeb třetích zemí.

Základem daně je částka snížená o daň, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. V některých zákonem vymezených případech se základ daně ještě zvyšuje, např. o clo, dávky nebo poplatky související s dovozem, spotřební daň, energetické daně, apod. Za podmínek stanovených v zákoně jsou od daně některá plnění osvobozena – tato plnění nepodléhají dani ani netvoří součást obrátu rozhodného pro registraci plátce daně. Mezi osvobozená plnění bez nároku na odpočet náleží například poštovní služby, provozování televizního a rozhlasového vysílání, pojišťovací činnosti, zdravotnické služby a zboží, atd. Mezi osvobozená plnění s nárokem na odpočet náleží například dodání zboží do jiného členského státu EU, pořízení zboží z jiného členského státu EU, apod.

⁸ Ekonomickou činností se zejména rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby apod. Za ekonomickou činností se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.

⁹ Obratem se rozumí souhrn úplat bez DPH, které osobě povinné k dani náležejí za uskutečněná plnění.

Sazba daně z přidané hodnoty je poměrná, lineární a diferencovaná. Základní sazba daně z přidané hodnoty pro rok 2010 činí 20 %, snížená sazba daně z přidané hodnoty činí 10 %.

SPOTŘEBNÍ DANĚ

Spotřební daně, jako daně, kterými stát zatěžuje spotřebu úzké skupiny výrobků, tvoří další skupinu nepřímých daní, které zatěžují konečného spotřebitele. Od daně z přidané hodnoty se odlišují tím, že jsou vybírány jednorázově u výrobce. Při dovozu jsou však spotřební daně vybírány – stejně jako u daně z přidané hodnoty – celními úřady. Hlavním přínosem spotřebních daní je pozitivní efekt na státní rozpočet pro jejich stabilní a dobře odhadnutelnou výši. Dalším přínosem je omezování škodlivého vlivu vznikajícího spotřebou touto daní zatížených produktů, která má často negativní vliv na zdraví obyvatelstva a životní prostředí. Právní úprava vychází ze zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Harmonizace právní úpravy, jejímž základním dokumentem je směrnice Rady č. 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, je na vyšší úrovni, nežli u daní přímých. Harmonizovány jsou především minimální sazby vybraných výrobků a předmět zdanění, kterým může být pouze jedna ze skupiny vybraných komodit:

- minerální oleje,
- alkohol a alkoholické nápoje,
- tabákové výrobky.

Přes veškerou snahu se úplná harmonizace sazeb dosud nepodařila, proto je zaveden u vybraných výrobků princip zdanění dle země určení, což znamená, že je vybraný výrobek zdaňován v zemi spotřeby, což řeší situaci, která by mohla vzniknout při zdanění dle země původu po nákupu zboží v zemích s různými sazbami spotřebních daní.

Jednotlivé spotřební daně se nazývají dle výrobků které postihují a jsou jimi tedy dle platné právní úpravy:

- daň z minerálních olejů (např. motorové a letecké benzíny, letecké pohonné hmoty benzínového typu, střední oleje a těžké topné oleje, odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny a stlačené plyny,
- daň z lihu (líh – etanol, včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoliv výrobcích),
- daň z piva,
- daň z vína a meziproduktů,
- daň z tabákových výrobků.

Plátcí spotřebních daní jsou právnické nebo fyzické osoby, které jsou provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, výrobcem, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu, nebo v souvislosti se ztrátou, zničením nebo jiným znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně nebo osoby, které skladují nebo vyskladňují větší množství vybraných výrobků, pokud neprokáží, že vybrané výrobky již byly zdaněny, nebo oprávněně nabyty bez daně.

Předmětem spotřebních daní jsou vybrané výrobky vyrobené na daňovém území Evropského společenství nebo na daňové území Evropského společenství dovezené.

Jednorázovost spotřebních daní je zaručena tím, že již jednou spotřební daní podrobené výrobky nejsou předmětem této daně.

Základem daně se u spotřebních daní rozumí množství vybraného výrobku vyjádřené v měřicích jednotkách a u tabákových výrobků také cena pro konečného spotřebitele. Výrobky jsou tříděny dle celní nomenklatury používané pro třídění zboží, pro účely výběru cla a uvedené v nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o tarifu, statistické nomenklatuře a Společném celním tarifu v pravidelně aktualizovaném znění.

Sazby spotřebních daní jsou stanoveny ve většině případů pevnou částkou na jednotku množství (pevnou sazbou) a jsou součástí základu pro výpočet daně z přidané hodnoty, což posiluje jejich ekonomický dopad. Výše spotřební daně se vypočítá násobkem základu daně příslušnou sazbou a u tabákových výrobků součtem dvou spotřebních daní a to procentní části z ceny pro konečného spotřebitele (cena na tabákové nálepce) a pevné části daně množstvím cigaret v kusech.

Daňová povinnost vzniká okamžikem výroby nebo dovozu vybraných výrobků. U spotřebních daní je uplatňován princip zdanění v zemi spotřeby, tedy v zemi, kde dochází k prodeji pro konečnou spotřebu. Povinnost daň přiznat a zaplatit se liší od okamžiku vzniku daňové povinnosti. V období mezi těmito dvěma situacemi se výrobek pohybuje v režimu podmíněného osvobození od daně.

Správce spotřebních daní je celní úřad. Právnícké nebo fyzické osoby jsou povinny se registrovat jako plátce u celního úřadu nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit. Ke každé spotřební daní se plátce registruje samostatně.

ENERGETICKÉ (EKOLOGICKÉ) DANĚ

Energetické daně jsou někdy též nazývané jako ekologické daně. Do daňové soustavy České republiky byly zavedeny s účinností od 1. ledna 2008. Předpisem v oblasti energetických daní na komunitární úrovni je směrnice Rady č. 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Pro nově přistupující země byly přijaty přechodné režimy ve formě dvou směrníc měnících směrnici č. 2003/96/ES. Pro Českou republiku má význam zejména směrnice Rady č. 2004/74/ES ze dne 29. dubna 2004. Energetické daně jsou právně upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů a jsou členěny na:

- daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
- daň z pevných paliv a
- daň z elektřiny.

Správu této skupiny daní vykonávají celní úřady.

6. DAŇOVÝ ŘÁD

Dne 1. 1. 2011 vstoupil v účinnost zákonem č. 208/2009 Sb., daňový řád, který byl publikován ve Sbírce zákonů dne 3. 9. 2009 a který od 1. 1. 2011 nahradil dosavadní zákon o správě daní a poplatků. Daňový řád je novým procesním předpisem v oblasti daňového práva. Kodifikace si klade za cíl zejména vymezit a upřesnit použité

pojmy a jejich vazby, což by mělo pozitivně ovlivnit spory o výklad procesního předpisu a posílit právní jistotu adresátů normy:

- vytvořit uspořádaný a přehledný text, který umožní snadnou orientaci,
- rozšířit základní interpretační zásady uplatňující se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem a judikaturou,
- zkvalitnit výkon daňové správy a podpořit klientský přístup,
- změnit systém opravných a dozorčích prostředků,
- zavést transparentní pravidla pro vedení spisu a nahlížení do něj.

Daňový řád především zavádí novou terminologii. Namísto daňové příznání pracuje daňový řád s termínem daňové tvrzení, které je legislativní zkratkou pro daňová příznání, hlášení nebo vyúčtování. Poplatníci tedy budou podávat řádná daňová tvrzení a dodatečná daňová tvrzení. Pojem pracovníci správce daně je nahrazen termínem úřední osoby. Daňový řád zavádí pojem – a institut – atrakce, když umožňuje převzetí věci nadřízeným správcem daně. Daňový řád upřesňuje zastoupení daňových subjektů – výslovně za zástupce považuje prokuristu (v tomto směru některé finanční úřady dosud zastoupení per procura odmítaly a vyžadovaly, aby prokuristovi byla pro daňové řízení udělena speciální plná moc).

V určitém směru nový daňový řád reflektuje judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, a to např. pokud jde o prekluzivní lhůtu pro vyměření daně (daňový řád pracuje s termínem stanovení daně) nebo pokud jde o opakování daňové kontroly.

Z ustanovení § 4 daňového řádu vyplývá, že se daňový řád použije tehdy, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Speciální právní úpravu daňového procesu například obsahuje zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o daních z příjmů a zákon o trojdaní. Tyto právní předpisy využívají subsidiárně ustanovení daňového řádu. Každá daň obsahuje určitá specifika, jimiž se odlišuje od obecné procesní úpravy. Například daň z přidané hodnoty upravuje zvláštní způsob registrace z hlediska vymezení podmínek, za nichž je registrace povinná, ale i z hlediska postupu a umožňuje i dobrovolnou registraci plátců daně. Daň z příjmů obsahuje speciální úpravu vztahů mezi poplatníkem a plátcem daně v případech daně ze závislé činnosti a funkčních požitků. V rámci zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí je speciálně upraveno promítnutí daně za určitých, přesně daných podmínek. Při správě daní se nepoužije správní řád. V daňové exekuci se použije subsidiárně občanský soudní řád.

Na základě zákona o správě daní a poplatků byla až do února 2009 podle státní správy lhůta čtyřletá od konce roku, za který se daň vyměřuje. Podle nálezu Ústavního soudu ČR z 2. 12. 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07 má být prekluzivní lhůta jen tříletá. Tento nesoulad byl zapříčiněn tím, že v zákoně o správě daní a poplatků zákonodárce jednoznačně nevymezil, od jakého okamžiku začíná prekluzivní lhůta běžet. Daňový řád je v tomto smyslu přesný – lhůta pro vyměření daně bude činit tři roky a začne běžet dnem, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se daň stala splatnou, aniž by zde byla povinnost podat řádné daňové tvrzení. Pro praxi je však významnější to, že došlo k vymezení úkonů, které prekluzivní lhůtu přerušují, prodlužují a staví. Prekluzivní lhůta je např. prodloužena o jeden rok, pokud v posledních dvanácti měsících před jejím uplynutím došlo k podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud byla před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontro-

la, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Nově bude možné podat po prekluzivní lhůtě daňové tvrzení a daň zaplatit, pokud je to zapotřebí k zániku trestnosti trestného činu z důvodu účinné lítosti.

Pokud jde o daňovou kontrolu, z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu ČR vyplývá, že daňovou kontrolu není možné libovolně opakovat, pokud se týká stejné daně, stejného období a stejných skutečností kontrolovaných již dříve. Ústavní soud ČR připustil opakování daňové kontroly za podmínky, že předmětem kontroly jsou nové skutečnosti, které nemohly být předem správci daně známy. Daňový řád v sobě v podstatě zahrnuje ustálenou judikaturu a stanoví, že daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly kontrolovány, je možné opakovat jen tehdy, pokud správce daně zjistí nové skutečnosti či důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně. Daňovou kontrolu je možné zopakovat rovněž v případě, že sám daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení. Správce daně má nadto uloženu povinnost seznámit při zahájení daňové kontroly daňový subjekt s důvody pro její opakování.

Ohledně opravných prostředků je zásadní zákonný odkladný účinek podaného odvolání. Podle daňového řádu platí, že v případě kladného rozdílu mezi daní vyměřenou správcem daně a daní tvrzenou daňovým subjektem, bude tento rozdíl splatný do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. To znamená, že dodatečná daň bude splatná teprve v případě, že marně uplyne lhůta pro odvolání nebo poté, co bude o odvolání daňového subjektu pravomocně rozhodnuto.

V rámci vyměření daně se vedle zachování dosud zavedené možnosti daň vyměřit na základě pomůcek zavádí nově institut sjednání daně. V případě, že daňový subjekt neprokáže svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.

Daňový řád nově upravuje i penále (pokutu) za porušení povinností podat daňové tvrzení a zaplatit daň. Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání, nebo tak učiní po stanovené lhůtě a toto zpoždění je delší než 5 dnů, ve výši:

- 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše 5 % stanovené daně,
- 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše 5 % stanoveného daňového odpočtu,
- 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

Minimální výše pokuty za opožděné podání daňového tvrzení činí 500 Kč, maximální výše pokuty za opožděné podání nebo nepodání daňového tvrzení činí 300 000 Kč.

Daňovému subjektu dále vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši:

- 20 %, je-li daň zvyšována,
- 20 %, je-li snižován odpočet,
- 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

V případě, že daňový subjekt nezaplatí daň ve lhůtě její splatnosti, vzniká mu povinnost uhradit úrok z prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím

po dni splatnosti (na rozdíl od úpravy zákona o správě daní a poplatků, podle kterého vznikla povinnost uhradit úrok z prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti), a to ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení.

Přehlédnout by se neměla přechodná ustanovení daňového řádu, a to ve vztahu ke lhůtám pro vyměření daně tak, jak jsou popsány shora. Pro posouzení běhu a délky lhůty, která počala běžet před 1. 1. 2011, se od 1. 1. 2011 postupuje podle daňového řádu, a to podle těch ustanovení, která upravují lhůtu, jež je dané lhůtě svou povahou nejbližší. Pokud uplynula lhůta pro podání daňového přiznání před 1. 1. 2011, uplatní se zvýšení daně a penále podle dosavadního zákona o správě daní a poplatků. Stejně tak pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal před 1. 1. 2011, se uplatní úrok z prodlení podle dosavadního zákona o správě daní a poplatků.

7. ZÁVĚR

Jak již bylo řečeno, daňový systém je mj. odrazem politického působení a mění se často s novou vládou a jejími sociálními prioritami. Tato skutečnost je nežádoucí a časté novelizace daňových předpisů zhoršují orientaci daňových poplatníků v daňovém systému, což v konečném důsledku může vést jak k úmyslným, tak i neúmyslným daňovým únikům. Přehlednosti a jednoznačnosti daňové právní úpravy nepřispívá ani neustálá změna právní terminologie, s jejímž výkladem mají mnohdy problémy i renomovaní specialisté na daňovou problematiku. Složitý, nepřehledný a permanentně se měnící daňový systém zatěžuje daňové subjekty náklady na poradenskou činnost daňových poradců. Zvýšeným nákladům se ovšem nevyhne ani stát, který musí v souvislosti se změnou právní úpravy zajistit na své náklady proškolení správců daně. Česká republika jako člen Evropské unie by měla být vedena snahou o vytvoření takového daňového systému, který by byl pro daňové poplatníky transparentní a jednoduchý a který by motivoval zahraniční investory v tuzemsku investovat.

CZECH REPUBLIC TAX SYSTEM

Summary

The article presents a brief overview of the tax system of the Czech Republic. It does not aim to analyze individual taxes imposed upon taxpayers (which are instead characterized by their place in the system of tax laws), but rather to provide a thorough description of current Czech tax obligations and to highlight recent changes in the taxation process effective 1 January 2011 that were brought about by the new Tax Code. The article makes an observation that the Czech taxation system is fraught with ever-shifting political bias and alerts to the fact that the resulting lack of legal certainty could lead to an outflow of capital from the Czech Republic.

Key words: tax system, direct tax, indirect tax, tax base, taxpayer, real property, land, structures, consumer, harmonisation, Tax Code