

ACTA IURIDICA OLOMUCENSIA

Sborníky



MINULOST, SOUČASNOST A BUDOUCNOST FINANČNÍHO PLÁNOVÁNÍ STÁTU

SBORNÍK Z KONFERENCE OLOMOUCKÉ PRÁVNICKÉ
DNY 2018 POŘÁDANÉ PRÁVNICKOU FAKULTOU UP
V OLOMOUCI VE DNECH 24. A 25. KVĚTNA 2018

Kristýna Řezníčková (ed.)

Iuridicum Olomoucense, o.p.s.
Univerzita Palackého v Olomouci
Olomouc
2018

Recenzovaly:

JUDr. Zdenka Papoušková, Ph.D.

JUDr. Dana Šramková, Ph.D., MBA

Vzor citace:

ŘEZNÍČKOVÁ, Kristýna (ed.). *Minulost, současnost a budoucnost finančního plánování státu* 1. vyd. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2018. 132 s. ISBN 978-80-88266-27-3.

Vydalo Iuridicum Olomoucense, o.p.s., Tř. 17. listopadu 8, 771 11 Olomouc

Výkonný redaktor: Mgr. Michal Černý, Ph.D.

Technická redakce a obálka: Lukáš Walek

1. vydání

© Kristýna Řezníčková, (Ed.), 2018

ISBN 978-80-88266-27-3 (pdf)

Obsah

Daňová soustava jako nástroj finančního plánování státu.....	7
Petra Jánošíková	
Systém daní v Slovenskej republike	23
Štefan Hrčka	
Zdaňovanie ako súčasť finančného plánovania v SR (vybrané aspekty)	35
Karolína Červená	
Vazba rozpočtu veřejných vysokých škol na výdaje státního rozpočtu ČR.....	47
Dana Bárková	
Vliv struktury příjmů na míru zadlužeností obcí	59
Kristýna Řezníčková	
Právo obcí regulovat hazard na svém území z pohledu nejen finančního práva	73
Michael Kohajda	
Možnosti ochrany podnikov pred útokmi na informačné systémy	85
Barbora Lamošová	
Vývoj legislatívy v oblasti postihu daňovej kriminality.....	95
Marián Sabó	
Zásada zákazu zneužití práva jako nová zásada daňového řádu.....	109
Tatána Špírková	
In dubio contra fiscum ve stínu nálezu Pl. ÚS 6/17	117
Tomáš Martinák	
Den daňové svobody.....	125
Lenka Veselá	

Předmluva

Na právnické fakultě v Olomouci je květen neoddělitelně spjat s pořádáním mezinárodní vědecké konference Olomoucké právnické dny. V roce 2018 proběhl již její 12. ročník. Jeho hlavním tématem a tématem úvodní plenární sekce bylo výročí 100 let od vzniku Československa.

Tímto tématem se inspirovali i organizátoři sekce finančního práva a v duchu 100. výročí založení Československé republiky navázali souvisejícím tématem sekce s názvem Minulost současnost a budoucnost finančního plánování státu. Proto i sborník, který je výstupem této konference, sekce finančního práva, nese totožný název.

Všechny příspěvky, ať už se zabírají aktuální problematikou, či historií, obsahují cenné a užitečné podněty k zamyšlení i náměty k diskusi. Prostor byl dán nejen akademikům a tedy odborníkům na danou problematiku, ale též i začínající autorům, studentům doktorského studia. To však sborníku zajisté neubírá na jeho odbornosti, právě naopak, čtenář může očekávat obohacení svých dosavadních znalostí o inovativní názory a postřehy mladých kolegů.

V Olomouci, říjen 2018
Kristýna Řezníčková

DAŇOVÁ SOUSTAVA JAKO NÁSTROJ FINANČNÍHO PLÁNOVÁNÍ STÁTU

System of taxation as a tool for the state financial planning

JUDR. PETRA JÁNOŠÍKOVÁ, PH.D.

Právnická fakulta Západočeské univerzity v Plzni

Abstrakt: *Stať se zabývá daňovými systémy „stricto sensu“ ve vybraných obdobích vývoje českého státu a jejich vlivem na jeho finanční plánování.*

Abstract: *The article “System of taxation as a tool for the state financial planning” deals with systems of taxation in „stricto sensu“ in selected periods of development of the Czech state and their influence on its financial planning.*

Klíčová slova: *daň, daňové právo, daňová soustava, finanční plánování*

Keywords: *Tax, Tax Law, System of Taxation, Financial Planning*

Úvod

Stať se zabývá daňověprávní problematikou z hlediska vývoje daňových soustav „*stricto sensu*“ a jejich významem pro finanční plánování státu v historickém kontextu na území Čech. Vzhledem k rozsáhlosti problematiky jsou z hlediska času vybrány konkrétní daňové soustavy z období Lucemburků (1310–1437), Habsburků (1526–1918), období první republiky (1918–1938), období centrálně plánovaného hospodářství (1953–1989), období (1993–2018). V textu jsou použita schémata příslušných daňových soustav podle vlastního zpracování autorky.

Daňové soustavy z hlediska předmětu zkoumání patří do daňového práva, které podléhá svojí podstatou ekonomickému vývoji a politickým vlivům.

Prvkem daňových soustav je daň. Do roku 1848 se používal pojem „*berně*“¹. Slovo berně označovalo daň nebo pomoc a vzniklo (nebo se ho aspoň v tomto smyslu užívalo) teprve v době po nástupu vlády Lucemburků po roce 1310. Ve 30. letech 20. století byla „*berně*“ považována za úhrnný pojem pro všechny druhy daní, veřejných dávek, poplatků a cla.

V současné právní úpravě v České republice je „*daň*“ upravena v daňovém řádu, zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a to v § 2. Daň je zde vymezena jako souhrnný pojem pro více kategorií veřejných příjmů, které

1 MADAR, Z. *Slovník českého práva. Díl 1*. Praha: Linde, 1995, s. 109.

jsou označeny jako daň nejen z hlediska ekonomického ale i právního („*largo sensu*“).

Daň „*stricto sensu*“ je veřejný příjem vyznačující se určitou cykličností a neexistencí přímého ekvivalentního protiplnění. Úhradou daně nevzniká přímá povinnost správce daně ani příjemce daně podle rozpočtového určení vůči tomu, kdo byl k dani povinován.

Stát k získání svých příjmů nepoužívá jeden druh daně, ale několik druhů daní, které mají mezi sebou různé vazby, a v této souvislosti hovoříme o daňové (berní) soustavě. Daňovou soustavu tvoří všechny daně, které se na území daného státu v určitém čase vybírají.²

Obvykle jsou daňové soustavy výsledkem dlouhodobého politického hospodářského i kulturního vývoje s tím, že se často utvářely po celé generace. Skladba daní nejdříve sloužila jako prostředek ke krytí státních výdajů. Později, ve druhé polovině 18. století, lze o ní hovořit jako o nástroji finančního plánování státu.

Berní soustava v době Lucemburské

Lucemburkům, především Janovi Lucemburskému (1310–1346) vděčíme za konstituování daňového systému, resp. daňové soustavy v Čechách.³ V listině z konce roku 1310, která se pokládá buď za návrh privilegia pro české stavby, nebo za krátký manifest, se objevuje první zmínka slova „*berně*“⁴. Na Moravě je tomu v privilegiu stavů moravských z června 1311⁵. Šlo o mimořádnou daň královskou, označovanou názvem „*berně*“ nebo „*collecta generalis*“ neboli obecnou berní. Tato privilegia upravovala zásadní otázku, kdy a za jakých podmínek může král berní vymáhat. Obě privilegia králi přiznávala právo vybírat z vlastní moci obecnou berní v určitých výslovně uvedených případech, a zároveň „*a contrario*“ stanovila, že nad jejich rámec toto právo králi nepří-

2 JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 305; JÁNOŠÍKOVÁ, P. a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018, s. 19; KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 145; OUTLÁ, A. a kol. *Veřejnoprávní aspekty podnikání*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2012, s. 81; RADVAN, M. et al. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 40–43.

3 Blíže JÁNOŠÍKOVÁ, P. K bernictví v době Lucemburků. In *Sborník Peníze v proměnách času V*. Ostrava, 2006, s. 7–21.

4 EMLER, J. (ed.). *Regesta diplomatica nec non epistolaria Bohemiae et Moraviae. Pars II.* (1253–1310). Praha: Teofil Haas, 1882, s. 974, č. 2245.

5 EMLER, J. (ed.). *Regesta diplomatica nec non epistolaria Bohemiae et Moraviae. Pars III.* (1311–1333). Praha: Eduard Grégr, 1890, s. 11., č. 29.

sluší. V případě potřeby mohl král vymáhat berni i mimo uvedené případy, ale nemohl tak činit ze své moci a vůle, nýbrž si k tomu musel vyžádat svolení stavů. Z toho přirozeně vyplývalo právo stavů rozhodovat o vybírání berně a jejím povolení králi. Toto právo si stavové dávali potvrzovat královskými reversy. Obecná berně se platila především z pozemků, z mlýnů, z řemeslných živností a z hospod. Jednalo se o majetkovou daň. Měly ji platit všechny vrstvy obyvatelstva, pokud od ní nebyly osvobozeny. Vztahovala se výslovně na tyto vrstvy: světské i řeholní duchovenstvo, šlechtu a měšťanstvo.⁶

Mimo obecnou berni bývala někdy uvalována další mimořádná daň neboli zvláštní či speciální berně jenom na dvě třídy obyvatelstva, a to na královská města, která byla součástí královské komory, a na duchovní ústavy, za jejichž vlastníky se čeští králové pokládali. Pro zvláštní berni nebylo pevné sazby, její výše záležela zcela na libovůli panovníka. Výši zvláštní berně u klášterů patrně určovali královští úředníci, kteří znali dobře majetkové poměry kláštera, jež mohli poznat při výběru obecné berně. Rozhodující byla velikost nemovitého majetku kláštera.⁷ Úprava zvláštní berně nastává až na sklonku vlády Karla IV. po roce 1376, kdy zvláštní nepravdělnou berni nahradila roční berněová suma.⁸

Zvláštní skupinou obyvatelstva byli židé usazení na královských statcích. Tito nepodléhali obecné ani zvláštní berni, ale králi odváděli roční platy (úrok). Tyto platy dosahovaly značné výše. Mimo roční úrok král židům na svých statcích ukládal zvláštní židovskou berni, kdykoliv byl v peněžní tísní. Židé byli považováni za jmění královské komory a bylo s nimi nakládáno jako se včelami, „*kterýmž opatrný hospodář (panovník, šlechta aj.) ujmá nadbytek meďu, kdykoli příhodnou k tomu spatřuje chvíli*“⁹. Za to jim byla poskytována ochrana. Berni si židé rozdělovali mezi sebe a starali se o její vybrání. Městské úřady poskytovaly židovským výběřcům pomoc proti židům, kteří se chtěli berní povinnosti vyhnout. Židovský výběřčí odváděl vybranou berni městskému úřadu, jenž mu dal potvrzení a berni uschoval a odvedl podle královského nařízení. Zaplatili-li židé více, bývalo jim přislíbeno po jistou dobu

-
- 6 EMLER, J. (ed.). *Regesta diplomatica nec non epistolaria Bohemiae et Moraviae. Pars III.* (1311–1333). Praha: Eduard Grégr, 1890. 952 s., s. 403–404, č. 1046 a s. 703–704, č. 1807; EMLER, J. (ed.). *Regesta diplomatica nec non epistolaria Bohemiae et Moraviae. Pars IV.* (1333–1346). Praha: Eduard Grégr, 1892, s. 272–273, č. 693
- 7 BOROVSÝ, T. Zvláštní berně v českém středověku. In *Dějiny a současnost*, 2/2002, s. 10.
- 8 TOMEK, V. V. *Dějepis města Prahy. Díl II.* Praha, 1871, s. 363. „*suma měla být splacena v 8 létech, po 1000 zlatých o každém sw. Hawle*“.
- 9 PĚKNÝ, T. *Historie Židů v Čechách a na Moravě.* Praha: SEFER, 1993, s. 197.

osvobození. V době vypsání berně bylo nařízeno městským úřadům, aby pomáhaly židům k vymáhání jejich pohledávek u měšťanů.

Tabulka 1: Berní soustava v době Lucemburků

1. *Obecná berně (collecta generalis)* – veškeré obyvatelstvo
2. *Zvláštní berně (berna specialis, steura, exactio, contributio, impositi)*
– královská města a duchovní ústavy, za jejichž vlastníka se český král pokládal
3. *Židovské berně*
 - a) roční úrok
 - b) zvláštní židovská berně

Obecná berně se vyvíjela na základech, které vytvořil Jan Lucemburský svojí zákonnou úpravou při svém nástupu na trůn. Hlavní zásady této úpravy v době předhusitské zůstaly v podstatě nedotčeny a měnilo se, rozvíjelo a formálně zdokonalovalo jen jejich provádění, k čemuž přispívalo stále častější vybírání této berně. K podstatnému obratu této berně došlo až po husitských válkách. Zvláštní berně ve způsobu zavedeném Karlem IV. přečkala husitské války a její zbytky se zachovaly i po Bílé Hoře. Finanční plánování v období středověku bylo nahodilé a nesystematické. Vývoj finančního hospodaření se ubíral směrem k omezování výsostných panovnických oprávnění. Berní soustava sloužila především jako prostředek k pokrytí potřeb českého panovníka.

Daňová soustava Habsburské monarchie v 2. polovině 19. století

Nástup Habsburků na český trůn přinesl nové prvky do vývoje daní. Jedním z faktorů byla snaha o centralizaci monarchie a podřízení českých stavovských orgánů vídeňským orgánům, což umocnila i bělohorská porážka českého stavovského povstání. V počátcích habsburského období byl kladen důraz na daně spotřebního charakteru.

Habsburský panovník vybíral většinu svých příjmů z titulu své suverenity bez souhlasu stavů. K výrazným změnám dochází až za Marie Terezie (1740–1780), která vytvořila některé ústřední ekonomické orgány, zavedla a zreformovala daňovou soustavu a dala podnět k sestavování jednoduchého státního rozpočtu. Rozpočtový proces nabyl definitivní právní formy v roce 1860¹⁰,

10 „II) Všeľiké věci, zákonodárství se týkající, ježto se vztahují ku právům, povinnostem a záležitostem, kteréž mají veškerá království a země Naše společně, jmenovitě věci zákonodárství, týkající se mince, peněz a úvěru, cla a obchodu, též pravidel bankovníctví cedulního, jakož i věci zákonodárné, týkající se pravidel poštovníctví, telegrafů

kdy byla vytvořena konstituční monarchie. Rozpočet byl jako ostatní zákony schvalován zastupitelskými sbory, tj. Českou radou a zemskými sněmy.

Ryze fiskální funkce státního rozpočtu se začíná koncem 19. století měnit. Zatímco v dřívějším pojetí a aplikaci veřejných financí státní rozpočet vystupuje jako nástroj pro soustředování výnosů daní, orientuje se nyní na nový směr ve smyslu národohospodářského pojetí, které se projevuje v širším obsahu, než dřívější inkaso daní a úhrada státních výdajů. Státní rozpočet a daně začínají plnit jiné funkce, a to alokační (ovlivnění rozmístování výrobních zdrojů podle potřeb) a funkci redistribuční (ovlivňování důchodové sféry obyvatelstva a podniků).

Tabulka 2: Příjmy a výdaje státního rozpočtu Habsburské monarchie v mil. zl. (1 zl = 2 K)

Rok	1848	1859	1869	1879	1889	1899	1904	1909	1913
Výdaje (mil.zl.)	256,3	588,2	300	454,3	551,3	759	897,4	1 441,8	1 730,5
Příjmy (mil.zl.)	160	503,8	323,2	394,8	562,4	799,1	898,9	1 397,4	1 743

Zdroj: Zpracováno podle *Die Habsburgermonarchie 1848–1918, Bd I. Wirtschaftsentwicklung. Wien, 1973, s. 93.*

a železnic, rovněž i způsobu i spořádání povinnosti vojenské, mají se budoucně v radě říšské a s radou říšskou vyjednávat i pomocí její vedle zřízení vyřizovati; jakož se jediné s přivolením rady říšské mají nové daně a dávky uváděti, daně a poplatky již zavedené, zvláště cena soli zvyšovati, dle Našeho rozhodnutí, jehož datum 17. července 1860 nové výpůjčky činiti; nynější dluhy státní konvertovati a nemovitě jmění státní prodávati, zjinačovati aneb zavazovati; – konečně se mají pomocí rady říšské rozpočty vydání státních na rok příští zkoušeti a na jisto postavovati, a taktéž závěry počtů státních a resultaty ročního hospodaření s financemi zkoumati.“ Císařský manifest ze dne 20. října 1860. Říjnový diplom. [online] [cit. 8. července 2018] Dostupné z WWW: <http://spcp.prf.cuni.cz/lex/1-1860.htm>.

Tabulka 3: Struktura daňových státních příjmů Rakouska-Uherska 1847–1913 v %

Příjmy	1847	1868	1883	1889	1913
Přímé daně	35,57	35,14	31,12	26,64	28,15
Nepřímé daně	16,66	22,08	16,11	15,84	16,84

Zdroj: Zpracováno podle MYŠKA, M. Celní politika rakousko-uherské monarchie (se zvláštním zřetelem k hutnímu a železářskému průmyslu) 1850–1914. In Časopis matice moravské, 1999, roč. 98, č. 118, tab. 1, s. 50.

Ve druhé polovině 19. století se na území českých zemí vytváří jednotná, relativně moderní daňová soustava, která navázala svým způsobem na předchozí úpravy. Vyznačovala se tím, že obsahovala vyšší počet daní a jejich druhů, které plnily různé funkce zejména s ohledem na jejich účel. Vedle státních daní existovaly i místní daně. Teprve postupem doby stát získal výlučnou pravomoc na výběr daní. Právní úprava daní, která se takto konstituovala v 19. století, přetrvala s určitými proměnami také v době meziválečného Československa.

Daně se v polovině 19. století již charakterizovaly podle jejich základních konstrukčních prvků, mezi něž patřily: subjekt daně, objekt (předmět) daně, základ daně, sazba daně a její splatnost.

Prvního ledna roku 1898 vstoupila v účinnost daňová reforma, která spojila přímé daně v ucelenou soustavu výnosových daní, jež byla doplněna o nově zavedenou daň z důchodu (osobní daň z příjmu). Zákon č. 220/1896 ř. z., o osobních daních přímých, je považován za přelom v právní úpravě daňové soustavy. Upravoval všechny osobní daně a spravedlivěji rozvrhoval daňové břemeno. Osobní daň postihovala progresivní sazbou vše, co plynulo osobě z jakýchkoliv příjmů, na čistém důchodu. Byla zrušena výdělková daň z roku 1812 a důchodová daň z roku 1849. Jejich místo zaujaly 4 výnosové daně, a to: všeobecná daň výdělková, kterou odváděli zejména živnostníci, zvláštní daň výdělková z podniků veřejně účtujících vyměřovaná z bilančních přebytků výdělkových a hospodářských společenství, daň rentová a daň z vyššího služného vyměřovaná ze služebních platů 6 400 K ročně a z platů vyšších.

V roce 1869 došlo k nové úpravě pozemkové daně, a to zákonem č. 88/1869 ř. z. Byla opuštěna zásada stability katastru a byla nařízena jeho revize vždy

po 15 letech. I nadále se však vycházelo z průměrného katastrálního výnosu, který se zjišťoval podle kultury a bonity pozemků.

Nepřímé daně byly spojeny s příjmem při jeho realizaci. Uvalovaly se na spotřebu a hradil je výrobce, prodejce, resp. poskytovatel věcí nebo služeb, s tím, že měl možnost daňové břemeno přenést na jiný subjekt – odběratele, uživatele, konečného spotřebitele. Sazba zde byla procentní nebo specifická podle kusů, váhy apod. Na rozdíl od přímých daní, zde nebyla přijata sjednocující úprava v jednom právním předpise. Úprava byla roztržštěna do řady předpisů, zejména šlo o patent č. 74/1829 sb. z. s., o akcízích (potravní daň na čáře); patent č. 244/1851 ř. z, celní zákon a celní tarif; zákon č. 55/1852 ř. z., o spotřební minerální dani (petrolejová daň); zákon č. 60/1877 ř. z., o dani z masa; zákon č. 84/1875 ř. z., o dani z vína; zákon č. 97/1888 ř. z., o zdanění cukru; zákon č. 95/1888 ř. z., o úpravě individuální distribuce alkoholu; císařské nařízení 120/1899 ř. z., o změně nepřímých dávek a cla (pivo).

Tabulka 4: Daňová soustava Habsburské monarchie na konci 19. století

Přímé daně:

Majetkové daně (Z 88/1869 ř. z.):

- *Daň pozemková*
- *Daň domovní*

Osobní daně (Z 220/1896 ř. z.):

- *Všeobecná daň výdělková*
- *Zvláštní daň výdělková – veřejně účtující podniky*
- *Rentová (úroková daň)*
- *Daň z vyššího služného*

Nepřímé daně:

- *Potravní daň na čáře (patent 74/1829 Sb. z. s.)*
- *Clo (patent 244/1851 ř. z.)*
- *Petrolejová daň (Z 55/1852 ř. z.)*
- *Potravní daň z masa (Z 60/1877 ř. z.)*
- *Daň z vína (Z 84/1875 ř. z.)*
- *Daň cukerní (Z 97/1888 ř. z.)*
- *Lihová daň (Z 95/1888 ř. z.)*
- *Pivní daň (císařské nařízení 120/1899 ř. z.)*

Následující tabulka ukazuje vývoj příjmů daní ve státním rozpočtu Habsburské monarchie.

Tabulka 5: Vývoj příjmů daní v Habsburské monarchii v %

Rok	1841	1850	1860	1870	1880	1890	1900	1913
Přímé daně	40,8	43,1	44,5	41,9	41,3	37,5	35,5	32,9
Nepřímé daně	32,2	35,1	40,1	45,8	62,6	49,5	63	59,5

Zdroj: Zpracováno podle SANGRUBER, R. *Wirtschaftswachstum, Energie und Verkehr in Österreich 1840–1913*. In KELLENBERG, H (Hg.) *Wirtschaftliches Wachstum, Energie und Verkehr vom Mittelalter bis in 19. Jahrhundert. Bericht über die 6. Arbeitstagung Gesellschaft für Sozial- und Wirtschaftsgeschichte*. Stuttgart – New York, 1978, tab. 2, s. 82.

Daňová soustava 1. republiky

Československý stát vznikl v roce 1918 na troskách Rakouska – Uherska zákonem č. 11/1918 Sb. z. a n., o zřízení samostatného státu československého. Tímto zákonem byla přijata zároveň platná úprava daní včetně organizace finanční správy.

Velmi brzy se začaly projevovat snahy o novou a jednotnou úpravu daňových vztahů na celém území státu, neboť převzatá úprava byla již zastaralá a nevyhovovala. V roce 1927 byl na základě daňové reformy, kterou inicioval tehdejší ministr financí Karel Engliš, tzv. Englišova daňová reforma, přijat nový zákon o přímých daních (zákon č. 76/1927 Sb.), který s částečnými změnami nebo doplňky platil až do 31. prosince 1952. Kromě zákona o přímých daní, byly součástí daňové reformy i další zákony, a to zákon č. 77/1927 Sb., o nové úpravě finančního hospodářství svazků územní samosprávy a zákon č. 78/1927 Sb., o stabilizačních bilancích. Státní rozpočet byl schvalován formou zákona.

Tabulka 6: Příjmy a výdaje státního rozpočtu ČSR v roce 1926 a 1927

Rok	Výdaje	Příjmy
1926	9 270 529 440	9 286 010 573
1927	9 703 505 151	9 723 914 485

Zdroj: Poslanecká sněmovna ČR. *Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna [online]*. 2018. [cit. 2018/07/18] Poslanecká sněmovna N. S. R. Č. 1926. Zpráva výboru rozpočtového, o vládním návrhu státního rozpočtu republiky Československé a finančního zákona pro rok 1927 (tisk 590). Dostupné z WWW: http://www.psp.cz/eknih/1925ns/ps/tisky/t0670_01.htm.

Základem daňové soustavy Československé republiky byly přímé daně¹¹. Podle zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních, se tyto daně dělily na daň důchodovou a výnosové daně. V roce 1934 byl u poplatníků důchodové daně zaveden branný příspěvek (zákon č. 266/1934 Sb.) a v roce 1937 příspěvek na obranu státu a mimořádná daň ze zisku (zákon č. 247/1937 Sb.). Systém nepřímých daní byl oproti přímým daním členitější a jeho právní úprava byla rozčleněna do více právních předpisů. Do skupiny nepřímých daní patřily: daň z minerálních olejů, daň ze zapalovadel, daň ze šumivého vína, všeobecná nápojová daň, daň z lihu, daň z masa, potravní daň na čáře, daň z vodní síly, daň z obratu, přepychová daň¹², daň z uhlí, daň z cukru, daň z piva, daň z droždí, daň z elektrických zdrojů zařízení, daň z přípravků na kypření těsta, daň z kyseliny octové, daň z umělých jedlých tuků a daň z limonád, minerálních a sodových vod.

Tabulka 7: Daňová soustava v Československu po roce 1927

Daně přímé:

- Zákon 76/1927 Sb., o přímých daních:

Daň důchodová

Všeobecná daň výdělková

Zvláštní daň výdělková

Daň pozemková

Daň domovní

Daň rentová

Daň z tantiém a vyššího služného

- Daň z obohacení (Z 337/1921 Sb.)
- Branný příspěvek (Z 266/1934 Sb.)
- Mimořádná daň ze zisku (Z 247/1937 Sb. z. a n.)

Tabulka pokračuje na další straně

-
- 11 Více JÁNOŠÍKOVÁ, P. The Tax System in the Czech Republic and its Transformation in the 20th and 21st century. In RADVAN, M. (ed.) *System of Financial Law: System of Tax Law: Conference Proceedings*. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015. Publications of the Masaryk University, theoretical series, edition Scientia; file no. 515, p. 89–109.
- 12 Více JÁNOŠÍKOVÁ, P. Přepychová daň – včera a dnes. In *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2013, s. 81–87.

Daně nepřímé:

- Daň z minerálních olejů (Z 55/1882 ř. z.)
- Daň ze zapalovadel (císařské nařízení 278/1916 ř. z.)
- Daň ze šumivého vína (n. v. 219/1919 Sb. z. a n.)
- Všeobecná nápojová daň (Z 533/1919 Sb.)
- Daň z lihu (Z 643/1919 Sb. z. a n.)
- Daň z masa (Z 262/1920 Sb.)
- Potravní daň na čáře (Z 264/1920 Sb.)
- Daň z vodní síly (Z 338/1921 Sb., zrušena Z 70/1939 Sb.)
- Daň z obratu (Z 268/1923 Sb. z. a n.)
- Daň přepychová (Z 268/1923 Sb. z. a n.)
- Daň z uhlí (Z 1/1924 Sb.)
- Daň z cukru (Z 98/1926 Sb.)
- Daň z piva (Z 168/1930 Sb.)
- Daň z droždí (Z 123/1932 Sb.)
- Daň z elektrických zdrojů záření (Z 38/1933 Sb. z. a n.)
- Daň z přípravků na kypření těsta (Z 40/1936 Sb.)
- Daň z kyseliny octové (Z 41/1936 Sb.)
- Daň z umělých jedlých tuků (Z 180/1936 Sb.)
- Daň z limonád, minerálních a sodových vod (Z 248/1937 Sb.)

Zajímavou daní byla nepřímá daň z vodní síly upravená zákonem č. 338/1921 Sb., která zdaňovala vodní sílu použitou k pohonu a měření v hřídeli poháněcího zařízení. Platila se v základní výši 4 haléře s přírůžkou 4 haléře za jednu koňskou sílu (ks eff.) a hodinu. Daň se vyměřovala podle výkonnosti poháněcího zařízení nebo podle ustanovení prováděcího nařízení, při čemž jako pomůcka sloužil některý z těchto způsobů: nejvyšší možná výkonnost používaného poháněcího zařízení (kolo, turbina apod.) v koňských silách daných na hřídeli poháněcího zařízení nebo koňská síla potřebná k dosažení plné výkonnosti poháněcího zařízení, a jeho využití, pokud na to stačila výkonnost zavedeného poháněcího zařízení s přepočtením sazby na místo, kde má být zdanitelný výkon měřen; převedení vodní síly na elektrickou energii podle kilowatových hodin měřených na rozváděcí desce, přičemž se 1 KW hodina počítala za 1,5 ks eff. a hodinu; nejvyšší možný výkon vodní síly, zjištěný po případě jiným vhodným způsobem. Daň platil ten, kdo vodní síly užíval. Odváděl ji provozovatel zařízení, který podléhal ohlašovací povinnosti. Výběr této daně byl zrušen zákonem č. 70/1939 Sb.

Daňová soustava 1953 v Československu

Státní rozpočet v socialistickém období změnil svoji funkci a obsah. Socialistický stát jako vlastník výrobních prostředků bezprostředně ovlivňoval

svým rozpočtem proces reprodukce, rozvoj a růst celé společnosti. Tomu svědčil i objem rozpočtových příjmů a výdajů, které plynuly do hospodářství, na sociálně kulturní potřeby a na obranu země. Státní rozpočet byl proto základním finančním plánem státu, který se každoročně schvaloval formou zákona a sloužil především k soustředování peněžních zdrojů společnosti a k jejich nenávratnému účelovému rozdělování. Daňová soustava jako nástroj finančního plánování státu plnila funkce fiskální, alokační, redistribuční a evidenčně kontrolní.

Skladba státního rozpočtu do roku 1948 odpovídala předválečné podobě. Od tzv. Englišovy daňové reformy v roce 1927, byl státní rozpočet členěn na vlastní státní správu, správu národních podniků, podíl samosprávných svazků na státních daních a poplatcích a správu státního dluhu. Kromě tohoto rozpočtu byl ještě rozpočet s mimořádnými výdaji, které byly návratné. V příjmech státního rozpočtu se zvyšoval podíl přímých daní. V Československé socialistické republice bylo obvyklé, že se sestavoval a vykazoval pravidelně přebytkový rozpočet.

Tabulka 8: Příjmy a výdaje státního rozpočtu Československa v tis. Kč

Rok	1970 (Z 160/1969 Sb.)	1978 (Z 88/1977 Sb.)	1986 (Z 114/1985 Sb.)
Příjmy	45 637 019 000	154 610 000 000	200 311 800 000
Výdaje	42 574 429 000	154 510 000 000	200 311 800 000

Zdroj: Vlastní zpracování podle právních předpisů

K 1. lednu 1953 byla provedena zásadní daňová reforma, kdy byly všechny předchozí daně zrušeny, vyjma daně z literární a umělecké činnosti, a nově zavedeny: daň z obratu dle zákona č. 73/1952 Sb., která byla nahrazena až v roce 1993 daní z přidané hodnoty, zákon č. 588/1992 Sb.; daň ze mzdy, zákon č. 76/1952 Sb., která byla rovněž nahrazena v roce 1993 daní z příjmů, zákon č. 586/1992 Sb.; zemědělská daň, zákon č. 77/1952 Sb., týkající se soukromých rolníků a jednotných zemědělských družstvech, nově upravena zákonem č. 50/1959 Sb.; daň z příjmů obyvatelstva, zákon č. 78/1952 Sb., se týkala příjmů fyzických osob, jež nebyly zdaněny uvedenými daněmi, přičemž nejvyšší sazba pro nejvyšší příjmovou skupinu byla 80 % (nově upravena zákonem č. 145/1961 Sb.); živnostenská daň, zákon č. 79/1952 Sb., byla vybírána z každé provozované živnosti vedle daně z příjmů a byla odstupňována, zrušena zákonem č. 145/1961 Sb.; důchodová daň družstev a jiných organizací, zákon

č. 75/1952 Sb.; a domovní daň, zákon č. 80/1952 Sb., jíž podléhaly všechny budovy bez ohledu na formu vlastnictví, nově upravena zákonem č. 143/1961 Sb. Tato daňová reforma znamenala vypořádání s daňovými předpisy z období předmnichovského Československa a vyjadřovala novou socialistickou podobu daňové soustavy, kterou tvořily: daně odčerpávající akumulaci socialistického sektoru hospodářství, daně vybírané od obyvatelstva a místní daně plynoucí do místních rozpočtů.

Tabulka 9: Daňová soustava v Československu v roce 1953

Daně přímé:

- *Důchodová daň družstev a jiných organizací (Z 75/1952 Sb.)*
- *Daň ze mzdy (Z 76/1952 Sb.)*
- *Zemědělská daň (Z 77/1952 Sb.)*
- *Daň z příjmů obyvatelstva (Z 78/1952 Sb.)*
- *Živnostenská daň (Z 79/1952 Sb.)*
- *Domovní daň (Z 80/1952 Sb.)*
- *Daň z literární a umělecké činnosti (Z 59/1950 Sb.)*

Daně nepřímé:

- *Daň z obratu (Z 73/1952 Sb.)*
- *Daň z výkonů (Z 74/1952 Sb.)*
- *Daň z představení (Z 81/1952 Sb.)*

V socialistických podmínkách státního hospodářství se uplatňovaly tzv. odvodové platební povinnosti. Jde o konstrukci vyvozovanou ze státního socialistického vlastnictví, jímž jsou zahrnuty výrobní prostředky a výrobní proces v nejdůležitějších odvětvích společenské výroby. Důchod pro společnost v těchto oblastech je vlastnictvím státu ve všech fázích svého reprodukčního procesu. Stát svůj podíl získával přesunem příslušných prostředků z jedné organizační článků do druhých. Odvody ze zisku, které se odváděly do státního rozpočtu, se stanovily podle výsledného zisku celé výrobně hospodářské jednotky. Odvody upravovaly vyhlášky ministerstva financí.

Daňová soustava 1993–2018 v České republice

Změna politické orientace Československa po listopadu 1989 si vyžádala změny v daňové oblasti. Hospodářství přecházelo z plánovaného na tržní. Nová daňová soustava byla ustanovena zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Upustilo se od dosavadního členění daní na daně placené socialistickými organizacemi a daně placené obyvatelstvem. Daně se členily na přímé (majetkové a důchodové) a nepřímé (všeobecná spotřební daň a selektivní spotřební

daně). Členění daňové soustavy vycházelo z kritéria jejich předmětu. Podle zákona č. 212/1992 Sb. daňovou soustavu tvořily tyto daně: daň z přidané hodnoty; spotřební daně (uhlovodíková paliva a maziva, daň z lihu a destilátů, daň z piva, daň z vína, daň z tabáku a tabákových výrobků); daň z příjmů (daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob); daň z nemovitostí (z pozemku a ze staveb); silniční daň, daň z dědictví a darování, daň z převodu nemovitostí a daně na ochranu životního prostředí. Jednotlivé daně až na daně na ochranu životního prostředí, které se nezavedly, byly upraveny v jednotlivých daňových zákonech, a to: Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů fyzických a právnických osob; Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí; Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí; Zákon č. 339/1992 Sb., později Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční; Zákon č. 213/1992 Sb., později Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních a Zákon č. 222/1992 Sb., později Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

V roce 2004 se Česká republika stala členem Evropské unie. Daňová soustava z tohoto důvodu doznala změn. Zákon č. 212/1992 Sb., o daňové soustavě byl zrušen. Jednotlivé daňové zákony zůstaly v platnosti až na nepřímé daně. Zákon č. 588/1992 Sb., o spotřební dani byl nahrazen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a zákon č. 585/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty byl nahrazen zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Od 1. ledna 2008 doplnily daňovou soustavu České republiky energetické daně (daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny), a to na základě zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

V důsledku rekodifikace občanského práva došlo ke změnám i v daňově-právní oblasti. Byla vydána zákonná opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, a č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

Daňová soustava od 1. ledna 2014 doznala následujících změn. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, byl zrušen. Daň dědická a darovací byla inkorporována do úpravy daně z příjmů (Zákon č. 586/1992 Sb.). Daň z převodu nemovitostí byla nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí a je upravena v zákonném opatření Senátu č. 340/2013 Sb. Zákon o dani z nemovitostí (Zákon č. 338/1992Sb.) byl přejmenován na daň z nemovitých věcí. Ostatní daně co do názvu zůstaly zachovány, byť jejich zákonná hmotně právní úprava byla novelizována zákonným opatřením č. 344/2013 Sb.

Od 1. ledna 2017 daňovou soustavu obohatila daň z hazardních her, která nahradila dřívější odvody z loterií a jiných podobných her (Z 202/1990 Sb.).

V rámci zařazení se jedná o daň přímou, kde je zdaňován zisk z provozování hazardních her na území České republiky.

Tabulka 10: Daňová soustava České republiky 2018

<p>Přímé daně:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Daň z příjmů (Z 586/1992 Sb.)</i> • <i>Daň z hazardních her (Z 187/2016)</i> • <i>Daň z nemovitých věcí (Z 338/1992 Sb.)</i> • <i>Daň z nabytí nemovitých věcí (ZO 344/2013 Sb.)</i> • <i>Daň silniční (Z 16/1993 Sb.)</i> <p>Nepřímé daně:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Spotřební daň (Z 353/2003 Sb.)</i> • <i>Daň z přidané hodnoty (Z 235/2004 Sb.)</i> • <i>Energetické daně (Z 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů)</i>
--

Nedílnou součástí příjmové stránky současného státního rozpočtu jsou daňové příjmy, jejichž vzestupnou tendenci ukazuje následující tabulka.

Tabulka 11 Příjmy a výdaje státního rozpočtu České republiky 1993–2017 v Kč

Rok	1993 (Z 10/1993 Sb.)	2001 (Z 58/2000 Sb.)	2015 (Z 345/2014 Sb.)	2017 (Z 457/2016 Sb.)
Příjmy	342 200 000 000	592 156 000 000	1 118 455 070 558	1 349 272 037 180
Daňové příjmy	190 355 000 000	363 902 000 000	670 396 000 000	786 636 000 000
Výdaje	342 200 000 000	627 336 000 000	1 218 455 070 558	1 309 272 037 180

Zdroj: Vlastní zpracování podle příslušných právních předpisů a informací Finanční správy ČR¹³

Závěr

Na tvorbě a uspořádání daňové soustavy jako nástroje finančního plánování státu v Čechách v jednotlivých obdobích se podílela řada faktorů. Nejdříve měl panovník neomezené oprávnění ukládat platební povinnosti obyvatelstvu nejdříve ve formě přímých a později nepřímých daní. Posléze dochází

13 Finanční správa ČR *Vývoj inkasa vybraných daní v ČR 1993–2017*. [online] [cit. 18 července 2018] Dostupné z WWW: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>.

k tomu, že toto oprávnění je omezeno ve smyslu opatřování si souhlasu stavů k vybírání příjmů a k možnosti je vynakládat na stanovené účely. Nakonec oprávnění ukládat platební povinnosti a jejich využití je v rukou státu, a to moci výkonné, a jako takové je i upraveno normativně. Na tomto principu dodnes funguje rozpočtové určení daní, z něhož vychází i rozpočtové hospodaření státu. Daňové příjmy tvoří podstatnou část příjmové stránky státního rozpočtu a jako takové z hlediska funkce daní umožňují státu jeho finanční plánování. Změny daňových soustav jako nástrojů finančního hospodářství státu proto vždy souvisely s hospodářskými a sociálními ideami státu, který jim přizpůsobil i účelovost daňové soustavy a z ní vyplývajícím vztahům, jejichž realizace byla pak v souladu s faktickými účinky jednotlivých daní a potřeb státu.

Použité prameny

- BOROVSKÝ, T. Zvláštní berně v českém středověku. In *Dějiny a současnost*, 2/2002, s. 10–11.
- Císařský manifest ze dne 20. října 1860. Říjnový diplom. [online] [cit. 18 července 2018] Dostupné z WWW: <http://spcp.prf.cuni.cz/lex/1-1860.htm>.
- EMLER, J. (ed.). *Regesta diplomatica nec non epistolaria Bohemiae et Moraviae. Pars II.* (1253–1310). Praha: Teofil Haas, 1882.
- EMLER, J. (ed.). *Regesta diplomatica nec non epistolaria Bohemiae et Moraviae. Pars III.* (1311–1333). Praha: Eduard Grégr, 1890.
- EMLER, J. (ed.). *Regesta diplomatica nec non epistolaria Bohemiae et Moraviae. Pars IV.* (1333–1346). Praha: Eduard Grégr, 1892.
- Die Habsburgermonarchie 1848–1918*, Bd I. Wirtschaftsentwicklung. Wien, 1973.
- Finanční správa ČR Vývoj inkasa vybraných daní v ČR 1993–2017 [online] [cit. 18 července 2018] Dostupné z WWW: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P. K bernictví v době Lucemburků. In *Sborník Peníze v proměnách času V*. Ostrava, 2006, s. 7–21.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P. Přepychová daň – včera a dnes. In PAPOUŠKOVÁ, Z.; KOHAJDA, M. (eds.) *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2013.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P. The Tax System in the Czech Republic and its Transformation in the 20th and 21st century. In RADVAN, M. (ed.) *In System of Financial Law: System of Tax Law: Conference Proceedings*. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015. Publications of the Masaryk University, theoretical series, edition Scientia; file no. 515, s. 89–109.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P. a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018.

- KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018.
- MADAR, Z. *Slovník českého práva. Díl I*. Praha: Linde, 1995, s. 109.
- MYŠKA, M. Celní politika rakousko-uherské monarchie (se zvláštním zřetelem k hutnímu a železářskému průmyslu) 1850–1914. In *Časopis matice moravské*, 1999, roč. 98, č. 118.
- OUTLÁ, A. a kol. *Veřejnoprávní aspekty podnikání*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2012.
- PĚKNÝ, T. *Historie Židů v Čechách a na Moravě*. Praha: SEFER, 1993.
- Poslanecká sněmovna ČR. Společná česko-slovenská digitální parlamentní knihovna. Poslanecká sněmovna N. S. R. Č. 1926. Zpráva výboru rozpočtového, o vládním návrhu státního rozpočtu republiky Československé a finančního zákona pro rok 1927 (tisk 590). [online] [cit. 18 července 2018] Dostupné z WWW: http://www.psp.cz/eknih/1925ns/ps/tisky/t0670_01.htm.
- RADVAN, M. et al. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008.
- SANGRUBER, R. Wirtschaftswachstum, Energie und Verkehr in Österreich 1840–1913. In KELLENBERG, H (Hg.) *Wirtschaftliches Wachstum, Energie und Verkehr vom Mittelalter bis in 19. Jahrhundert. Bericht über die 6. Arbeitstagung Gesellschaft für Sozial- und Wirtschaftsgeschichte*. Stuttgart – New York, 1978.
- TOMEK, V. V. *Dějepis města Prahy. Díl II*. Praha, 1871.

SYSTÉM DANÍ V SLOVENSKEJ REPUBLIKE

Tax system in the Slovak Republic

JUDR. ŠTEFAN HRČKA

Fakulta práva PEVŠ Ústavu verejného práva

Abstrakt: Slovenská republika, tak ako každý štát, si vlastnou normotvornou činnosťou upravuje daňový systém, sústavu daní, povinné i oprávnené subjekty, sadzbu daní, ako aj ďalšie podrobnosti týkajúce sa fungovania tohto systému. Ide o odraz suverenity štátov, o odraz daňovej politiky uplatňovanej v tej – ktorej krajine. Prirodzene, že zákonodarca musí v tejto súvislosti vychádzať z ekonomických, hospodárskych, politických, spoločenských i sociálnych podmienok v danej krajine a to pri zohľadnení únosnosti daňového zariadenia a nutnosti pokrývania potrieb a chodu štátu. Poznávanie daňových systémov v jednotlivých krajinách EÚ smeruje k porovnaniam a k možným hodnoteniam týchto aspektov daňového systému. V predkladanom príspevku prezentujeme sústavu a systém daní v podmienkach Slovenskej republiky.

Abstract: The Slovak Republic, like any other state, regulates the tax system, the system of taxes, obligatory and eligible entities, its own normative activity, the tax rate as well as other details related to the functioning of this system. It is a reflection of state sovereignty, a reflection of the tax policy applied in that country. Naturally, the legislator must be based on the economic, economic, political, social and social conditions of that country, taking into account the capacity of the tax burden and the need to cover the needs and running of the state. Knowledge of tax systems across the EU countries is geared towards comparisons and possible assessments of these aspects of the tax system. In the present paper we present the system and the tax system in the conditions of the Slovak Republic.

Kľúčové slová: dane, daňový systém, sústava daní, druhy daní

Keywords: taxes, tax system, types of taxes

Úvod

Daňový systém predstavuje širší pojem, ako daňová sústava. Pod pojmom daňová sústava rozumieme sústavu daní, ktoré sa v danom štáte zavádzajú, ukladajú a vyberajú.¹ Dane ako najdôležitejšia forma príjmov do verejných rozpočtov, nepredstavujú ako celok jednotnú kategóriu. K faktorom, ktoré podmieňujú členitosť daňovej sústavy patria také veličiny, ako je veľkosť územia štátu, štátoprávne usporiadanie, forma a intenzita zapojenia štátu do medzinárodných integračných procesov. „Dane tvoriace daňovú sústavu konkrétneho štátu sa síce svojou ekonomickou podstatou i právnou konštrukciou

1 SIDAK, M. a kol. *Finančné právo*. Bratislava: C.H. Beck, 2014, s. 186–187.

vzájomne odlišujú, avšak ako celok musia pôsobiť organicky, funkčne a usporiadane.“²

Ak by celistvosť a usporiadanosť daňovej sústavy absentovali, nebola by efektívna a na celkový spoločenský vývoj by táto sústava pôsobila skôr negatívne. Ako je uvedené vyššie, daňový systém predstavuje pojem širší, ako pojem daňová sústava. Pod daňový systém možno zaradiť tak daňovú sústavu, ako aj právne a administratívne usporiadaný systém, ktorý zabezpečuje správu daní, systém nástrojov a metód, ktoré príslušné orgány uplatňujú vo vzťahu k daňovým subjektom, či iným osobám. Daňový systém každého štátu je dlhodobým výsledkom, na ktorého kreácii sa podieľali také faktory, ako politický, hospodársky, či kultúrny vývoj daného štátu. Na takomto vývoji daňového systému pracovali celé generácie právnikov, ekonómov, či sociológov od minulých storočí až po súčasnosť. Je tak odrazom vývoja spoločnosti, jej rozvoja, odrazom ekonomického stavu i prosperity v krajine. Aj s ohľadom na tieto skutočnosti, daňové systémy sú v jednotlivých krajinách rôzne. Formovanie daňových systémov i sústav daní je vidieť v celom prehľade vývoja našej spoločnosti, kedy sa menili tak sadzby, ako aj sústava daní. Dá sa povedať, že je to skutočne otázka vývoja spoločnosti v konkrétnych obdobiach, rokoch, ktorý nás doviedol až do súčasnej podoby daňového systému. V predkladanom príspevku sa venujeme stručnému pohľadu na daňový systém v Slovenskej republike v aktuálnej podobe.

Daňová sústava a jej členenie

Vo všeobecnej rovine môžeme dane v daňovej sústave, s prihliadnutím aj na historické aspekty, triediť do rôznych skupín. V literatúre sa najčastejšie stretáme s nasledujúcimi členeniami:³

- dane peňažné a dane naturálne (podľa formy v ktorej sú vyberané)
- dane osobné a dane reálne (podľa spôsobu určenia daňového základu)
- dane hodnotové a dane špecifické (podľa hodnoty zdanených predmetov alebo veľkosť, či iná vlastnosť zdaňovaného predmetu)
- dane majetkové, dane dôchodkové, dane výnosové a dane zo spotreby (podľa predmetu dane)
- mieste dane, štátne dane (podľa oprávneného subjektu)

2 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 34 a nasl.

3 ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, s. 30.

- dane platené fyzickými osobami alebo dane platené právnickými osobami (podľa povinného subjektu)
- priame dane a nepriame dane (podľa spôsobu zdaňovania).

Členenie daní na priame a nepriame podľa spôsobu zdaňovania patrí v literatúre medzi najčastejšie sa objavujúce a najdôležitejšie členenie. „Priame dane sú tie, pri ktorých je daňovník totožný s destinátorom dane. Daňovník je teda osoba zhodná so subjektom daňovej povinnosti, ktorá má podľa zámeru zákonodarcu daň hospodársky (majetkovo) znášať a skutočne ju odvádzať. Uvedená osoba je v tomto zmysle nositeľom daňového bremena.“⁴

Podľa spôsobu ukladania dane, tak medzi priame dane sa radia tie, ktorých výška sa vymeriava na základe konštantných údajov, ako je napríklad výmera zastavanej plochy na pozemku. Nepriame dane sú tie, pri ktorých sú daňovník a destinátor dane rozdielne osoby. Zvyčajne sa tieto dane zahŕňajú do ceny tovarov a služieb, ktoré sú predmetom dane. Daňové bremeno v týchto prípadoch znáša spotrebiteľ a daň odvádza dodávateľ tovaru, resp. služby. Pri nepriamych daniach teda daňové bremeno nesú iné osoby ako platitelia dane. Nepriame dane sú vyrubované na základe daňových sadzieb.⁵

Z vyššie uvedených kategorizácií daní treba spomenúť aj ich členenie na dane dôchodkové, dane výnosové a majetkové dane. Toto členenie vychádza z národohospodárskeho hľadiska a teda z toho, čo je predmetom zdanenia. Dôchodkové dane sú také dane, ktoré zafažujú jednotlivých členov spoločnosti, to znamená, že postihujú reálne dôchodky občanov. O priamu dôchodkovú daň ide vtedy, keď je zdanený príjem (dôchodok) fyzickej osoby daňou z príjmov fyzickej osoby. Výšku reálneho dôchodku jednotlivcov ovplyvňujú aj spotrebné dane, avšak ich vplyv nie je priamy a z toho dôvodu ich môžeme považovať za nepriame dôchodkové dane. Výnosové dane sú tie, ktoré zafažujú jednotlivé podniky zdaňujú časť národného dôchodku, ktorá je vytvorená v podnikoch, pričom výnos podniku je tvorený zamestnancami. Výnos podniku, ktorý je zdaňovaný, je v podstate rozdiel medzi výslednou hodnotou vyrobeného tovaru a hodnotou spotrebovaných surovín, energií, miezd zamestnancov a podobne.

V daňových normách (Zákon o dani z príjmov č. 595/2003 Z. z. v platnom a účinnom znení, ďalej len „ZoDP“ alebo „Zákon o dani z príjmov“) pracuje s pojmom „hospodársky výsledok“, ktorý môže byť kladný (zisk/výnos) alebo záporný (strata). Zdanenie výnosu právnickej osoby je priamym zdanením. Majetkové dane odvádzajú fyzické aj právnické osoby a to z majetku, ktorý

4 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 31.

5 BORODOVČÁK, M. a kol. *Daňové právo s vysvetlivkami*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, s. 83 a nasl.

vlastnia alebo užívajú na základe nájomného vzťahu registrovaného v katastri nehnuteľnosti, a tiež pri nadobúdaní majetku. Medzi majetkové priame dane môžeme zaradiť miestne dane (napr. daň zo stavieb alebo daň z pozemkov).

Daňová sústava a jej obsah (jednotlivé dane)

Na základe predchádzajúcej kategorizácie daní je možné jednotlivé dane v súčasnosti uplatňované v Slovenskej republike v súlade s názormi Karla Engliša triediť nasledovne:⁶

Hľadisko národohospodárske podľa predmetu zdanenia	Podľa spôsobu zdanenia	Podľa spôsobu zdanenia
	PRIAME	NEPRIAME
Dôchodkové dane	Daň z príjmu fyzickej osoby	Spotrebné dane, DPH - znižujú reálny dôchodok
Výnosové dane	Daň z príjmu právnickej osoby	DPH, Spotrebné dane: daň zliehu, daň z vína, daň z piva, daň z tabaku a tabakových výrobkov, daň z minerálnych olejov a mazív.
Majetkové dane	Miestne dane: daň nehnuteľnosti, daň za psa, daň za využívanie verejného priestranstva, daň za ubytovanie, daň za predajné automaty, daň za nevýherné hracie prístroje, daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta, daň za jadrové zariadenie. Sú to dane platené z titulu vlastníctva alebo na základe reálneho užívania predmetu dane.	Daň z motorových vozidiel, daň z prevodu a prechodu nehnuteľnosť. Sú do dane platené v súvislosti s nabitím vlastníctva.

6 ENGLIŠ, K. *Finanční věda. Nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Praha: Nákladem Fr. Borového, 1929, s. 191.

Za základné členenie je teda možné považovať členenie podľa kritéria národohospodárskeho v závislosti od predmetu zdanenia a rovnako tak členenie na dane priame a nepriame. Práve na tieto posledné dve subkritériá sa zameriavame v nasledujúcom texte.

Priame dane a ich druhy

V prvom rade je do skupiny priamych daní možné zaradiť dane z príjmov a to diferencovane ako daň z príjmov fyzickej osoby a daň z príjmov právnickej osoby.

Daň z príjmov je zaradená do skupiny priamych daní, predmetom ktorých je príjem fyzických a právnických osôb. Právny rámec tvoria medzinárodné zmluvy, schválené, ratifikované a vyhlásené v Zbierke zákonov Slovenskej republiky, dohody, ktoré boli uzatvorené alebo schválené vládou SR a ktorých predmetom je zdanenie a s tým súvisiace právne vzťahy, avšak právna úprava zohľadňujúca vyššie uvedené pramene je obsiahnutá v Zákone o dani z príjmov. Tento právny predpis je jeden z kľúčových zákonov, kreujúcich daňovú sústavu. Právny predpis vo svojich samostatných častiach upravuje, tak daň z príjmov fyzických osôb (druhá časť), ako aj daň z príjmov právnických osôb (tretia časť). V štvrtej časti zákona sú obsiahnuté spoločné ustanovenia pre obe súčasti dane z príjmov. Právny predpis rovnako upravuje spôsob platenia a vyberania dane, a to až v takom rozsahu, že možno hovoriť o kodifikovaní právnej úpravy zaoberajúcej sa daňou z príjmu.⁷

Pri *dani z príjmov fyzickej osoby* sa za subjekt dane považuje, teda daňovníkom je výlučne fyzická osoba. Zákon pri tom rozlišuje medzi daňovým rezidentom (daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou) a daňovým nerezidentom (daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou). Daňovým rezidentom je fyzická osoba, ktorá má svoj trvalý alebo obvyklý pobyt na území SR. Na území SR má fyzická osoba obvyklý pobyt (obvykle sa tu zdržiava), ak nemá v SR trvalý pobyt, ale zdržiava sa tu aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, či už nepretržite, alebo v niekoľkých obdobiach.

Na uvedené sa neprihliada, ak sa osoba na našom území zdržovala za účelom liečenia, štúdia alebo ak osoba prekračuje hranice Slovenskej republiky denne alebo v dohodnutých časových obdobiach a to za účelom výkonu závislej činnosti, ktorej pôvod je na našom území. Neobmedzená daňová povinnosť sa vzťahuje na príjmy zo zdrojov na území SR a aj na príjmy, ktoré pochádzajú zo zahraničia. Daňovým nerezidentom je v zmysle Zákona o dani z príjmov fyzická osoba, ktorá nemá trvalý pobyt na našom území, ani sa tu

⁷ BORODOVČÁK, M. a kol. *Daňové právo s vysvetlivkami*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, s. 133–134.

obvykle neodržiava a fyzická osoba, ktorá nemá trvalý pobyt na našom území, ale sa tu obvykle zdržiava len na účely štúdia alebo liečenia alebo naše hranice prekračuje denne alebo v dohodnutých časových obdobiach a to za účelom výkonu závislej činnosti, ktorej pôvod je na našom území.

„Obmedzená daňová povinnosť sa vzťahuje iba na tie príjmy, ktoré plynú zo zdrojov nachádzajúcich sa na našom území“⁸ Ide najmä o príjmy zo závislej činnosti, príjmy z poskytovania služieb ale aj príjmy z rôznych iných činností, ktoré sú vykonávané prostredníctvom stálej prevádzkarne umiestnenej na území SR.

Predmetom dane je príjem zo závislej činnosti, príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu, príjmy z kapitálového majetku, ostatné príjmy, podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva a pod. Predmetom dane však podľa zákona o dani z príjmov nie je prijatá náhrada oprávnenej osoby podľa osobitných predpisov, príjem získaný vydaním, darovaním alebo dedením nehnuteľnosti, bytu, nebytového priestoru, alebo ich častí alebo hnutelnej veci, práva alebo inej majetkovej hodnoty okrem príjmu z neho plynúceho a okrem darov poskytnutých v súvislosti s výkonom činnosti a darov, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa, úver a pôžička, daň z pridanej hodnoty uplatnená v cene tovaru alebo služby, ak ide o platiteľa tejto dane, príjem plynúci z dôvodu nadobudnutia nových akcií a podielov ako aj príjem plynúci z dôvodu ich výmeny pri zrušení daňovníka bez likvidácie, a to aj vtedy, ak súčasťou splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia spoločnosti je aj majetok spoločnosti so sídlom v členských štátoch Európskej únie.⁹

Základ dane predstavuje rozdiel medzi zdaniteľnými príjmami a daňovými výdavkami s ohľadom na vecnú a časovú príslušnosť k jednému zdaňovaciemu obdobiu. Zákon upravuje kedy je základ dane ustanovený iným spôsobom. Špecifickosť zdanenia sa uplatňuje najmä v nasledujúcich prípadoch:

- a) do daňového základu sa nezahrnú príjmy, ktoré sú od dane oslobodené,¹⁰
- b) do daňového základu sa nezahrnú jeho nezdaniteľné časti (ak zákon neustanovuje inak)
- c) do daňového základu sa nezahŕňa ani príjem, pre ktorý sa uplatňuje vyberanie dane zrážkou

8 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 268–269.

9 BORODOVČÁK, M. a kol. *Daňové právo s vysvetlivkami*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, s. 173 a nasl.

10 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 321.

Základ dane sa určí ako súčet čiastkových základov dane z príjmov zo závislej činnosti, z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti znížených o nezdaniteľné časti základu dane a čiastkových základov dane z príjmov z prenájmu, z použitia diela a umeleckého výkonu, z kapitálového majetku a z ostatných príjmov.

Sadzba dane zo základu dane z príjmov fyzickej osoby je 19 % z tej časti základu dane, ktorá nepresiahne 176,8 násobok sumy životného minima a 25 % z tej časti základu dane, ktorá presiahne 176,8 násobok sumy platného životného minima vrátane. Výška platného životného minima za zdaňovacie obdobie 2018 predstavuje sumu 199,48 EUR. To znamená, že 19% sadzba dane sa bude uplatňovať na ten základ dane, ktorý neprekročí sumu 35.268,06 EUR.¹¹

Daň z príjmov právnickej osoby má odlišný subjekt dane – za subjekt dane teda za daňovníka sa považuje právnická osoba. Rovnako, ako v prípade dane z príjmu fyzickej osoby zákon rozlišuje medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou. Daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou je „právnická osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky sídlo alebo miesto skutočného vedenia; miestom skutočného vedenia je miesto, kde sa prijímajú riadiace a obchodné rozhodnutia štatutárnych orgánov a dozorných orgánov právnickej osoby, aj ak adresa tohto miesta nie je zapísaná v obchodnom registri“¹² Daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou je každá iná právnická osoba. Úprava predmetu dane z príjmov právnickej osoby je v zákone vymedzená vo veľmi širokom zmysle a to z dôvodu, aby bola zachovaná všeobecnosť tejto dane. Predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou je príjem, ktorý má svoj pôvod v zdrojoch nachádzajúcich sa na našom území, ale aj v zdrojoch, ktoré sa nachádzajú v zahraničí. Predmetom dane daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou je príjem, ktorý má svoj pôvod v zdrojoch nachádzajúcich sa výlučne na našom území. Mimo tohoto univerzálneho vymedzenia predmetu dane zákon ustanovuje aj iné spôsoby jeho určenia. Ide najmä o prípady, ak je daňovníkom právnická osoba založená za iným účelom ako je podnikanie. Títo daňovníci sú povinní odvádzať daň z príjmu, ktorý pochádza z činností ktorými dosahujú zisk alebo sa nimi zisk dá dosiahnuť (predaj majetku, nájomné, členské príspevky, reklama a pod.).¹³

11 Daňový systém Slovenskej republiky [online]. EuroEkonom.sk [cit. 9. května 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.euroekonom.sk/danovy-system-slovenskej-republiky/>

12 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 332.

13 BORODOVČÁK, M. a kol. *Daňové právo s vysvetlivkami*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, s. 119.

„Predmetom dane daňovníka, ktorý je:

- a) správčenskou spoločnosťou a vytvára podielové fondy, sú len príjmy správčenskej spoločnosti,
- b) doplnkovou dôchodkovou spoločnosťou a vytvára doplnkové dôchodkové fondy, sú len príjmy doplnkovej dôchodkovej spoločnosti,
- c) dôchodkovou správčenskou spoločnosťou a vytvára a spravuje dôchodkové fondy, sú len príjmy dôchodkovej správčenskej spoločnosti,
- d) investičným fondom s premenlivým základným imaním, sú príjmy tohto fondu vrátane príjmov podfondov, ktoré vytvára.“¹⁴

Základ dane sa určuje obdobným spôsobom ako pri dani z príjmov fyzickej osoby, čo súvisí s tým, že problematika určovania základu dane je detailnejšie upravená v spoločných ustanoveniach k obojm daniam z príjmu. „Daňová sadzba je pre zdanenie príjmov právnickej osoby v súčasnosti ustanovená v vo výške 22 % z daňového základu, zníženého o daňovú stratu, ak zákon neustanovuje inak.“¹⁵

Miestne dane sú ďalšou priamou daňou. V kontexte platnej daňovej sústavy SR sú miestne dane pomerne novým prvkom a to napriek tomu, že ich uplatňovanie predpokladá aj článok 59 ods. 1 Ústavy SR.¹⁶ Právna úprava miestnych daní je obsiahnutá v Zákone č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov. Tento zákon ustanovuje, že ukladanie miestnych daní patrí do pôsobnosti obcí. Podľa zákona miestnymi daňami sú:¹⁷

- a) daň z nehnuteľností,
- b) daň za psa,
- c) daň za využívanie verejného priestranstva,
- d) daň za ubytovanie,
- e) daň za predajné automaty,
- f) daň za nevýherné hracie prístroje,
- g) daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta,
- h) daň za jadrové zariadenie.

14 BORODOVČÁK, M. a kol. *Daňové právo s vysvetlivkami*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, s. 137.

15 BORODOVČÁK, M. a kol. *Daňové právo s vysvetlivkami*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, s. 141.

16 BORODOVČÁK, M. a kol. *Daňové právo s vysvetlivkami*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, s. 141.

17 Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, § 12 ods. 1.

Nepriame dane a ich druhy

Prvou nepriamou daňou v Slovenskej republike je *daň z pridanej hodnoty* (DPH). Právna úprava DPH je obsiahnutá v Zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“).

Právna úprava DPH je v súlade s právom EÚ, ktoré určuje najmä uplatňovanie tejto dane členskými štátmi a to predovšetkým smernicou Rady 2006/112/ES. Predmetom DPH (zdaniteľným obchodom) je:

- a) dodanie tovaru za odplatu zdaniteľnou osobou v tuzemsku,
- b) dodanie služby za odplatu zdaniteľnou osobou v tuzemsku,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu EÚ,
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa zákona o DPH je pri určovaní predmetu dane podstatné miesto dodania tovarov a služieb. Predmetom dane podľa zákona o DPH teda nie je tovar, alebo služba, ktoré sa majú dodať mimo tuzemska (mimo územie SR).

Predmetom DPH podľa nášho zákona je iba tovar alebo služba, ktorej dodávka smeruje na naše územie. V prípade, ak táto dodávka smeruje mimo nášho územia rozlišujeme dve situácie. V prvom prípade môže tovar alebo služba smerovať do iného členského štátu EÚ, za týchto podmienok sa použije zákon tohoto členského štátu a v tomto členskom štáte sa aj zdaní. V druhom prípade je miestom dodania tretí štát, kedy dodanie tovaru, alebo služby však už nepodlieha zdaneniu.

Zdaniteľnou osobou nie je iba podnikateľ, ako je vymedzené v Obchodnom zákonníku, Zákon o DPH zdaniteľnú osobu definuje širšie. Podľa zákona o DPH „Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť...“¹⁸ bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Vznik daňovej povinnosti pri DPH závisí od druhu zdaniteľného obchodu:¹⁹

- a) Pri dodaní tovaru vzniká daňová povinnosť dňom dodania tovaru
- b) Pri dodaní služby vzniká daňová povinnosť dňom dodania služby
- c) Pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká daňová povinnosť:

18 Zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov, § 3 ods. 1.

19 Zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov, § 19 ods. 8.

- i. 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď bol tovar dodaný, alebo
- ii. deň vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pred 15. dňom podľa písmena a).

Zákon o DPH v § 69 vymenúva osoby povinné platiť DPH. Patria sem napríklad platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, osoba, ktorá nadobudne tovar v tuzemsku z iného členského štátu, či osoba, ktorá je druhým odberateľom pri trojstrannom obchode. „Základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.“²⁰

„Základná sadzba dane na tovary a služby je 20 % zo základu dane. ...“²¹. Znížená 10% sadzba dane sa uplatňuje na tovary, ktoré sú uvedené v prílohe č. 7 k zákonu o DPH. Ide najmä o základné potraviny, ako napr. mäso, ryby, mlieko, maslo, či chlieb, ďalej rôzne hygienické potreby, farmaceutické výrobky a zdravotné pomôcky. Spotrebné dane sa uplatňujú iba na vybraný druh tovaru, v čom sa prejavuje ich selektívny charakter, ide o nepriame výnosové dane. Medzi tovar, na ktorý sa vzťahujú jednotlivé spotrebné dane zaraďujeme:

- alkoholické nápoje ako je lieh, víno, medziprodukt a pivo,
- elektrinu, uhlie a zemný plyn,
- minerálny olej (napr. mazací olej, benzín, či nafta)
- tabakové výrobky a suroviny.

„Spotrebné dane sú jednostupňovou daňou. Vyberajú sa na jednom stupni, a to v zásade pri vyskladnení vybraného druhu tovaru od výrobcu, pretože sa tovar stáva zdaniteľným už výrobou, alebo pri preprave alebo dovoze na územie Slovenskej republiky. Výnos zo spotrebných daní predstavuje nezanedbateľný príjem štátneho rozpočtu, ktorý závisí od konečnej spotreby vybraných druhov tovarov, ktorá je nepriamo regulovaná aj výškou daňového zataženia. Spotrebné dane nepatria medzi dane, ktoré by priamo postihovali fyzické osoby alebo právnické osoby. Postihujú ich však nepriamo, a to pri nákupe uvedených vybraných druhov tovarov, keďže spotrebná daň je započítaná do predajnej ceny tovaru.“²² Reflektujúc zdaňované tovary, sústava spotreb-

20 Zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov, § 22 ods. 1.

21 Zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov, § 27 ods. 1.

22 Finančná správa Slovenská republika, Spotrební daně [online] [cit. 8. května 2018].

ných daní je upravená nasledujúcimi zákonmi ako je Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov, Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov, Zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov alebo aj Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu v znení neskorších predpisov.

Záver

Za najdôležitejšie príjmy štátneho rozpočtu Slovenskej republiky je nutné považovať práve dane. Uvádza sa, že predstavujú takmer 90 % zo všetkých príjmov štátu. Slovensko počas svojej existencie prešlo mnohými zmenami a tieto zmeny mali dopad aj na daňovú sústavu. Odhliadnuc od reforiem osmičkových, ktoré nepochybne boli, za najdôležitejšiu novelu zameranú do oblasti daní sa považuje daňová reforma z roku 2004, ktorá vznikla z dôvodu viacerých spoločenských a politických zmien, ako je reforma sociálneho systému, dôchodkového systému a reforma zdravotníctva. Zmyslom týchto zmien bolo odstránenie deformačných účinkov daňových zákonov, odstránenie dvojitého zdanenia príjmov, zjednodušenie daňovej sústavy a zatriktívnenie Slovenska zahraničným investorom. Takto sa Slovenská republika prihlásila k spoločným štandardom v tejto oblasti a pritom ostala jedinečná svojou vlastnou úpravou.

V kontexte týchto novelizácií, došlo k zmenám viacerých predpisov, viacerých bolo zrušených, alebo novo vytvorených. Pri dani príjmov fyzických osôb je daňová sadzba 19 % ak suma neprekročí 176,8 násobok sumy platného životného minima alebo 25 % ak suma túto hranicu prekročí. K zníženiu zaťaženia fyzických osôb prispelo aj zvýšenie nezdaniteľnej sumy na daňovníka a to vo výške 19,2 násobku sumy životného minima.

Reformou boli taktiež prijaté zákony o spotrebných daniach, bolo prijatých päť nových zákonov o daniach zo spotreby piva, vína, liehu, tabaku a tabakových výrobkov a minerálnych olejov. V rámci harmonizácie daňového systému SR s daňovým systémom EÚ bol prijatý nový zákon o dani z pridanej hodnoty. Reformou boli upravené aj majetkové dane. Najdôležitejšími bodmi boli fiškálna decentralizácia, ktorá posilnila právomoci samosprávnych celkov, zníženie sadzieb dane a zrušenie, resp. nahradenie niektorých miestnych daní.

V zmysle vyššie načrtnutého daňového systému a sústavy je potrebné povedať, že Slovenská republika je suverénnym štátom, ktorý aj v oblasti daní reaguje na spoločenské, kultúrne, hospodárske, ekonomické a aj integračné európske procesy. Nepochybne to bol rad noviel a pokusov o novelizácie v osmičkových rokoch, no za tú zásadnú, ktorá významne nastavila daňový systém a sústavu u nás podmienkam spoločnosti, sa považujú polovičné roky.

Použité pramene

- BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015.
- ENGLIŠ, K. *Finanční věda. Nástín teorie hospodářství veřejných svazků*. Praha: Nakladem Fr. Borového, 1929.
- BORODOVČÁK, M. a kol. *Daňové právo s vysvetlivkami*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016.
- SIDAK, M. a kol. *Finančné právo*. Bratislava: C.H. Beck, 2014.
- ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015.
- Daňový systém Slovenskej republiky [online]. EuroEkonom.sk [cit. 9. května 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.euroekonom.sk/danovy-system-slovenskej-republiky/>
- Finančná správa Slovenská republika, Spotřební daně [online]. [cit. 8. května 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.financnasprava.sk/sk/obcania/dane/spotrebne-dane>
- Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov.
- Zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov.

ZDAŇOVANIE AKO SÚČASŤ FINANČNÉHO PLÁNOVANIA V SR (VYBRANÉ ASPEKTY)¹

Taxation as Part of Financial Planning in the Slovak Republic (selected aspects)

ING. KAROLÍNA ČERVENÁ, PH.D.

Právnická fakulta Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

Abstrakt: *Obsah a rozsah finančného plánovania štátu neodmysliteľne súvisí s jeho politicko-ekonomickým usporiadaním. Finančné plánovanie štátu je problematika, v rámci ktorej má významné zastúpenie daňová politika ako súčasť hospodárskej politiky. Obsahom článku je stručná charakteristika úlohy zdaňovania ako súčasti finančného plánovania štátu s akcentom na daň z príjmu právnických osôb na Slovensku.*

Abstract: *The content and the scope of state's financial planning is inherently related to its political and economic establishment. Financial planning of the state is an issue in which tax policy is a major component of economic policy. The content of the article is a brief description of the role of taxation as part of the states financial planning with an emphasis on corporate tax in Slovakia.*

Kľúčové slová: *daňová politika, zdaňovanie, verejné financie*

Keywords: *tax policy, taxation, public finances*

Úvod

Úlohou štátu vo vyspelej demokratickej spoločnosti je trvalé zvyšovanie životnej úrovne a kvality života jej občanov. Naplnenie tohto cieľa si vyžaduje kvalitnú dlhodobú stratégiu a koordináciu všetkých súčastí a prvkov hospodárskej politiky, pričom rozhodovanie o verejných finančných zdrojoch (príjmoch a výdavkoch) je rozhodne jej dôležitou súčasťou. Finančné zdroje štátu sú v čase obmedzené a tak hlavnou úlohou je ich efektívne využitie smerujúce k plneniu uvedeného cieľa. Verejné financie, v kontexte finančného plánovania, sú dôležitým prvkom finančného systému, ktorý naznačuje aké smerovanie má hospodárska politika štátu. Ak vychádzame z obsahu pojmu finančné plánovanie v zmysle plánovania verejných (štátnych) príjmov a verejných (štátnych) výdavkov, tak môžeme v uvedenom kontexte finančné plánovanie štátu chápať ako súčasť fiskálnej politiky, v užšom pohľade predovšetkým daňovej politiky.

1 Príspevok predstavuje čiastkový výstup z projektu VEGA č. 1/0375/15 a VEGA č. 1/0846/17.

Verejné financie a dane

Štát získava príjmy do štátneho rozpočtu hlavne v podobe daňových príjmov² a to od fyzických osôb a právnických osôb, čím sa v príjmovej časti štátneho rozpočtu nenávratným spôsobom centralizuje časť finančných prostriedkov jednotlivých subjektov. Paradoxom finančného plánovania štátu je, že získavanie verejných príjmov sa realizuje na základe plánovaných výdavkov a teda práve veľkosť výdavkov určuje výšku príjmovej stránky štátneho, resp. verejného rozpočtu. Podľa F. A. Hayka hlavným záujmom štátu bolo od začiatku (zavedenia inštitútu zdanenia) získavať čo najväčšie čiastky s čo najmenším odporom. Racionálne a zodpovedné rozhodnutie o objeme verejných výdavkov prostredníctvom demokratického hlasovania predpokladá, že sú si individuálni hlasujúci pri každom rozhodnutí vedomí toho, že budú musieť za stanovené a schválené výdavky platiť. Racionálne rozhodnutie o objeme verejných výdavkov sa dá očakávať iba vtedy, ak princípy, podľa ktorých sa ocení príspevok každého jednotlivca, zabezpečia, že tento jednotlivec pri hlasovaní o každom výdavku bude brať do úvahy náklady súvisiace s plánovanými výdavkami. Tendencia verejného sektora permanentne sa rozrastať vedie automaticky k navyšovaniu verejných výdavkov. Metóda zdanenia, ktorá podporuje presvedčenie, že za to zaplatí aj niekto iný musí viesť k permanentnému rastu verejných výdavkov nad rámec toho, čo si jednotlivec skutočne praje.³

Daňové plánovanie z makroekonomického pohľadu je súčasťou finančného plánovania štátu, v kontexte aktuálnej daňovej politiky⁴. Úlohou štátu

- 2 Dane sú v dnešných moderných ekonomikách považované za najdôležitejšiu časť verejných príjmov, keďže ich podiel na celkových príjmoch dosahuje až cca 90%. Daň ako ekonomicko-politický inštitút je historicky spätá so vznikom štátu, považujeme ich za jeden z najvýznamnejších nástrojov hospodárskej politiky, keďže majú vplyv na ceny výrobkov a služieb (ovplyvňujú celkovú spotrebu). Dane sú takisto dôležitým faktorom pri alokácii zahraničného kapitálu, ovplyvňujú podnikateľskú aktivitu, majú sociálnu, ekologickú úlohu. Pozri viac BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, 408 s.
- 3 HAYEK, A. F. *Law, Legislation and Liberty*. London: Routledge Kegan Paul Ltd., 1973. Preklad Ježek, T. Praha: PROSTOR, s. r. o., 2011, s. 422–423.
- 4 Daňová politika (v tomto kontexte ako súčasť rozpočtovej politiky) predstavuje súbor opatrení štátu, ktorými sa riadi daňová sústava, pričom sleduje ciele ekonomické, politické, sociálne a jej základným nástrojom sú dane. Moderná daňová politika by mala byť predovšetkým stimulačná, teda taká, ktorá podporuje rozvoj hospodárstva a podnikateľskú aktivitu. Pri uplatňovaní daňovej politiky je však potrebné zohľadňovať aj špecifiká krajiny (napr. ako je dosiahnutá úroveň rozvoja hospodárstva, geografická

v dnešnej modernej ekonomike je vytvoriť efektívnu⁵ (optimálnu) daňovú sústavu. Za optimálne nastavenie zdaňovania je možné považovať také, ktoré zabezpečí dostatočný prísun finančných prostriedkov do štátneho rozpočtu a zároveň primerane daňovo zaťaží daňové subjekty, teda ich nedemotivuje vo vzťahu k plateniu daní. Podľa konštatovania R. Siváka, keďže prevažnú časť verejných príjmov získava štát prostredníctvom daní, je rozhodujúci celkový výnos daní a ak má byť čo najefektívnejší, je potrebné pri uplatňovaní daňovej politiky mať na pamäti predovšetkým vymedzenie predmetu príslušnej dane vrátane prípadných oslobodení od dane, stanovenie spôsobu výpočtu daňového základu, primerané rozdelenie daňového zaťaženia na jednotlivé daňové subjekty stanovením daňových sadzieb, vyváženú štruktúru daní (vzťah medzi priamymi, resp. nepriamymi daňami), smerovanie daňového výnosu a pod.⁶

Permanentne najdiskutovanejšou daňovou problematikou je efektívnosť zdanenia. Z pohľadu ekonomického za efektívne môžeme považovať iba také využitie zdrojov pochádzajúcich zo zdanenia, ktoré prinášajú maximálne uspokojenie potrieb pri minimálnych nákladoch. V praxi sa efektívnosť zdanenia stráca pri nákladoch zdanenia (v podobe dodatočných nákladov

poloha a ďalšie). Pozri ČERVENÁ, K. Daňová politika verus ekonómia – vybrané aspekty. In *Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013, s. 49–66.

- 5 Ak má byť daňová sústava ako celok efektívna, mala by sklbiť potreby štátu, štátneho rozpočtu a záujmy podnikateľskej sféry, čo je v dnešnej dobe dosť ťažké a úlohou štátu je, aby táto daňová sústava bola optimálna, čo znamená, aby na jednej strane štát prostredníctvom vyšších daní zabezpečil dostatočný príjem finančných prostriedkov do štátneho rozpočtu a na druhej strane je tu snaha podnikateľskej sféry, ale i občanov o minimalizáciu daní, čo pre štát znamená, že tieto subjekty musí primerane daňovo zaťažovať, pretože pri vysokej daňovej zaťaženosti dochádza k znižovaniu podnikateľskej aktivity, dochádza k daňovým únikom a taktiež vzniká substitučný efekt (v dôsledku vysokých daní sa znižuje kúpna sila obyvateľstva, čoho dôsledkom je ich orientácia na lacnejšie tovary, taktiež sa znižuje spotreba, občania substituujú, následkom čoho klesá výroba a tým stúpa nezamestnanosť).
- 6 SIVÁK, R. a kol. *Verejné financie*. Bratislava: Iura Edition, 2007, s. 181.

zdanenia⁷, nadmerného daňového bremena⁸), keďže realizácia daňového systému v praxi je často zbytočne nákladná – súvisí to so zavádzaním nových daní, s novelizáciou už existujúceho zdanenia, administráciou daní (byrokraciou) – vo viacerých trhových ekonomikách štátov v 80. rokoch 20. storočia prebehli daňové reformy (napr. zavedenie progresívneho zdanenia príjmu) vyvolané zvyšovaním verejných výdavkov v období hospodárskeho rastu, pričom ale dlhodobým následkom bolo znižovanie tempa rastu daňových výnosov. Z ekonomického pohľadu sa úloha daní nevníma len pasívne, podstatné je aktívne pôsobenie daní⁹ na daňovníkov a celý ekonomický systém – dane prostredníctvom dôchodkového a substitučného efektu majú možnosť výrazne vplývať na ekonomické rozhodnutia daňovníkov.

Ako optimálnu daňovú politiku vnímame predovšetkým takú, ktorá dokáže osloviť daňovníkov (fyzické i právnické osoby) nie donútením (povinnosť a sankcia), ale najmä motivačnými faktormi vedúcimi k ich vlastnému presvedčeniu, že platiť dane sa oplatí. Daňová politika je prijateľná vtedy, keď prináša pre krajinu čo najviac pozitívnych efektov a čo najmenej negatívnych. Vhodnou daňovou politikou je pragmatická symbióza a úspešná kombinácia teórie a praxe, domácich skúseností i najmodernejších zahraničných trendov v závislosti od možností a špecifik charakteru domácej

7 Priame administratívne náklady zahrňujú verejné výdavky na zdaňovanie (náklady štátnej správy na organizáciu daňového systému ako sú mzdy a ostatné neinvestičné náklady správcu dane na výber daní, na registráciu daňovníkov, kontrolu a pod.), obsahujú aj náklady iných sektorov, ak súvisia s daňovým systémom (napr. náklady v súdnictve). Priame administratívne náklady sú kvantifikovateľné, pričom tento typ nákladov rastie úmerne s rastom zložitosti daňového systému, ale má tendenciu narastať aj preto, lebo verejný sektor nie je trhovým prostredím a jeho poskytovanie služieb nie je ovplyvňované konkurenciou. Nepriame resp. vyvolané administratívne náklady – nazývané aj náklady daňových subjektov, sú spojené s platením daní samotných daňovníkov a znáša ich súkromný sektor (napr. výdavky na daňových poradcov, čas na vyplnenie daňových priznaní, náklady na vedenie účtovníctva a podobne), pričom ich výška môže byť ovplyvnená zrozumiteľnosťou daňových a ďalších právnych predpisov.

8 Nadmerné daňové bremeno, predstavuje stratu vyvolanú daňami a spôsobuje neefektívnosť zdanenia.

9 Aktívna daňová politika sa realizuje prostredníctvom priamych aj nepriamych daní. Podstatou aktívnej daňovej politiky je snaha vlády poskytnúť výhodu určitým druhom činností, resp. skupinám daňovníkov. Pri priamych daniach sa aktívna daňová politika môže realizovať napríklad vo forme aplikácie nižšej dôchodkovej dane (dane z príjmov) na určité druhy príjmov. Pri nepriamych daniach sa aktívna daňová politika realizuje takmer výlučne prostredníctvom zmeny sadzieb dane. Podľa ZUBALOVÁ, A. a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava: Iura Edition, 2008, s. 153–154.

ekonomiky podľa princípu myslí globálne, konaj lokálne. Ako ale uvádza J. Medveď, v kontexte so zabezpečením daňových príjmov, sa stretávame s daňovej ilúziou¹⁰, ktorá vytvára predpoklad, že vláda vie pred občanmi skrývať skutočný rozsah verejného sektora – skutočnú mieru ich zdaňovania. Teória predpokladá, že občania hodnotia rozsah schopnosti vlády podľa ich vlastnej daňovej záťaže. V takejto situácii vláda, ktorá chce ďalej rozširovať svoj rozsah, musí hľadať také nástroje a cesty tvorby príjmov, ktoré nie sú zjavné, keďže v prípade viditeľného zvyšovania daňového bremena sa racionálni daňovníci (voliči) nestotožnia s vládou, ktorá permanentne zvyšuje daňové zaťaženie.¹¹

Zdaňovanie v SR (príklad dane z príjmu)

Existencia fiskálnej ilúzie¹² a pozitívneho vzťahu k paternalistickému štátu, v stredo európskom priestore v transformačnom období, v rámci prechodu z modelu centrálne riadenej ekonomiky na trhovú model po roku 1989, bola a možno aj naďalej je prekážkou realizácie síce ekonomicky prospešných, ale zároveň nepopulárnych opatrení v rámci fungovania verejného sektora. Aktuálne dosiahnuté výsledky dokumentujú nasledujúce vybrané ukazovatele Eurostatu: za rok 2016 schodok hospodárenia verejnej správy na Slovensku dosiahol 1,68 % výkonu ekonomiky, pričom plánovaný rozpočet verejnej správy uvádzal schodok na úrovni 1,93 % HDP; úroveň hrubého dlhu verejnej správy¹³ dosiahla 42,053 mld. eur, čo v porovnaní k HDP znamenalo 51,94 %; deficit verejných financií klesol v roku 2017 na 1 % HDP (v roku 2016 bol 2,2 %) a verejný dlh sa znížil na 50,9 % HDP (v roku 2016 bol na úrovni 51,8 % HDP).¹⁴ Ako faktory, ktoré vplývali na saldo verejnej správy môžeme iden-

10 Môžeme ale taktiež predpokladať, že voliči si nedokážu v úplnom rozsahu uvedomiť skutočnú výšku ich daňového zaťaženia, pričom reverzne preceňujú rozsah finančných a nefinančných dávok, ktoré im vláda rôznymi formami poskytuje. Vláda má následne možnosť ovplyvňovať nedostatočne informovaných voličov prostredníctvom rozličných výdavkovo orientovaných opatrení. Náklady vládnych opatrení sa zvyčajne rozptýlia do viacerých zdrojov (napr. rôznych daní), z ktorých sa financujú, pričom výsledky verejných výdavkov sú obvykle dobre viditeľné a slúžia na získavanie popularity u voličov.

11 K tomu pozri napríklad MEDVEĎ, J. a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint, 2009.

12 Fiskálna ilúzia, ako širší pojem k pojmu daňová ilúzia, obsahuje aj druhý rozmer – preceňovanie niektorých druhov verejných výdavkov.

13 Verejný dlh eurozóny poklesol z 89 % HDP v roku 2016 na 86,7 %; HDP na konci roku 2017 v rámci celej EÚ sa znížil z 83,3 % na 81,6 %.

14 Deficit verejných financií a verejný dlh krajín unie vlni klesol [online] SME EKO-

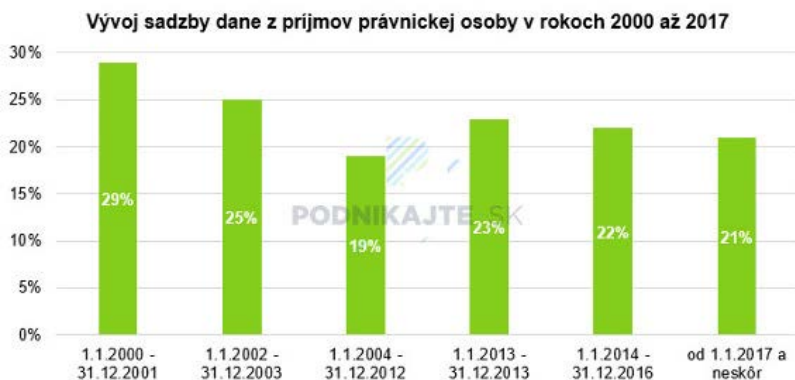
tifikovať vyššie daňové a odvodové príjmy, efektívnejšie hospodárenie obcí, úsporu na výdavkoch na spolufinancovanie čerpania fondov EÚ (z dôvodu ich nižšieho čerpania), ako negatívne vplyvy môžeme identifikovať vyššie výdavky na zdravotníctvo, korekcie k eurofondom, ako aj nižší než rozpočovaný prebytok vyšších územných celkov.

Súčasná národná daňová sústava na Slovensku sa začala formovať po roku 1993. Daňová reforma definovala úlohu daní ako: zabezpečenie dostatočných príjmov na krytie verejného sektora, efektívnosť, neutralitu daňovej sústavy, spravodlivosť, jednoduchosť a medzinárodnú konkurenciu a to so zámerom zintenzívnenia a rozvoja súkromného podnikania a zvýšenia prílevu zahraničných investícií. Ďalšia daňová reforma (od roku 2004), bola jednou z najdôležitejších iniciatív slovenskej vlády v oblasti zdaňovania. Jej základným cieľom bolo vytvorenie konkurencieschopného daňového systému¹⁵ v európskom priestore. Komplikovanosť daňových predpisov bola na Slovensku jedným z najzávažnejších problémov (hneď za korupciou a neefektívnosťou štátnej administratívy) – zjednodušenie a sprehľadnenie celého daňového systému, touto reformou, možno považovať za jej najväčšie pozitívum. Daňová reforma bola zameraná predovšetkým na: presun daňového bremena z priamych daní na nepriame dane; zavedenie nízkych daňových sadzieb (rovná daň 19 % – pre fyzické pôvodne aj právnické osoby); elimináciu všetkých výnimiek, oslobodení od dane a špeciálnych režimov (napr. zrušenie daňových prázdnin, odkladov platenia daní, individuálnych daňových základov a osobitných sadzieb dane); zrušenie progresívneho zdaňovania príjmov zavedením rovnej (teda rovnakej) daňovej sadzby¹⁶; zrušenie dane z dedičstva a darovania, zdaňovania dividend; zrušenie dane z prevodu a prechodu nehnuteľností; odstránenie deformujúcich prvkov daňovej politiky ako nástroja pre dosiahnutie nefiskálnych cieľov; odstránenie dvojitého zdanenia príjmov v maximálnej možnej miere; novely zákonov o spotrebných daniach (zvýšenie sadzieb spotrebných daní u minerálnych olejov, tabaku a tabakových výrobkov a piva). Môžeme konštatovať, že táto daňová reforma, ako primárny im-

NOMIKA. [cit. 23. dubna. 2018], dostupné z WWW: <https://ekonomika.sme.sk/c/20810252/deficit-verejnych-financii-a-verejny-dlh-krajin-unie-vlani-klesol.html>.

- 15 Zmyslom zavedenia rovnej (rovnakej) dane je okrem iného aj odstránenie mnohých výnimiek, ktoré znižovali (obmedzovali) príjem do štátneho rozpočtu.
- 16 Rovnaká (teda iba jedna) daňová sadzba ešte automaticky neznamená rovnakú daň, keďže jednotlivci (daňovníci) s rôznou výškou príjmov neplatia rovnakú výšku dane – napríklad príjmy fyzických osôb sú v zmysle § 11 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov nezdaňované a teda hodnota ich dane bude nulová a zároveň absolútna hodnota dane sa bude s rastúcim príjmom zvyšovať.

pulz mala pozitívny vplyv na podnikateľské prostredie. Realizácia daňových reforiem je často v podstate úzko spätá so snahou prispôbiť sa podmienkam daňového systému v rámci spoločenstva krajín EÚ (napríklad realizácia e-DP projektu – podávanie daňových priznaní prostredníctvom internetu a e-TAX projektu – elektronické zdaňovanie a elektronická komunikácia s daňovými subjektmi). Vývoj v oblasti zdaňovania na Slovensku priniesol aj rozporuplné zmeny, kedy napríklad od roku 2012 došlo k zvýšeniu dane z príjmu právnických osôb o štyri percentá z 19 % na 23 %. Od roku 2015 so zavedením daňových licencií, klesla podniková daň na 22 %. Od roku 2017 sa daň z príjmu právnických osôb znížila z 22 % na 21 %, pričom takéto jednocentné zníženie znamená pre štátny rozpočet pokles cca (odhad) o 130 miliónov eur. Aj po znížení dane na 21 % má Slovensko stále najvyššiu daň z príjmov právnických osôb spomedzi krajín V4¹⁷. Pre ilustráciu sú v nasledujúcej tabuľke uvedené daňové sadzby dane z príjmov pre právnické osoby v období rokov 2000 až 2017 platné na Slovensku.



Zdroj: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2956/category/dan-z-prijmov/article/vyvoj-sadzieb-dane-z-prijmov.xhtml>

Právnická osoba, ktorá zaplatila v roku 2016 daň z príjmov vo výške 6 000 eur, v roku 2017 by z rovnakého základu dane zaplatila 5 727,27 eura (pokles o sumu 272,73 eura). Takéto optické zníženie sadzby dane nekompenzuje nepriame zvýšenie daňového zaťaženia právnických osôb, ku ktorému postupne

17 V Maďarsku 9 % (pokles z 19 % a pôvodná 10% daň, ktorá bola aplikovateľná do výšky 500 mil. HUF bola zrušená), v Českej republike a v Poľsku je to 19 percentná sadzba. (Zdroj: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/index_en.htm).

dochádzalo v rokoch 2014–2016 zavádzaním rôznymi položiek zvyšujúcich základ dane z príjmov. Len v zdaňovacom období roku 2015 pribudlo v daňovom systéme 32 takých položiek (oproti roku 2014 je to nárast takmer o 1/3). V uvedenom kontexte sa niektorí odborníci zhodujú v názore, že podnikateľskému prostrediu by viac ako kozmetická úprava korporátnej dane o jedno percento pomohlo, keby sa zo zákona o dani z príjmov odstránili nejasnosti a ustanovenia, ktoré sú právne nepreskúmateľné a v praxi neaplikovateľné.¹⁸

Záver

Ako uvádza vo svojom diele aj M. N. Rothbard akékoľvek plánovanie bez poznania ekonomickej reality (čo je možné zabezpečiť predovšetkým kvalitnými a objektívnymi štatistickými údajmi a informáciami¹⁹) je len vytváraním chaosu.²⁰ Význam reálneho pochopenia podstaty fungovania verejných financií²¹ a daňového systému občanmi (voličmi) je dôležitým predpokladom k jeho racionalizácii a efektívnemu fungovaniu. Plánovaný systém existuje v najužšom spojení so štátom, pričom podstatou tohto vzťahu sú rozsiahle štátne výdavky. Vplyv plánovaného systému na verejnosť predpokladá predovšetkým, aby verejnosť bola pevne presvedčená o dôležitosti vecí, ktoré tento systém vykonáva. Plánovaný systém definuje štátnu politiku v súlade s vlastnými potrebami, pričom dnes už často presahuje hranice jednej krajiny.²²

18 KOLLÁROVÁ, Z. *Daňová politika vlády: Jeden krok vpred a dva kroky vzad*, [online] [cit. 25. října. 2016], dostupné z WWW: <https://www.etrend.sk/trend-archiv/rok-2016/cislo-42/danova-politika-vlady.html>.

19 Hodnotenie efektívnosti zdanenia sa okrem iného spája aj s meraním efektívnosti verejných financií, čo priamo súvisí s vládnymi výdavkami.

20 ROTHBARD, N. M. *Power and Market. Government and the Economy*. Second Edition. The Institute for Humane Studies, 1977. Preklad Šima, J. Praha: Liberální institut, 2005, s. 410–411.

21 Napríklad pomer verejných financií k hrubému domácomu produktu (HDP) definuje mieru prerozdelenia v ekonomike. Čím nižšia hodnota sa vykazuje, tým sa ekonomika považuje za liberálnejšiu, hodnoty okolo 50 %, naznačujú rastúci vplyv štátnych zásahov (regulácie). Napríklad podľa údajov Eurostatu najväčší podiel výdavkov verejnej správy v rámci EÚ-28 v roku 2016: 45,1 % sa týkalo prerozdelenia dôchodkov vo forme peňažných alebo naturálnych sociálnych transferov (sociálne dávky a naturálne sociálne transfery); odmeny zamestnancov predstavovali 21,6 %; medzispotreba predstavovala 12,7 % celkových výdavkov v EÚ-28 a 10,9 %; zaplatené dôchodky z majetku (najväčšiu časť predstavujú platby úrokov), dosahovali 4,6 % a tvorba hrubého fixného kapitálu (najmä investície) predstavovala 5,8 % celkových výdavkov v EÚ-28. Zdroj: Eurostat, dostupné z https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Government_finance_statistics/sk.

22 GALBRAITH, K. J. *Economics and the public Purpose*. Boston: Houghton Mifflin

V kontexte budúceho vývoja je potrebné venovať pozornosť národohospodárskym aspektom daní a ich súvislostiam s problematikou monetárnej politiky, so sociálnymi dôsledkami zmien koncepcií daňovej politiky, s harmonizačnými procesmi v oblasti daní, s celkovým dlhodobým hospodárskym vývojom na národnej ako aj nadnárodnej úrovni. Ako uvádza J. Široký globalizácia sa dotýka aj daňovej politiky, ktorá prechádza rôznymi zmenami tak v polohe koordinácie (daňová harmonizácia), ako aj konfrontácie (daňová konkurencia). Daňová politika bola síce vždy symbolom národnej suverenity štátov, napriek tomu však vývoj európskej integrácie vyžaduje pre potreby fungovania jednotného trhu spoluprácu aj v daňovej oblasti, či už formou nutnej výmeny informácií, harmonizácie či aspoň koordinácie daňových systémov,²³ aj keď ako uvádza vo svojom príspevku F. Bonk, objektívne bola nepriechodnosť harmonizačných iniciatív demonštrovaná odmietavým postojom štátov strednej a východnej Európy a to napríklad k prvému návrhu smernice o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb.²⁴

Neodborné a často aj antagonistické rozhodnutia politikov a predstaviteľov štátu zapríčiňujú neustále komplikovanie ekonomickej reality,²⁵ čo je príčinou, prečo sa úsilie ekonómov, ktorí sa snažia vnášať do hospodárskeho systému určitý poriadok, nestretáva vždy so žiaducim účinkom²⁶ a úspechom. Daňová politika je ovplyvňovaná nielen záujmami vlády a konkrétnymi úrovňami správy dane (v SR daňové i colné orgány spojené do Finančnej správy SR od 1. 1. 2012 a komunálne orgány), ale aj daňovou kultúrou²⁷. Slovensko má zatiaľ, v porovnaní so staršími trhovými ekonomikami a vyspelejšími demokratickými krajinami sveta, len rozpačité skúsenosti s projekciou novodobej daňovej kultúry a to ako z pozície tvorcov a správcov daňového systému,

Company, 1973. Prekl. Erben, J. Praha: Pravda, 1984, s. 242–253.

23 ŠIROKÝ, J. *Dañě v Evropské unii*. Praha: Linde, 2012, s. 17.

24 Cit. BONK, F. Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v Európskej únii)? In *Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax*, roč. 69, č. 6–7 (2017), s. 868.

25 Viz napr. MÜLLEROVÁ, K. *Korekční prvky v konstrukci důchodových daní fyzických osob*. Brno, 2013. Rigorózní práce. s. 26–28.

26 Základným antagonizmom sa javí časový nesúlad medzi dobou vhodnou a minimálne časovo nutnou na kľúčové systémovo-procesné štrukturálne reformy (dlhšia doba znamenajúca minimálne horizont 5–10 rokov) a štandardom volebného politického cyklu (kratšia doba znamenajúca pôsobenie politika vo vrcholovej funkcii štátu na úrovni člena vlády alebo parlamentu môže byť napríklad iba 4 roky).

27 Daňová kultúra predstavuje súbor formálneho práva i neformálneho práva (tzv. zvykové právo) a konkrétnych postojov, prístupov, techník, praktík, zvykov zdaňovania, ako aj miery daňovej disciplíny v krajine.

tak aj z pozície daňovníkov. Proces stotožnenia sa s uvedomelým platením daní, môže narušiť akýkoľvek negatívny signál v spojení s využitím daňových príjmov. Daňovník, aby uveril zmysluplnosti platenia daní, nemôže byť konfrontovaný s častými asociálnymi spoločenskými javmi ako sú kriminalita, korupcia, fungovanie nelegálnej ekonomickej činnosti, politizácia riadenia daňovej politiky na úkor stability maximálnej odbornosti a nezávislej profesionalizácie. Dovolím si vysloviť názor, že hľadanie zložitých komplexných riešení nevedie vždy k úspechu a preto je vhodné si pripomenúť na prvý pohľad jednoduché (po prekonaní niektorých prekážok aj aplikovateľné) odporúčania budovania optimálnych daňových systémov a to: *ekonomická efektívnosť* – dane majú vplyv na správanie sa spotrebiteľov a preto by daňový systém nemal spôsobovať veľké rozdiely v cenách a úžitku z rôznych druhov činností; *spravodlivosť*²⁸ – spotreba tvorí základ pre určenie výšky daní a príjmy sa rovnajú súčtu spotreby a úspor; *administratívna jednoduchosť* – daňový systém má byť prehľadný, aby sa dal nekomplikovane (nebyrokraticky) a jednoznačne uplatňovať; *flexibilita* – daňový systém by mal pružne reagovať na zmeny v ekonomike; *politická prehľadnosť* – poskytnúť pravdivé informácie o stave a pláne o tom koľko, kde, načo, pre koho daňovníci prispievajú svojimi daňami.

Použité pramene

- BUJŇÁKOVÁ, M. a kol. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015.
- BONK, F. Smernica proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a nevyhnutnosť jej implementácie (Krok bližšie k harmonizácii priameho zdaňovania v Európskej únii)? In *Justičná revue: časopis pre právnu teóriu a prax*, roč. 69, č. 6–7 (2017).
- ČERVENÁ, K. Daňová politika verzus ekonómia – vybrané aspekty. In *Vybrané otázky daňovej politiky EÚ a jej členských štátov*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2013.
- GALBRAITH, K. J. *Economics and the public Purpose*. Boston: Houghton Mifflin Company, 1973. Prekl. Erben, J. Praha: Pravda, 1984.
- HAYEK, A. F. *Law, Legislation and Liberty*. London: Routledge Kegan Paul Ltd., 1973. Preklad Ježek, T. Praha: PROSTOR, s. r. o., 2011.
- KOLLÁROVÁ, Z. *Daňová politika vlády: Jeden krok vpred a dva kroky vzad*, [online] [cit. 25. října. 2016], dostupné z WWW: <https://www.etrend.sk/trend-archiv/rok-2016/cislo-42/danova-politika-vlady.html>.
- MEDVEĎ, J. a kol. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint, 2009.

28 Aj keď vpadate každý daňový systém sa z rýdzo ekonomického pohľadu javí ako nespravodlivý.

- PRIEVOZNÍKOVÁ, K., OLEXOVÁ, C. Právne aspekty vyhýbania sa daňovej povinnosti. In *Dny práva 2016*, [elektronický zdroj]. Brno: Masarykova univerzita, 2017.
- MÜLLEROVÁ, K. *Korekční prvky v konstrukci důchodových daní fyzických osob*. Brno, 2013, 135 s. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Oponenti práce Radim BOHÁČ, Michal RADVAN.
- ROTHBARD, N. M. *Power and Market. Government and the Economy*. Second Edition. The Institute for Humane Studies, 1977. Preklad Šíma, J. Praha: Liberální institut, 2005.
- SIVÁK, R. a kol. *Verejné financie*. Bratislava: Iura Edition, 2007.
- Deficit verejných financií a verejný dlh krajín unie vlní klesol [online] SME EKONOMIKA. [cit. 23. dubna. 2018], dostupné z WWW: <https://ekonomika.sme.sk/c/20810252/deficit-verejnych-financii-a-verejny-dlh-krajin-unie-vlani-klesol.html>.
- ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde, 2012.
- Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v znení neskorších predpisov.
- ZUBALOVÁ, A. a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. Bratislava: Iura Edition, 2008.

VAZBA ROZPOČTU VEŘEJNÝCH VYSOKÝCH ŠKOL NA VÝDAJE STÁTNÍHO ROZPOČTU ČR

Budget of Public Universities Related to the Czech Republic State Budget

MGR. ING. DANA BÁRKOVÁ, PH.D.

Právnická fakulta Západočeské univerzity v Plzni

Abstrakt: *Příspěvek se zabývá financováním českého vysokého školství ze státního rozpočtu ČR. Uvádí vývoj objemu rozpočtových prostředků na kapitolu školství obecně, vysoké školství a situaci konkretizuje na příkladu Západočeské univerzity v Plzni a její Fakultě právnické. Ukazuje, že nízký objem a zejména neustále se měnící podmínky přiznávání peněžních prostředků působí českým vysokým školám značné komplikace v jejich financování.*

Abstract: *The paper deals with financing Czech public universities from the state budget. It shows the development of the amount of the finances allocated to education in general, and tertiary education in particular. It shows an example of the University of West Bohemia in Pilsen and its Faculty of Law to demonstrate how both the insufficient amount of money and constant changes in the conditions of its allocation makes financing of tertiary education institutions in the Czech Republic extremely complicated.*

Klíčová slova: *vysoké školy, financování, státní rozpočet*

Keywords: *universities, financing, state budget*

Úvod – Kapitola MŠMT státního rozpočtu ČR

Státní rozpočet ČR je základním nástrojem realizace fiskální politiky ČR. Pravidla rozpočtového procesu v ČR upravují právní předpisy tvořící základ českého rozpočtového práva.¹ Financování terciárního vzdělávání probíhá prostřednictvím státního rozpočtu.² Obecná základní republiková rozpočtová pravidla stanoví zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů. Z hlediska financování vysokého školství je nejdůležitějším pramenem každoročně vydávaný zákon o státním rozpočtu. Státní rozpočet ČR je každoročně projednáván Parlamentem ČR a jeho výsledná podoba má povahu zákona. Pro aktuální rok jde o zákon č. 474/2017 Sb. o státním rozpočtu České republiky na rok 2018.³

1 Blíže viz Karfíková a kol., *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. s. 119 an.

2 K pojetí a struktuře státního rozpočtu dále viz Jánošíková, P., Mrkvývka, P. a kol., *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání Plzeň: Aleš Čeněk, 2016., s. 80 an.

3 V textu jsou dále zpracovávány podklady ze státních rozpočtů v letech předcházejí-

V rozpočtových prostředcích přidělovaných na školství se projevuje politika státu, politika v oblasti školství a vzdělávání.⁴ Objem přidělených prostředků je výrazem alokační, redistribuční a stabilizační funkce rozpočtu.

V rámci státního rozpočtu ČR je kapitola 333 – MŠMT, oblastí, kam je přidělován druhý nejvyšší objem prostředků (po výrazně vyšším podílu Ministerstva práce a sociálních věcí), a představuje cca 150 mld. Kč, což mírně překračuje hranici 10 % rozpočtových prostředků. Vývoj této položky v posledních třinácti letech uvádí následující tabulka.

Tabulka 1 Kapitola MŠMT jako procento rozpočtových výdajů SR ČR (v mld. Kč)

Rok	Výdaje SR ČR	Školství	%
2006	958,70	108,93	11,36
2007	1.040,70	121,65	11,69
2008	1.107,30	119,21	10,77
2009	1.152,10	134,66	11,69
2010	1.185,00	125,21	10,57
2011	1.179,00	127,09	10,78
2012	1.189,70	137,85	11,59
2013	1.180,76	140,41	11,89
2014	1.211,31	137,30	11,33
2015	1.218,43	135,90	11,15
2016	1.251,00	142,37	11,38
2017	1.309,30	156,53	11,96
2018	1.364,50	176,11	12,91

Vlastní zpracování na základě zákonů o státním rozpočtu ČR na léta 2006–2018

cích, vycházející ze zákonů o SR ČR na předcházející léta. Jde o zákony č. 457/2016 Sb., č. 400/2015 Sb., č. 345/2014 Sb., č. 475/2013 Sb., č. 504/2012 Sb., č. 455/2011 Sb., 433/2010 Sb., 487/2009 Sb., 475/2008 Sb., 360/2007 Sb., 622/2006 Sb. a 543/2005 Sb.

4 Základní priority této politiky jsou stanoveny v dokumentu *Strategie vzdělávací politiky České republiky do roku 2020*.

Tento objem prostředků je v porovnání s vyspělými státy velmi nízký. Jak ukazuje studie ČSÚ,⁵ podíl veřejných prostředků vynakládaných v ČR na školství je v rámci OECD na dvacátém šestém místě. V některých zemích se tento podíl blíží dvaceti procentům.

Financování veřejných vysokých škol v ČR

Do vysokoškolského systému vstupuje v ČR kolem 20 % populace, což je v porovnání s ostatními státy spíše nižší podíl. V posledních 25 letech postupně klesá počet lidí v populačním ročníku, který se na vysoké školy hlásí nejčastěji, tj. maturujícím ročníku. Současný maturující ročník představuje v současné době jeden z nejslabších populačních ročníků. Dosahuje méně než poloviny počtu maturantů v 90. letech.⁶

Veřejné výdaje na vysoké školství, ať již vyjádřené procentem HDP nebo procentem státního rozpočtu, patří k nejnižším ve vyspělých státech. ČR nedokáže dostatečně využít soukromých zdrojů pro financování – jejich podíl je poměrně vysoký např. ve Francii, v Nizozemí, Norsku a Švédsku. K nejnižším v rámci sledovaných zemí patří v ČR i výdaje na jednoho studenta. Současně je vykazován nejvyšší počet studentů připadající na jednoho vysokoškolského pedagoga (přesahující dvacet studentů).

Tabulka 2 Výdaje na kapitulu vysokých škol v mld. Kč jako procento výdajů MŠMT a procento celkových rozpočtových výdajů

Rok	Školství	VŠ	% MŠMT	% SR
2006	108,93	22,12	20,31	2,31
2007	121,65	25,76	21,18	2,48
2008	119,21	24,10	20,22	2,18
2009	134,66	24,64	18,30	2,14
2010	125,21	23,45	18,73	1,98
2011	127,09	22,42	17,64	1,90
2012	137,85	21,22	15,39	1,78
2013	140,41	21,80	15,53	1,85
2014	137,30	21,77	15,86	1,80
2015	135,90	21,49	15,81	1,76

5 *Financování vzdělávání v České republice v mezinárodním srovnání*, graf č. 1, s. 11

6 Údaje vycházejí ze zprávy *Vysoké školství České republiky v mezinárodním srovnání na základě OECD Education at a Glance 2015*

2016	142,37	20,38	14,31	1,63
2017	156,53	21,62	13,81	1,65
2018	176,11	24,61	13,97	1,80

Vlastní zpracování na základě zákonů o státním rozpočtu ČR na léta 2006–2018

Objem prostředků přidělovaných jednotlivým vysokým školám reflektuje skutečnost, že vysoké školy zajišťují jak vědeckou, tak pedagogickou činnost. Vědecká a publikační činnost je hodnocena podle výstupů registrovaných v Registru informací o výsledcích (RIV), které jsou ohodnoceny body Radou pro výzkum, vývoj a inovace. Počet takto stanovených bodů je základem pro přidělení prostředků dotace na vědu a výzkum.⁷ Klíč pro rozdělování prostředků na vzdělání jednotlivým veřejným vysokým školám byl zpočátku byl stanoven jednoduchým způsobem – vynásobením počtu studentů fakulty koeficientem ekonomické náročnosti (KEN) a normativem na studenta. Později byly stále více zohledňovány i kvalitativní ukazatele. Podoba těchto kvalitativních ukazatelů byla výsledkem zevrubné analýzy situace v českém vysokém školství i v zahraničí. Problémem však je, že způsob zahrnutí kvalitativních ukazatelů se prakticky každý rok mění, což znemožňuje vysokým školám koncepční práci. Kromě předvídatelného a avizovaného postupného poklesu podílu financování na studenta a nárůstu financování podle kvalitativních ukazatelů se nepředvídatelně měnil a mění struktura samotného ukazatele kvality.⁸ Mění se i název samotného kvalitativního ukazatele. Pro rok 2018 navíc došlo k různému financování čtyř segmentů vysokých škol.⁹

7 I přes zdánlivou jednoznačnost jsou problémem měnící se pravidla pro hodnocení výstupů v RIVu a určitá subjektivnost v hodnocení výsledků zejména u společenských věd.

8 Např. v r. 2010 byl ukazatel z 50 % stanoven podle počtu RIV bodů, z 15 % podle vlastních příjmů, z 10 % podle počtu docentů a profesorů a z 50 % podle počtu studentů vyslaných a přijatých na mobilitu. O rok později již bylo bráno v úvahu celkem 9 ukazatelů, u existujících se měnily váhy. Struktura ukazatele kvality pak byla následující: počet RIV bodů (25 %), počet doktorandů (5 %), počet absolventů doktorského studia (5 %), počet studujících cizinců (5 %), počet samoplátců (5 %), počet docentů a profesorů (10 %), finance na vědu a výzkum (25 %), počet vyslaných studentů na mobilitu (5 %), počet přijatých studentů na mobilitu (5 %). I v dalších letech docházelo ke změnám, takže zcela totožná struktura ukazatele se ve více letech neopakovala.

9 Segment 1 tvoří umělecké veřejné vysoké školy, segment 2 veřejné vysoké školy ne-univerzitní, segment 4 tvoří UK, MU, UPOL, ČVUT, VUT a segment 3 tvoří ostatní vysoké školy. Ukazatelů kvality je celkem sedm a v různých segmentech jsou pro ně použity různé váhy. Celý materiál je k dispozici na webových stránkách MŠMT.

Vnitřní rozdělení rozpočtu vysoké školy – příklad Západočeské univerzity v Plzni

Rozdělení prostředků součástem univerzity

Západočeská univerzita v Plzni (dále jen ZČU) byla založena v r. 1991 spojením Vysoké školy strojní a elektrotechnické (VŠSE) v Plzni a Pedagogické fakulty v Plzni. Postupně se rozrůstala o další fakulty (včetně právnické). V současné době univerzitu tvoří osm fakult a dva vysokoškolské ústavy. Odborné zaměření fakult pokrývá velice široký rozsah různorodých oborů, což se projevuje v různých potřebách těchto fakult i v různých koeficientech ekonomické náročnosti ze strany MŠMT (v rozsahu od 1,0 do 3,50). Podíl ZČU na čerpání rozpočtových prostředků lze vyjádřit takto:

Tabulka 3 Prostředky přidělené Západočeské univerzitě v Plzni v ml. Kč jako procento výdajů SR na vysoké školy

Rok	VŠ	ZČU v Plzni	% VŠ
2006	22,12	1,066	4,819
2007	25,76	0,873	3,389
2008	24,10	0,887	3,680
2009	24,64	0,920	3,734
2010	23,45	0,827	3,527
2011	22,42	1,230	5,486
2012	21,22	1,265	5,961
2013	21,80	1,245	5,711
2014	21,77	1,338	6,146
2015	21,49	1,200	5,584
2016	20,38	1,181	5,795
2017	21,62	0,989	4,574
2018	24,61	1,111	4,514

Vlastní zpracování na základě zákonů o státním rozpočtu ČR a rozpočtů ZČU na léta 2006–2018

Značná různorodost fakult i ekonomické náročnosti výuky činí rozdělení rozpočtových prostředků mezi součásti univerzity velmi obtížným. Univerzita je navíc tradičně řízena poměrně centralizovaně, fakulty mají relativně

malou pravomoc. Veškeré administrativní útvary jsou společné pro celou univerzitu. Přitom požadavky jednotlivých součástí jsou často značně odlišné.

Specifikem univerzity je dále propojenost jednotlivých fakult v oblasti výuky, které má snad tradici v těsném propojení fakult bývalé VŠSE. Aby se předešlo duplicitám a multiplicitám ve výuce, mají být předměty určitého oboru vyučovány pro všechny fakulty jedinou katedrou na fakultě, která tuto odbornost zajišťuje. Je tím do jisté míry zabránováno multioborovosti a respektovány specifických požadavků jednotlivých studijních oborů.¹⁰

Poměrně rozsáhlá interfakultní výuka jednotlivých kateder je zohledněna již při rozdělování rozpočtových prostředků. Základní příspěvek MŠMT na vzdělání je přidělován fakultám za studenty zapsané na této fakultě. Než jsou prostředky přiděleny fakultě, je proveden tzv. clearing, kdy jsou odečteny prostředky za výuku, kterou zajišťují jiné fakulty, a naopak přičteny prostředky za výuku, kterou fakulta zajišťuje pro jiné fakulty. Mechanismus pro přepočítání vstupů byl vytvořen v době, kdy byl prorektorem pro studium matematik Prof. RNDr. Zdeněk Ryjáček, DrSc. Poměrně složitý mechanismus vychází z počtu „studentokreditů“, které jsou váženy koeficienty, které vyjadřují náročnost výuky, hromadnost výuky a potřebu laboratoří. Tento mechanismus¹¹ je používán dodnes, průběžně dochází k zpřesňování a úpravě jednotlivých parametrů.

Od takto přepočtených zdrojů jsou pak již na vstupu (tj. než jsou prostředky fakultě přiděleny) odečteny mj. odvody na celofakultní činnosti, tj. služby rektorátu, správu budov, správu počítačové sítě, ale i spotřebu energií. Mechanismus jejich výpočtu vychází z používané kalkulační metody Activity Based Costing. V prostředí univerzity však byl problém stanovit tzv. cost drivers.¹² V současné době je používáno pro různé druhy nákladů celkem 12 základů.¹³ Zejména některé z nich jsou stále diskutovány pracovišti univerzity.

10 Domnívám se, že např. ekonomie má být vyučována jinak pro techniky, jinak pro právníky. Určitým omezením je i soustředění veškeré neoborové jazykové výuky do jednoho pracoviště (Ústavu jazykové přípravy). Sice je tak kvalitně a efektivně poskytnuta základní jazyková výuka, ale již není možné požadovat skutečně odbornou terminologii a práci s odborným jazykem.

11 Přezdívaný i jeho samotným tvůrcem „hadičky-kasičky“ podle grafické podoby, kterou získal v prezentaci ing. Kotouče, která je často využívána k vysvětlení celého mechanismu rozdělení rozpočtu (kterému řada pracovníků univerzity stále příliš nerozumí).

12 Vztahové veličiny, „spouštěče nákladů“, tj. základny, podle kterých by měly být náklady rozpočítávány).

13 Různé náklady jsou rozpočítávány podle některé z následujících základů: počet přepočtených zaměstnanců, počet přepočtených vlastních studentů nekoeficientovaný, počet přepočtených vyučovaných studentů nekoeficientovaný, velikost obývané plo-

V řadě případů je skutečně sporné, zda existuje příčinná souvislost mezi velikostí nákladu a základnou a jejich zařazení je věcí čistě „politickou“. U jiných nákladů je situace jednoznačná. Např. řada učeben je v tzv. celouniverzitním fondu a veškeré náklady na jejich provoz jsou hrazeny centrálně. Mezi fakulty jsou pak tyto náklady rozpočítávány podle počtu tzv. židlohodin, tj. obsazených míst (zapsaných studentů) násobených počtem hodin. Tento postup by měl vést k efektivnějšímu využívání společných učeben.¹⁴

Od vzniku modelu rozdělení rozpočtu (v r. 1993) došlo k několika pokusům o změnu metodiky rozpočtu. Několikrát byla vytvořena zvláštní komise a cca rok pracovala na úpravách metodiky. Zpravidla však došlo pouze k dílčím změnám parametrů (a zvýšení složitosti modelu). Současná podoba metodiky rozpočtu je popsána v poměrně rozsáhlé¹⁵ vnitřní univerzitní normě Směrnice rektora č. 37R/2017 *Metodika rozpočtu*. Ta se vztahuje především k rozdělení prostředků základního příspěvku a úhradě celouniverzitních nákladů. Každoročně je doplňována rozhodnutím rektora, které upřesňuje některé parametry metodiky. Pro r. 2018 je to rozhodnutí rektora č. 38R/2017 *Rozpočtová pravidla*.

Prostředky dotace na vědu a výzkum jsou přidělovány samostatně podle vědeckých výkonů pracovišť vyjádřených v RIV bodech. Přidělení této části prostředků bývá zpravidla bezproblémové.

Míru přerozdělování prostředků v rámci přípravy rozpočtu na ZČU lze ukázat na příkladu zdrojů, které byly v rámci základního příspěvku přiděleny Fakultě právnické ZČU v r. 2018. Základní příspěvek MŠMT pro tento rok činí 46.775.365 Kč. V rámci přerozdělení došlo k těmto úpravám:

- Základní příspěvek (ukazatel A) po „clearingu“ 47.778.206
- Studenti doktorského studia¹⁶ 813.177
- Ukazatel K (kvalita) 5.559.657

chy bez výzkumných center, obsazený časoprostor v učebnách z Fondu v židlohodinách, počet fyzických zaměstnanců, počet účetních dokladů, akademičtí a vědeckí zaměstnanci přepočtení, počet přepočtených zaměstnanců korigovaný, počet právních úkonů vážený, počet personálních úkonů, počet projektů vážený. Výzkumnými centry se rozumějí centra vybudovaná v rámci projektů programu VaVPI na technických fakultách, které musejí v rámci udržitelnosti samofinancovat své provozní náklady stanoveným způsobem, takže na ně nelze použít metodiku používanou pro ostatní univerzitní pracoviště.

14 Motivačně působí např. to, že fakulta musí zaplatit i prázdná místa v učebně, pokud naopak učebny „přetěžuje“, platí podle počtu skutečně přihlášených studentů (tj. i více, než je kapacita místnosti).

15 Směrnice má 25 stran a řadu příloh.

16 V rámci podpory doktorského studia na fakultách není tato částka přepočítávána.

• Rezerva rektora ¹⁷	-797.223
• Platby za služby ¹⁸	-16.800.566
• Rozpočtová rezerva ¹⁹	-339.012
• FRIM ²⁰	-4.298.205
• CNN ²¹	-698.345
• „Podpora internacionalizace studia“ ²²	-1.030.167

Fakultě tak bylo přiděleno ze základního příspěvku 46.775.365 Kč po přerozdělení a úpravách 27.535.456 Kč, tj. necelých 59 %. Podíl odvodů se zdá být vysoký. Je třeba zohlednit skutečnost, že společné náklady zahrnují i položky, které jsou při jiné organizaci univerzit hrazeny na úrovni fakult (energie a další provozní náklady budov, veškerá činnost účtáren a dalších správních útvarů, tvorba FRIMu), přesto lze mít o způsobu rozpočítání některých položek pochybnosti. Některé prvky metodiky skutečně vedly a vedou k ekonomickému chování fakult a soustředěním některých činností na celouniverzitní úrovni dochází k jejich racionalizaci, netýká se to však všech činností.

17 Pro r. 2018 stanovena Rozpočtovými pravidly jako 1,5 % ze součtu ukazatelů A a K.

18 Platby za celouniverzitní činnosti (správa, energie, počítačová síť...). Vzniká součtem dvanácti položek, kdy jsou jednotlivé náklady rozpočítány na pracoviště podle jednotlivých základů. Velikost nákladů společných středisek vychází z jednání vedoucích těchto útvarů s vedením univerzity a skutečnosti předchozích let. Velikost základů vychází ze stavu na pracovištích univerzity na konci předcházejícího roku (přesně stanoveno Metodikou rozpočtu). Částka je automaticky odečítána ze základního příspěvku, fakulta však může požádat o její úhradu z vlastních příjmů.

19 Pro r. 2018 stanovena Rozpočtovými pravidly jako 1 % ze součtu ukazatelů A a K.

20 Celouniverzitní Fond reprodukce investičního majetku je vytvářen odpisy a příspěvky pracovišť univerzity. Na potřebu doplnění FRIMu (zpravidla cca 60–70 mil. Kč ročně) přispívají pracoviště (na úrovni fakult a ústavů) podle ukazatele kombinovaného ze tří faktorů: rozloha obývané plochy, počet zaměstnanců a počet studentů. Není však zohledněna např. technická náročnost výuky.

21 Neinvestiční prostředky spojené s celouniverzitními investičními náklady. Stanovení jejich celkové výše bývá často předmětem „politických jednání“. Konkrétní způsob rozpočítání na fakultu závisí na povaze investice, která tyto náklady vyvolává, a je stanoven Metodikou rozpočtu.

22 Odvod zavedený poslední metodikou rozpočtu od r. 2017. Přes honosný název jde o odvod fakult na provoz Ústavu jazykové přípravy, kdy odvodem jsou postiženy zejména fakulty, které jazykovou výuku od ÚJP neodebírají. Odvod je uplatňován i tehdy, kdy na fakultě probíhá výuka přímo v cizích jazycích, což k internacionalizaci studia přispívá mnohem více (např. na FPR je takových předmětů přes třicet a studenti povinně alespoň dva takové předměty absolvují).

Rozpočet Fakulty právnické ZČU

V rámci pravidel rozdělení rozpočtu jsou prostředky na fakultách dále rozdělovány až na jednotlivá pracoviště, tedy katedry a další útvary (sekretariát děkana, studijní oddělení). Mechanismus rozdělení prostředků může být stejný jako v případě členění univerzitního rozpočtu (podklady pro to jsou k dispozici), fakulty si mohou vytvořit i vlastní metodiku.

V minulosti bylo postupně použito několik modelů. Zpočátku (v době, kdy byly prostředky dostatečné) byla základem skutečnost minulého roku násobená odsouhlaseným koeficientem. V několika nejsložitějších letech byl vyzkoušen i téměř úplný univerzitní model. V současné době jsou prostředky příspěvku na vzdělání rozdělovány podle pedagogických výkonů, prostředky dotace na vědu podle počtu RIV bodů. Bez ohledu na použitou metodiku však bylo vždy klíčové, zda vůbec celkový objem prostředků k dispozici umožňoval rozvoj kateder fakulty.

Je pravda, že sledované období bylo na fakultě poznamenáno řadou výkyvů. Významněji se měnil zejména počet studentů na fakultě.²³ Významně se na nich však podílela i změna metodiky přidělování prostředků vysokým školám. Postupně rostoucímu tlaku na vícezdrojové financování se dařilo jen pomalu vyhovět, takže další zdroje financování se ukázaly značně nestabilními.

Nerovnoměrný vývoj základních zdrojů financování fakulty ukazuje následující tabulka.

Tabulka 4 Prostředky přidělené Právnické fakultě Západočeské univerzity v Plzni v členění podle zdrojů (v Kč)

Rok	Základní příspěvek ¹	VaVaI ²	Zdroje MŠMT celkem	Ostatní zdroje ³	Celkem
2000	20.026.511	405.000	20.431.511	9.648.142	30.079.653
2001	28.542.985	100.000	28.642.985	5.918.510	34.561.494
2002	35.920.159	209.550	36.129.709	4.572.200	40.701.910

23 Zejména v prvních patnácti let její existence byla snaha přijímat ke studiu co nejvíce studentů, aby se alespoň částečně uspokojila vysoká poptávka po studiu právnických oborů. Současně nebylo dostatečně důsledně ukončován studium problematickým studentům, což mělo za následek delší studium řady studentů. Počet studentů tak dosáhl např. v ak. r. 2008/2009 až počtu 2.535 (dosud nejvyšší počet). Naopak po omezení akreditace fakulty a nepřijetí celého ročníku studia došlo k výraznému snížení počtu studentů (minimální počet byl 1.109). Přitom struktura nabízených studijních programů se příliš neměnila a po celé období bylo nutno zabezpečit především výuku stěžejního studijního oboru (magisterského oboru Právo) v plném rozsahu.

2003	38.257.194	1.000.000	39.257.194	3.867.860	43.125.054
2004	40.946.692	500.000	41.446.692	5.748.845	47.195.536
2005	46.019.371	281.000	46.300.371	5.287.522	51.587.893
2006	52.703.669	247.000	52.950.669	6.055.078	59.005.746
2007	52.942.983	300.000	53.242.983	7.422.002	60.664.985
2008	52.362.767	311.000	52.673.767	8.453.791	61.127.557
2009	49.778.088	348.000	50.126.088	12.332.339	62.458.428
2010	36.638.799	5.000	36.643.799	15.367.831	52.011.629
2011	31.723.211	4.061.000	35.784.211	13.840.970	49.625.181
2012	20.370.150	9.944.087	30.314.237	18.692.846	49.007.083
2013	18.470.800	10.930.000	29.400.800	20.453.942	49.854.742
2014	19.747.800	12.473.001	32.220.801	13.245.665	45.466.466
2015	16.814.100	11.302.374	28.116.474	7.118.890	35.235.364
2016	20.503.177	10.579.372	31.082.549	8.808.391	39.890.940
2017	21.175.400	8.869.938	30.045.338	12.057.218	42.102.557
2018	27.816.244	8.492.460	36.308.704	2.267.379	45.576.083

Pozn. 1: Prostředky na vzdělávání studentů. Základem pro stanovení této položky je počet vyučovaných studentů vážený koeficientem ekonomické náročnosti. Postupně by měla větší podíl z této položky tvořit část vypočtená podle ukazatele vyjadřující kvalitu.

Pozn. 2: Věda, výzkum a inovace. Ukazatel je stanovován na základě vědecké a publikační činnosti dané vykázaným počtem RIV bodů.

Pozn.3: Např. různé projekty, zakázky smluvního výzkumu, celoživotní vzdělávání, příjmy z různých poplatků apod. V letech 2011–2014 byl na fakultě řešen projekt OP VK Spolupracující právníci.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informačního systému ZČU Magion. Ostatní zdroje jsou započteny do 31. 7. 2018 včetně

Bylo již naznačeno, že značným zdrojem nestability pro fakultu byly významné změny počtu studentů. Kolísání v objemu zdrojů mělo i další příčiny. Je pravda, že fakulta byla zpočátku orientována především na výuku. Řada pracovníků fakulty vykazovala své vědecké výstupy na jiných vědeckých a akademických pracovištích.²⁴ Na financování fakulty se projevovaly i změny metodiky rozpočtu v rámci univerzity.

To, že změny nebyly způsobeny pouze změnou počtu studentů, lze ukázat na vývoji zdrojů přepočtených na 1 studenta v následující tabulce.

²⁴ Zejména v prvních letech existence fakulty existovalo poměrně silné personální propojení s Ústavem státu a práva AV, kde řada akademických pracovníků fakulty působila a se kterým byl společně garantován první doktorský studijní program, který byl na fakultě realizován.

Tabulka 5 Prostředky základního příspěvku a celkových zdrojů FPR přepočtených na jednoho studenta (v Kč)

Rok	Počet studentů	Základní příspěvek na 1 studenta	Celkové prostředky na 1 studenta
2006	2.293	22.985	25.733
2007	2.318	22.840	26.171
2008	2.427	21.575	25.186
2009	2.535	19.636	24.638
2010	2.473	14.816	21.032
2011	1.845	17.194	26.897
2012	1.558	13.075	31.455
2013	1.241	14.884	40.173
2014	1.109	17.807	40.998
2015	1.131	14.867	31.154
2016	1.143	17.938	34.900
2017	1.195	17.720	35.232
2018	1.528	18.204	29.827

Vlastní zpracování na základě informačních systémů ZČU Magion a Stag. Ostatní zdroje jsou započteny do 31. 7. 2018 včetně.

Přepočet v tab. 5 ukazuje nestálost a proměnlivost financování fakulty (odrážející situaci ve financování vysokého školství obecně). Ve sledovaném období kolísalo množství peněžních prostředků přidělených fakultě způsobem, který neumožňoval stabilní rozpočtovou politiku v rámci fakulty a i katedry mohou jen obtížně plánovat ve středně a dlouhodobém horizontu. To se odráží i ve mzdové politice, kde mohou být pro základní složky mzdy využívány zdroje základního příspěvku, případně dotace na vědu, a vyplacené mzdy jsou tak hluboko pod průměrem univerzity.

Závěr

Všechny polistopadové vlády deklarovaly a deklarují podporu školství včetně vysokého školství. Zdá se však, že realita je jiná. V posledních letech je spíše věnována pozornost regionálnímu školství, na vysoké školy se „zapomíná“ a v jejich financování panuje značná nejistota.

Finance v oblasti vysokého školství je třeba plánovat koncepčním způsobem, který by zajistil školám dostatek finančních prostředků (spolu s dalšími

zdroji) a zároveň působil motivačním způsobem a neodrazoval zbytečnou složitostí. Současně je třeba zohlednit specifika jednotlivých oborů, zejména v oblasti společenských věd.

Je to jistě nelehký úkol, ale je třeba ho řešit.

Použité prameny

- ČSÚ *Financování vzdělávání v České republice v mezinárodním srovnání*. Září 2016. [online] [cit. 15. května 2018]. Dostupné z WWW: https://www.czso.cz /documents/10180/46834153/23004816_1.pdf/93225018-a60e-4b5a-8621d8840289157d?version=1.1
- JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016.
- KARFÍKOVÁ, M., a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018,
- KOTOUČ, T., *Princip tvorby rozpočtu na ZČU v Plzni*. Prezentace. Interní materiál ZČU.
- MV ČR *Zákony o Státním rozpočtu České republiky na roky 2006–2018*. Zákony č. 474/2017 Sb., č. 457/2016 Sb., č. 400/2015 Sb., č. 345/2014 Sb., č. 475/2013 Sb., č. 504/2012 Sb., č. 455/2011 Sb., 433/2010 Sb., 487/2009 Sb., 475/2008 Sb., 360/2007 Sb., 622/2006 Sb. a 543/2005 Sb. [online] [cit. 15. května 2018] Dostupné z WWW: <http://www.mvcr.cz/web-legislativa.aspx>
- MŠMT *Pravidla pro poskytování příspěvku a dotací veřejným vysokým školám Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy pro rok 2018*. Č. j.: MSMT-1251/2018-2. [online] [cit. 18. května 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.msmt.cz/vzdelavani/vysoke-skolstvi/pravidla-pro-poskytovani-prispevku-a-dotaci-verejnym-vysokym-5>
- MŠMT *Strategie vzdělávací politiky České republiky do roku 2020*. Červen 2018. [online] [cit. 18. května 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.msmt.cz/ministerstvo/strategie-vzdelavaci-politiky-2020>
- MŠMT *Vysoké školství České republiky v mezinárodním srovnání na základě OECD Education at a Glance 2015*. [online] [cit. 18. května 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.msmt.cz/vzdelavani/vysoke-skolstvi/mezinarodni-srovnani>
- ZČU *Rozhodnutí rektora č. 38R/2017 Rozpočtová pravidla*. [online] [cit. 18. května 2018] Dostupné z WWW: https://zeus-web.zcu.cz:7443/fcgi/verso.fpl/dload/19870/38R-2017-Rozpocetova_pravidla_2018.pdf
- ZČU *Směrnice rektora č. 37R/2017 Metodika rozpočtu*. [online] [cit. 18. května 2018] Dostupné z WWW: https://zeus-web.zcu.cz:7443/fcgi/verso.fpl/dload/19789/37R-2017_Metodika_rozpocetu.pdf

VLIV STRUKTURY PŘÍJMŮ NA MÍRU ZADLUŽENOSTÍ OBCÍ

Structure of revenues and impact thereof on the
rate of indebtedness of municipalities

JUDR. KRISTÝNA ŘEZNIČKOVÁ, PH.D.

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstrakt: *V tomto příspěvku autorka podrobně rozebírá strukturu příjmů obcí a výši jejich zadlužení v daném období. Předpokladem autorky je, že vysoká míra poměru příjmů poskytovaných obcím od státu má negativní vliv na zadlužování obcí. Cílem příspěvku je prokázat, že existuje vztah mezi zadlužeností obcí a druhy jejich příjmů. Hypotéza, kterou se autorka bude snažit ve své práci potvrdit nebo vyvrátit proto zní: „Zdroje obecních příjmů jsou velmi důležitým aspektem, který může mít zásadní vliv na výsledek hospodaření každé obce.“ Autorka užívá především metody analýzy, dále je využito metod syntézy, částečně je, především v druhé polovině práce, použita i metoda komparativní.*

Abstract: *In this article, the author examines in detail the structure of revenues of municipalities and the level of indebtedness thereof in particular periods. The author's assumption is that the high rate of revenues obtained by the municipalities from the state, have a negative impact on indebtedness of the municipalities. The aim of the article is to prove that there is a relation between the indebtedness of municipalities and the kinds of revenues thereof. Therefore, the hypothesis the author will try to prove or disprove in her work, reads as follows: "The sources of municipal revenues are a very important aspect that may have a substantial effect on the economic results of every municipality." The author in particular uses the method of analysis, synthesis and mostly in the second part of her work she also uses the comparative method.*

Klíčová slova: *rozpočet, příjem, dotace, daň, zadluženost*

Keywords: *budget, revenue, subsidy, tax, indebtedness*

Úvod

V poslední době je kladen obrovský důraz na boj se zadlužeností. Celkové zadlužení stále stoupá a to ať už na úrovni států, územních jednotek či samotných občanů. Logickým důsledkem tohoto stavu je snaha zabránit dlužníkům zadlužit se příliš. Vlivem poslední ekonomické krize se zpřísňují podmínky pro všechny subjekty. Důkazem toho může být např. návrh novely zákon o ČNB, kterým se Česká národní banka bude snažit zpřísnit podmínky pro poskytování hypotečních úvěrů¹.

1 GALLISTL, V. *Zárodky krizí vznikají v nejlepší době*. ČNB [online]. [cit. 24.dubna

Ačkoli Evropská Unie z počátku kladla důraz především na celkovou zadluženost jednotlivých států, několik posledních let už se prostřednictvím směrnic snaží prosadit do národního práva mantinely zadlužování i pro nižší úrovně. Proto byla v roce 2017 implementována do českého právního řádu směrnice 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, která přinesla mnoho změn a zpřísnění požadavků na sestavování rozpočtů. Všechna tato opatření jsou však řešením problému zvenčí. Tento typ řešení zpravidla nepřináší cílené výsledky a sklízí často obrovskou kritiku adresátů, ačkoli jim ve výsledku má být ku prospěchu.

Zamýšlím se proto nad tím, jak by se dalo pomoci předcházet zadlužování obcí zevnitř. Klíčem k této změně může být, na úrovni obcí, jejich větší samostatnost a vyšší míra vlastních příjmů v rozpočtech. Cílem příspěvku je proto zjistit a zdůraznit, kolik procent svých příjmů jsou obce schopny ovlivnit a upozornit na rizika, která to těmto jednotkám přináší. S ohledem na výše řečené jsem si stanovila hypotézu: „Zdroje obecních příjmů jsou velmi důležitým aspektem, který může mít zásadní vliv na výsledek hospodaření každé obce.“

Při své práci budu užívat z počátku především metodu popisnou za účelem vylíčení stavu věcí, dále bude využito metody analýzy. Při analyzování informací z dostupných zdrojů, budu aplikovat na analyzované skutečnosti metodu syntézy. Pomocí syntézy budou analyzované informace spojovány do logických celků a z nich pak vyvozovány dílčí závěry. Mimo to je použita i komparativní metoda za účelem porovnání učiněných zjištění, aby z nich mohly být vyvozeny patřičné závěry a doporučení de lege ferenda.

Struktura příjmů obecních rozpočtů v ČR

Co se struktury příjmů týká, platí již od počátku 90. let, že většina příjmů obcí v ČR jsou příjmy, jejichž výši obce nemohou ovlivnit. Z nich největší procentuální podíl v rozpočtech tvoří dotace od státu, dotace z evropských fondů a podíly na státem spravovaných daních (daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty², dále jen sdílené daně). Mezi příjmy, které obce ovlivnit mohou, patří především místní poplatky, daň z nemovitých věcí a příjmy z vlastního majetku a hospodaření s ním. Poměry příjmů, které lze či nelze ovlivnit ukazuje tabulka³ níže. Příjmy jsou rozděleny

2018]. Dostupné z WWW: http://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/clanky_rozhovory/media_2018/cl_18_180424_mora_e15.html

2 Od roku 2017 přibyla ke sdíleným daním i daň z hazardních her.

3 Zdroj informací: Vlastní výpočty na základě údajů z Ministerstva financí ČR a ŘEZNIČ-

na „státní“ (příjmy, jejichž výši nemůže obec ovlivnit) a „vlastní“ (příjmy, jejichž výši může obec ovlivnit).⁴ Níže uvedená tabulka obsahuje údaje od roku 2000, protože starší se mi nepodařilo dohledat. Důvodem je, že v období 90. let, kdy ještě existovaly okresní úřady, byly příjmy pro obce i okresy evidovány v rámci státního rozpočtu pod společným označením. Je proto v podstatě nemožné, po tolika letech, najít dodatečné zdroje informací a obecní příjmy od okresních oddělit.

Tabulka 1

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Státní	?	?	?	?	?	?	?	70 %
Vlastní	?	?	?	?	?	?	?	30 %
Rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Státní	76,9 %	77,6 %	80,7 %	80,8 %	77,9 %	78,3 %	79,5 %	79,1 %
Vlastní	23,1 %	22,4 %	19,3 %	19,2 %	22,1 %	21,7 %	20,5 %	20,9 %
Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Státní	78,2 %	79,7 %	78,6 %	74,5 %	76,1 %	78,2 %	81,8	80,5 %
Vlastní	21,8 %	20,3 %	21,4 %	25,5 %	23,9 %	21,8 %	18,2 %	19,5 %

Posledním rokem, za který lze údaje uvést, avšak kvůli termínu zpracování příspěvku není obsažen v tabulce, je rok 2017. V tomto roce byla výše vlastních příjmů ku příjmům státním v poměru 17,8% ku 82,2%.⁵ Z tabulky jasně vyplývá, že obce v ČR mohou zpravidla ovlivnit jen asi 20% svých příjmů. Tento fakt působí velmi negativně na nutnost plánování obecních výdajů. Obce si stále musí být vědomy toho, že v drtivé většině příjmů jsou nuceny spolehnout se na stát. Jak má potom zastupitelstvo sestavit vyrovnaný rozpočet, který po něm zákon požaduje,⁶ když v 80% příjmové stránky rozpočtu není schopno ovlivnit a tím pádem ani moc přesně odhadnout jeho výši? Výše prostředků poskytnutých obci státem je každý rok naprosto odlišná. Největší

KOVÁ, K. *Výlučné daňové příjmy obcí*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016. s. 82.

4 Blíže o této problematice rozdělování příjmů na vlastní a státní viz. ŘEZNIČKOVÁ, K. *Výlučné daňové příjmy obcí*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016.

5 Údaje se mi podařilo zjistit až těsně před publikací sborníku, proto je uvádím pouze zde do textu, nikoli do tabulky samotné. Zdroj informací: Vlastní výpočty na základě údajů z Ministerstva financí ČR.

6 §4 odst. 4 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

rozdíly lze přitom zaznamenat na sdílených daních, které v celkovém objemu příjmů obcí tvoří kolem 50 %.⁷ S ohledem na to, že stát se zákonem zavázal poskytnout obcím podíl na daních a tyto podíly jsou vyjádřeny procentem z celkového daňového výnosu, musí být logicky objem prostředků poskytnutých obcím každý rok odlišný. Záleží přitom na mnoha proměnných.

Jednou z nich je růst ekonomiky, který má vždy dopady na daňové inkaso. Vliv na ekonomiku má přitom mnoho faktorů, jako HDP, kurz koruny, inflace nebo zaměstnanost. První velký propad ekonomiky zaznamenala ČR už na počátku 90. let, kdy se kvůli přechodu na tržní ekonomiku musela vyrovnat s mnoha problémy. Zhruba do poloviny 90. let se jí dařilo situaci zlepšovat, pak ale přišly další propady kvůli změnám kurzu. Obnovit ekonomický růst se tak podařilo až v roce 1999. Další malé zpomalení ekonomiky přišlo v letech 2001–2003 a důsledky světové finanční krize na ČR začaly doléhat v roce 2007. Situace se dále zhoršovala, takže v letech 2009–2011 zaznamenala ekonomika výrazný propad, na což navázal ještě pokles HDP v letech 2012 a 2013. Od té doby k výraznějšímu útlumu zatím nedošlo.⁸

Ačkoli z tabulky 1 nelze příliš vyčíst korelaci s těmito informacemi, lze ji vypočítat ze státních závěrečných účtů. Nejmarkantnější propad daňového výnosu se odehrál v roce 2009, Daňové inkaso tehdy z 544 mld. Kč v roce 2008 kleslo na 480 mld.⁹ Kč v roce 2009 a trvalo další 3 roky, než se vrátilo na hodnotu výnosu z roku 2008. Snížení objemu příjmů tak obce jednoznačně pocítily, a to aniž by měly větší možnosti, jak výpadek příjmů aktivně a efektivně řešit.

Dalším důležitým faktorem, který má vliv na výši daňového inkasa, jsou hodnoty daňových sazeb. Mezi rozpočtové příjmy obcí patřily od počátku daň z příjmů fyzických (DPFO) a daň z příjmů právnických osob (DPPO). Od 1.1.2001 k nim přibýlo i DPH. Vývoj sazeb zobrazuje následující tabulka.

7 ŘEZNÍČKOVÁ, K. *Výlučné daňové příjmy obcí*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016. s. 81.

8 Česká národní banka [online]. (cit. 25.4.2018). Dostupné z WWW: http://www.historie.cnb.cz/cs/menova_politika/prurezova_temata_menova_politika/1_ekonomicky_vyvoj_na_uzemi_ceske_republiky.html

9 Zdroj Ministerstvo financí ČR.

Tabulka 2 (v %)

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
DPFO	15, 20, 25, 32, 40, 44	15, 20, 25, 32, 40, 43	15, 20, 25, 32, 40, 43	15, 20, 25, 32, 40	15, 20, 25, 32, 40	15, 20, 25, 32, 40	15, 20, 25, 32, 40	15, 20, 25, 3
DPPO	45	42	41	39	39	35	35	31
Rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
DPFO	15, 20, 25, 32	15, 20, 25, 32	15, 20, 25, 32	15, 20, 25, 32	15, 20, 25, 32	12, 19, 25, 32	12, 19, 25, 32	15
DPPO	31	31	28	24	26	24	24	21
DPH	22 a 5	22 a 5	22 a 5	19 a 5	19 a 5	19 a 5	19 a 5	19 a 9
Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
DPFO	15	15	15	15	15	15	15	15
DPPO	20	19	19	19	19	19	19	19
DPH	19 a 9	20 a 10	20 a 10	20 a 14	21 a 15	21 a 15	21, 15 a 10	21, 15 a 10

Pro rok 2017 zůstaly daňové sazby stejné, jako v roce 2016. Poslední důležitou věcí, která velice úzce souvisí s daňovými sazbami, jsou zákony, kterými jsou stanoveny procentuální poměry podílů na daňovém výnosu, které náleží do obecních rozpočtů. Přerozdělování příjmů mezi stát a obce stanovoval od počátku 90. let zákon o rozpočtových pravidlech republiky.¹⁰ Příjmy obcí byly upraveny v § 23. V této době patřily ke státně přerozdělovaným daním pouze daň z příjmů fyzických a právnických osob. Od 1. 1. 2001 však vstoupil v účinnost zákon o rozpočtovém určení daní¹¹, který měl tato pravidla zásad-

10 Zákon č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky), ve znění pozdějších předpisů.

11 Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

ně měnit¹². Vývoj daňových podílů, které náležely do rozpočtů obcí, ukazuje tabulka níže.

Tabulka 3

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
DPFO	100% ¹	100% ²	100% ³	100% ⁴	100 % ⁵	100 % ⁶	100 % ⁷	100 % ⁸
DPPO	0	0	0	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %
Rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
DPFO ⁹	20,59%	20,59%	20,59%	20,59%	20,59 %	20,59 %	20,59 %	21,4% ¹⁰
DPPO	20,59%	20,59%	20,59%	20,59%	20,59 %	20,59 %	20,59 %	21,4 %
DPH	20,59%	20,59%	20,59%	20,59%	20,59 %	20,59 %	20,59 %	21,4 %
Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
DPFO ¹¹	21,4 %	21,4 %	21,4 %	21,4 %	23,58% ¹²	23,58% ¹³	23,58% ¹⁴	23,58%
DPPO	21,4 %	21,4 %	21,4 %	21,4 %	23,58%	23,58%	23,58%	23,58%
DPH	21,4 %	21,4 %	21,4 %	19,93%	20,83 %	20,83 %	20,83 %	20,83%

Pozn. 1: Celý výnos daně z příjmů fyzických osob, které mají na území obce bydliště + 40 % výnosu daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků odváděné plátcovou pokladnou na území dané obce.

Pozn. 2: ibid.

Pozn. 3: ibid.

Pozn. 4: Celý výnos záloh na daň z příjmů fyzických osob, které mají na území obce bydliště + 10 % výnosu daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků odváděné plátcovou pokladnou na území dané obce.

Pozn. 5: ibid.

Pozn. 6: ibid.

Pozn. 7: ibid.

Pozn. 8: ibid.

Pozn. 9: Plus ještě pro celý řádek platí, že z výnosu záloh na daň z příjmů fyzických osob, které mají na území obce bydliště, náleží obcím celých 30 %.

Pozn. 10: V tomto roce byla zavedena tzv. superhrubá mzda, která zvýšila reálné zdanění zaměstnanců.

Pozn. 11: Plus ještě pro celý řádek platí, že z výnosu záloh na daň z příjmů fyzických osob, které mají na území obce bydliště, náleží obcím celých 30 %.

Pozn. 12: Vyjma funkčních požitků odváděných zaměstnavatelem, kde platí hodnota 22,87 %.

Pozn. 13: ibid.

Pozn. 14: ibid.

12 Důvodová zpráva k zákonu č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní.

Pro rok 2017 byly poměry výnosů daní opět upraveny a u DPH na hodnotu 21,4 %. Údaje z tabulky 2 a 3 lze pak komparovat s údaji z tabulky 1. Růst podílu státních příjmů do 1 % ročně lze přikládat spíše růstu ekonomiky a tedy zvýšení inkasa jednotlivých daní. První skokové navýšení podílů státních příjmů je tak patrné mezi lety 2000 a 2001. Bylo způsobeno začleněním DPH mezi sdílené daně, kdy počínaje rokem 2001 plynul obcím výnos z DPH ve výši 20,59 %. Důvod dalšího, ne již tak výrazného zvýšení poměru státních příjmů vůči vlastním, které je spojeno s rokem 2003 z tabulek vyčíst nelze. Je způsobeno zrušením okresů, kdy byly na obce přeneseny jejich pravomoci, a stát začal obcím poskytovat na výkon těchto činností nové dotace. Dále je z tabulky patrný pokles poměru státní příjmů v roce 2005. Ten byl zapříčiněn změnami financování školství, kdy dříve se dotace na školství posílaly obcím a od roku 2005 jsou posílány na účty přímo školám.¹³

Mezi lety 2007 a 2008 je vidět pokles podílu státních příjmů, ačkoli došlo ke zvýšení daňových podílů obcím u všech sdílených daní. Tento jev zapříčinila nastupující finanční krize a dále též snížení daňových sazeb příjmových daní. Mírný nárůst podílu státních daní v roce 2010 byl pravděpodobně zapříčiněn růstem sazeb DPH. Ačkoli pak daňové sazby do roku 2012 neklesají, klesá stále podíl státních příjmů obcí vůči příjmům vlastním. Důvodem jsou dopady ekonomické krize. Doznívající ekonomická krize a snížení podílu obcí na DPH pak mělo za příčinu poměrně velký propad podílu státních příjmů v roce 2012. Obcím byl podíl na DPH snížen především z důvodu zvýšení sazeb DPH, ale zákonodárce očividně poměry neodhadl správně a nezohlednil doznávající krizi. Tím stát způsobil obcím rozpočtům nemalé problémy.¹⁴ Pravděpodobně i proto stát pro další rok podíl obcím na DPH opět navýšil. Společně s růstem daňových sazeb přinesl tento krok viditelné zvýšení poměru státních příjmů vůči vlastním. Díky růstu ekonomiky se poměr státních příjmů vůči vlastním v dalších letech navyšoval. Důvodem poklesu státních příjmů vůči vlastním v roce 2016 je potom snížení objemu dotací, které byly poskytovány z evropských fondů.¹⁵ Ačkoli v roce 2017 došlo k dalšímu snížení

13 Státní závěrečný účet 2005. Ministerstvo financí [online]. [cit. 25. dubna 2018]. Dostupné z WWW: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Statni-zaverecny-ucet_2005_F-Hospodareni-rozpocet-uzemnich-samospravnych-celku-za-rok-2005.pdf

14 Závěrečný účet hospodaření územní samosprávy za rok 2012. Deník veřejné správy [online]. [cit. 25. dubna 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=66082101>

15 Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2. května 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocet/2016/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2016-31478>

evropských dotací, celkový poměr státních příjmů vůči vlastním se zvýšil a to díky zvýšení podílu na DPH.¹⁶

Vývoj zadluženosti obcí od roku 1990 po současnost

Se vznikem Československé federativní republiky¹⁷ se na územní úrovni znova začala pomalu obnovovat samospráva. Tento trend pokračoval i v nově vzniklé České republice.¹⁸ Mezi nejdůležitějšími ustanoveními lze jmenovat čl. 101 Ústavy České republiky, který zakotvil právo obcí na vlastní majetek a hospodaření podle vlastního rozpočtu.¹⁹ Na obce byly však od počátku kladeny poměrně vysoké nároky. Ačkoli tedy na začátku 90. let zadluženy nebyly, situace se pomalu měnila. Provažníková uvádí, že největší část výdajů tvořily výdaje kapitálové. Navíc se jednalo o výdaje, které v budoucnu nepřinesly obcím konkrétní příjem, tedy již zrealizované projekty nepřispěly v budoucnu na úhradu dluhů, které kvůli nim vznikly. Proto v průběhu 90. let zadluženost obcí rychle rostla.²⁰ Průběh růstu zadlužení popisuje tabulka níže. Uvádí míru celkového zadlužení všech obcí v ČR v mld. Kč a to od roku 1993 do roku 2016.²¹ Podle údajů zveřejněných Ministerstvem financí za rok 2017 činila výše celkového zadlužení obcí 69 mld Kč.

Tabulka 4

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Zadlužení	3,4	14,3	20,3	28,3	34,4	39	40	41
Rok	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008

16 Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 29. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocety/statni-zaverecny-ucet-uzemnich-rozpocetu/2017/statni-zaverecny-ucet-uzemnich-rozpocetu-33096>

17 Dne 29.3.1990, ústavním zákonem č. 81/1990 Sb., o změně názvu Československé socialistické republiky.

18 Česká republika vznikla 1.1.1993.

19 Čl. 101 odst. 3 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

20 PROVAŽNÍKOVÁ, R., SEDLÁČKOVÁ, O. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2009, s. 196.

21 Zdroj dat obsažených v tabulce: Deník veřejné správy [online]. [cit. 25. dubna 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6432000> a Ministerstvo financí [online]. [cit. 25. dubna 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocety/zadluzenost-uzemnich-rozpocetu/2016/zadluzenost-uzemni-rozpocetu-v-roce-201-30092>

Zadlužení	48,3	55,8	70,4	74,8	79	80,9	79,2	80,1
Rok	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Zadlužení	80,6	83,3	82,4	90	92,2	88,9	86,9	71,9

Z uvedených údajů připadá vždy zhruba 50% zadlužení na 4 největší česká města – Prahu, Brno, Plzeň a Ostravu. Současně je třeba říci, že zadlužení se týká jen asi 50% českých obcí, což je něco kolem 3100 obcí. Ostatní obce hospodaří bez dluhů. Současně Ministerstvo financí uvádí, že podíl obcí s dluhem se zvyšuje s rostoucím počtem obyvatel.

Na tabulce je vidět, že se obcím v posledních několika letech daří jejich dluhy umořovat a zadlužení snižovat. Je to v souladu s trendem posledních let, kdy po světové finanční krizi jednotlivé státy dbají na snižování zadluženosti a nutí je k tomu i Evropská unie.

Další obrovské riziko v rámci zadluženosti se skrývá právě ve využívání fondů z EU. Tyto dotace jsou často několikanásobně vyšší, než celková výše příjmů dané obce. V případě, že se pak obec dopustí porušení rozpočtové kázně²² v souvislosti s těmito fondy, musí dotaci vracet, což ji může uvrhnout do obrovských dluhových problémů. To by však bylo tématem na samostatnou práci.

Dluhy se českým obcím daří umořovat především díky kladnému saldu jejich rozpočtů, kterého v posledních letech dosahovaly. Např. v roce 2017 obce hospodařily s přebytkem ve výši 22,1 mld. Kč, v předchozím roce dokonce s přebytkem 40,5 mld. Kč.²³ K tomu výraznou měrou přispívají sdílené daně, jejichž výnosy i podíly obcí na těchto daních za poslední dobu vzrostly a tvoří, jak již jsem uváděla, kolem 50 % celkových obecních příjmů. Otázkou však je, co by s obecním zadlužením udělala další finanční krize. S ohledem na výše uváděná fakta jsem přesvědčena o tom, že jakmile přijde další propad ekonomiky, obce se začnou opět zadlužovat. Je to jen otázkou času. Ve chvíli, kdy je 50 % příjmů určité jednotky značně variabilní a tato jednotka navíc nemůže flexibilně reagovat doplněním výpadku příjmů z jiných zdrojů, je zcela

22 Více viz KOZIEL, M. Breach of Budgetary Discipline as a Direct Consequence of the Breach of Conditions in the Management of the EU Funds. In: KOVÁŘOVÁ, E., MELECKÝ, L. and STANÍČKOVÁ, M. (eds.). *Proceedings of the 3rd International Conference on European Integration 2016*. Ostrava: VŠB-Technical University of Ostrava, 2016, pp. xxx-xxx..

23 Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 29. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocety/statni-zaverecny-ucet-uzemnich-rozpocetu/2017/statni-zaverecny-ucet-uzemnich-rozpocetu-33096>

logicky nucena se zadlužit. Jiné východisko dle mého názoru obce nemají. A to není dobrá vyhlídka do budoucna, když ekonomové předpovídají příchod další finanční krize.

Závěr

Navyšování podílů obcí na daňových výnosech je v ČR trendem posledních několika let. Stát takto příjmy obcím navyšuje na základě jejich požadavků, za účelem zlepšení finanční situace. Dle mého názoru se ale nejedná o nejlepší krok.

Rizikovitost tohoto typu příjmů se projevila již několikrát, když vlivem poklesu ekonomiky nebo snížením daňových sazeb došlo k nižšímu daňovému inkasu. Logicky pak klesly i objemy prostředků, které stát vyplácí obcím jako podíly na výnosech daní. Naposledy ČR zasáhla ekonomická krize nejvýrazněji v letech 2009–2011. Její následky však nebyly nijak katastrofické, což neznamená, že se v následujících letech nemůže stát něco horšího. Aktuálně byl v letošním roce na úrovni obcí řešen jiný problém, spojený s podíly na daňových výnosech, a to v souvislosti s chystanou novelou Ministerstva financí, která měla snížit celkové zdanění určitého typu daňových subjektů,²⁴ tedy zaměstnanců a od 1. 1. 2019 zrušit tzv. superhrubou mzdu.²⁵ Protože daň z příjmů, které se tato novela měla dotknout, je významným příjmem obecních rozpočtů, ohradil se proti novele okamžitě Svaz měst a obcí České republiky. V případě schválení by tato změna zákona připravila obecní rozpočty odhadem o 5,3 mld. Kč. Nakonec však nebyla předložena, takže obecní příjmy ohroženy nejsou... alespoň prozatím.

Jak už jsem uváděla, obce na podobné výpadky nejsou schopny flexibilně reagovat. Mohou ovlivnit asi 20 % svých příjmů a možnosti zvyšování výnosů v rámci těchto 20 % jsou značně omezené.

Mimo to je na obce vyvíjen tlak díky pravidlům z implementované směrnice 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států. Do

24 Více k pojmu: PAPOUŠKOVÁ, Z. Vybrané aspekty pojmu daňový subjekt. In: PAPOUŠKOVÁ, Z., KOHAJDA, M. et al. *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. Olomouc: Iuridicum olomucense, o. p. s., 2013, s. 197–209. nebo PAPOUŠKOVÁ, Z. Daňové subjekty ve světle nové právní úpravy. In: PAPOUŠKOVÁ, Z. et al. *Vybrané instituty správy daní po změně právní úpravy v ČR a na Slovensku*. Olomouc. Univerzita Palackého v Olomouci, 2012, s. 7–15.

25 Obce přijdou o 5,3 miliard vlivem daňových úlev státu. Svaz měst a obcí České republiky[online]. [cit. 25. dubna 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.smoc.cz/cz/tiskovy-servis/tiskove-zpravy/obce-prijdou-o-5-3-miliard-vlivem-danovych-ulev-statu.aspx?referrerID=94>

Českého právního řádu byla zapracována jako zákon o rozpočtové odpovědnosti²⁶ a jako související zákon, který novelizoval²⁷ na dvě desítky právních předpisů. Tyto nové povinnosti, kde zákon obci ukládá míru nejvyššího možného zadlužení, s sebou nesou i nové postihy. Obec má v § 17 stanovenou povinnost, aby výše jejího dluhu nepřekročila k rozvahovému dni 60 % průměru jejích příjmů za poslední 4 rozpočtové roky. Překročí-li ji, je obec povinna dluh v následujícím kalendářním roce snížit nejméně o 5 % a pokud tak neučiní, stát rozhodne o pozastavení převodu podílu na výnosu sdílených daní.²⁸

Proti tomuto ustanovení se, dle očekávání, ohradil Svaz obcí a krajů. Namítal přitom porušení ústavního práva obce na hospodaření s vlastním majetkem a vlastním rozpočtem, které je projevem práva na samosprávu každé obce. Výtky však nebyly vyslyšeny a ustanovení zákona je platné. Obec se tak může dostat do závažných problémů, které nebude sto umět vyřešit, protože zákon jí nedává dostatečné možnosti jak získat příjmy nezávisle na státu.

Je tedy více, než zřejmé, že by měl zákonodárce do budoucna uvažovat o rozšíření kompetencí obcí u jednotlivých typů příjmů. Nabízí se možnost zavedení nových místních poplatků, např. poplatku z reklamy, nebo umožnit obcím stanovení přírážek k daním tak, jako je to v některých severských státech²⁹.

S ohledem na výše řečené si proto dovoluji konstatovat, že cíle práce bylo dosaženo a hypotéza: „Zdroje obecních příjmů jsou velmi důležitým aspektem, který může mít zásadní vliv na výsledek hospodaření obce“ byla potvrzena.

Použité prameny

Česká národní banka [online]. [cit. 25. dubna 2018]. Dostupné z: http://www.historie.cnb.cz/cs/menova_politika/prurezova_temata_menova_politika/1_ekonomicky_vyvoj_na_uzemi_ceske_republiky.html

Deník veřejné správy [online]. [cit. 25. dubna 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6432000>

Důvodová zpráva k zákonu č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní

26 Zákon č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti, ve znění pozdějších předpisů

27 Zákon č. 24/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím právní úpravy rozpočtové odpovědnosti, ve znění pozdějších předpisů.

28 Více o nových pravidlech rozpočtové odpovědnosti zde: KOZIEL, M. New Rules of Budgetary Responsibility and Their Impact on Public Finances. In: PAŘÍZKOVÁ, I. TOMÁŠKOVÁ, E. (eds.). *Interaction of law and economics 2017: conference proceedings*. Brno: Masaryk university, 2017. 223 p. Publications of Masaryk University, theoretical series, edition Scientia, File No. 604.

29 SWIANIEWICZ, P. *Finanse lokalne, teoria i praktyka*. Warszawa: Municipium, 2004, s. 47.

- GALLISTL, Vladan. Zárodky krizí vznikají v nejlepší době. ČNB [online]. [cit. 24. dubna 2018]. Dostupné z WWW: http://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/clanky_rozhovory/media_2018/cl_18_180424_mora_e15.html
- KOZIEL, M. Breach of Budgetary Discipline as a Direct Consequence of the Breach of Conditions in the Management of the EU Funds. In: KOVÁŘOVÁ, E., MELECKÝ, L. and STANÍČKOVÁ, M. (eds.). *Proceedings of the 3rd International Conference on European Integration 2016*. Ostrava: VŠB-Technical University of Ostrava, 2016, pp. xxx–xxx.
- KOZIEL, M. New Rules of Budgetary Responsibility and Their Impact on Public Finances. In: PAŘÍZKOVÁ, I. TOMÁŠKOVÁ, E. (eds.). *Interaction of law and economics 2017: conference proceedings*. Brno: Masaryk university, 2017. 223 p. Publications of Masaryk University, theoretical series, edition Scientia, File No. 604.
- Ministerstvo financí [online]. [cit. 25. dubna 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocety/zadluzenost-uzemnich-rozpocetu/2016/zadluzenost-uzemnich-rozpocetu-v-roce-201-30092>
- Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 29. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/uzemni-rozpocety/statni-zaverecny-ucet-uzemnich-rozpocetu/2017/statni-zaverecny-ucet-uzemnich-rozpocetu-33096>
- Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2. května 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2016/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2016-31478>
- Obce přijdou o 5,3 miliard vlivem daňových úlev státu. Svaz měst a obcí České republiky [online]. [cit. 25. dubna 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.smocr.cz/cz/tiskovy-servis/tiskove-zpravy/obce-prijdou-o-5-3-miliard-vlivem-daňových-ulev-statuu.aspx?referrerID=94>
- PAPOUŠKOVÁ, Z. Daňové subjekty ve světle nové právní úpravy. In: PAPOUŠKOVÁ, Z. et al. *Vybrané instituty správy daní po změně právní úpravy v ČR a na Slovensku*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2012, s. 7–15.
- PAPOUŠKOVÁ, Z. Vybrané aspekty pojmu daňový subjekt. In: PAPOUŠKOVÁ, Z., KOHAJDA, M. et al. *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. Olomouc: Iuridicum olomucense, o. p. s., 2013, s. 197–209.
- PROVAZNÍKOVÁ, R., SEDLÁČKOVÁ O. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2009
- ŘEZNÍČKOVÁ, K. *Výlučné daňové příjmy obcí*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2016. 230 s.
- Státní závěrečný účet 2005. Ministerstvo financí [online]. [cit. 25. dubna 2018]. Dostupné z WWW: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Statni-zaverecny-ucet_2005_F-Hospodareni-rozpocetu-uzemnich-samospravných-celku-za-rok-2005.pdf
- SWIANIEWICZ, P. *Finanse lokalne, teoria i praktyka*. Warszawa: Municipium, 2004.
- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Ústavní zákon č. 81/1990 Sb., o změně názvu Československé socialistické republiky, ve znění pozdějších předpisů.

- Zákon č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 24/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím právní úpravy rozpočtové odpovědnosti, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky), ve znění pozdějších předpisů.
- Závěrečný účet hospodaření územní samosprávy za rok 2012. Deník veřejné správy [online]. [cit. 25. dubna 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=66082101>

PRÁVO OBCÍ REGULOVAT HAZARD NA SVÉM ÚZEMÍ Z POHLEDU NEJEN FINANČNÍHO PRÁVA

Right of Municipalities to Regulate Hazard Games in their Territories from Financial Law Perspective

DOC. JUDR. MICHAEL KOHAJDA, PH.D.

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstrakt: *V tomto textu autor vymezuje základní aspekty pravomoci obcí regulovat na svém území provozování hazardních her v současné době. Autor se ohlíží do minulosti a krátce přibližuje vývoj ústavněprávního pohledu na tuto problematiku, připojuje i poznámky z konkrétních rozhodnutí českého ústavního soudu. Dále pak analyzuje základní přístupy, které obce v České republice v současné době používají, tedy (i) tzv. nulovou toleranci a (ii) omezení konkrétních adres. Následně se zabývá posledním vývojem soudního přezkumu obecně závazných vyhlášek obcí, které omezují hazardní hry, z pohledu judikatury správních soudů. Na konci pak vyvozuje z těchto analýz své závěry, hodnotí reálné možnosti výkonu práva obcí regulovat hazard a aktuální soudní přístup k této problematice.*

Abstract: *In the paper fundamental aspects of municipalities' powers to regulate hazard games in their territories are enumerated. The author looks back to discover the evolution of judicial decision-making practise of the Czech constitutional court, he highlights several concrete relevant decisions of the Constitutional Court of the Czech Republic. Furthermore, the author analyses basic approaches of municipalities how to regulate the hazard games, municipalities choose between to ways of regulation: (i) so called zero toleration and (ii) limitation of allowed addresses. Later, the author deals with recent practise of administrative courts regarding to generally binding ordinances of municipalities regulating the hazard games. At the end of the paper the author deduces his conclusions from these analyses, he evaluates real possibilities of municipalities to regulate hazard games in their territories and actual approach of courts to this issue.*

Klíčová slova: hazard, obce, právo na samosprávu

Keywords: hazard games, municipality, right of self-governance

Úvod

Problematika hazardních her je z hlediska veřejné regulace velmi diskutabilní oblastí společenského života¹, a to stejně jako samo provozování ha-

1 K externalitám provozování hazardních her a ke vztahu herního práva a finančního práva srovnej: VYBÍRAL, R. *Význam herního práva*, s. 315–320. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018.

zardních her. Právo obvykle neposkytuje ochranu právním vztahům vycházejícím z hazardních her, pokud nejsou hazardními hrami veřejnou autoritou dovolenými. Dokonce v některých zemích a obdobích bylo hraní hazardních her zcela zakázáno. Pakliže je provozování hazardních her veřejnou mocí dovoleno, je na něj kladeno mnoho restriktivních omezení. V České republice od počátků její samostatné existence vzbuzovalo provozování hazardních her negativní reakce zejména na místní úrovni, ve městech a obcích, kde se nacházel relativně velký počet malých provozoven s několika výherními hracími přístroji. A to v provozovnách zcela odlišných od kasin, a to nejen svým zaměřením z hlediska provozovaných hazardních her, ale zejména vzhledem k zákazníkům, kteří často byli zdrojem problémů z hlediska veřejného pořádku a sociálního soužití v místě takové herny.²

Tento příspěvek si klade za cíl krátce vymezit východiska pro normotvorbu regulující provozování hazardních her na místní úrovni, popsat aktuální problémy této normotvorby a její aplikace a přinést i názory na procesní postup při aplikaci obecně závazné vyhlášky zakazující provozování herních přístrojů, a to taktéž i z pohledu finančního práva a herního práva jako jeho součásti.

Vztah finančního a herního práva je užší, než by na první pohled mohlo být považováno. Jakkoliv je sázka tradičním soukromoprávním institutem, v moderních dobách je velmi přísně regulována veřejným právem. V České republice je v praxi pak tato regulace dána do rukou ministerstva financí, státního subjektu finanční správy³, čímž se tato oblast právní regulace stává předmětem zkoumání finanční vědy. Užší vztah finančního práva k provozování hazardních her je možné nalézt v právu daňovém, tradičním podoboru finančního práva, a to zcela výslovně po zavedení daně z hazardních her. Jakkoliv je možno primárně o dani z hazardních her pojednat jako o problematice celostátního významu, nikoliv municipálního, a to jak z pohledu daňověprávní teorie⁴, tak i z pohledu analýzy konkrétních konstrukčních prvků této daně a vztahu k mezinárodnímu zdanění⁵, nelze opomíjet vý-

2 Tento text vznikl za finanční podpory programu Krátkodobé zahraniční studijní pobyty akademiků, a to v rámci projektu autora řešeného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Palackého v Olomouci.

3 K pojmu státní subjekt finanční správy srovnej: BOHÁČ, R. Subjekty finanční správy, s. 52. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018.

4 K povaze daně z hazardních her srovnej: KOHAJDA, M. Daň z hazardních her – právní charakteristika. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2015, roč. 23, Supplementum, s. 32–35.

5 K problematice konstrukce daně z hazardních her a vztahu k zamezení dvojího zdaně-

znam daňových výnosů pro municipality, neboť obce získávají podíl z tohoto daňového výnosu.

Právo obcí na samosprávu

Pravomoc zastupitelstev, nejvyšších orgánů jednotlivých obcí, je založena ustanovení čl. 104 odst. 3 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) „(3) Zastupitelstva mohou v mezích své působnosti vydávat obecně závazné vyhlášky.“ Negativem této formulace však je, že v žádném jiném ustanovení Ústavy není vymezeno, co je působností zastupitelstva obce, neboť čl. 104 odst. 1 Ústavy určuje, že „(1) Působnost zastupitelstev může být stanovena jen zákonem.“ Ústava tak neposkytuje ochranu samostatné působnosti obcí. Obecné vymezení působnosti obcí je obsaženo v ustanovení § 10 zákona o obcích (zákon č. 128/2000 Sb.), ve kterém jsou vymezeny tři oblasti samostatné působnosti, ve které obce mohou vydávat svou vlastní regulaci: „(i) k zabezpečení místních záležitostí veřejného pořádku; zejména může obec stanovit, které činnosti, jež by mohly narušit veřejný pořádek v obci nebo být v rozporu s dobrými mravy, ochranou bezpečnosti, zdraví a majetku, lze vykonávat pouze na místech a v čase obecně závaznou vyhláškou určených, nebo stanovit, že na některých veřejných prostranstvích v obci jsou takové činnosti zakázány; (ii) pro pořádání, průběh a ukončení veřejnosti přístupných sportovních a kulturních podniků, včetně tanečních zábav a diskoték, stanovením závazných podmínek v rozsahu nezbytném k zajištění veřejného pořádku; (iii) k zajištění udržování čistoty ulic a jiných veřejných prostranství, k ochraně životního prostředí, zeleně v zástavbě a ostatní veřejné zeleně a k užívání zařízení obce sloužících potřebám veřejnosti“. V dalších oblastech mohou obce přijmout regulaci jen v případě, stanoví-li tak výslovně konkrétní zákon. Absence alespoň obecného vymezení působnosti, ve které mohou obce vydávat obecně závazné vyhlášky, přímo v Ústavě je nedostatkem, který pak vyvolává spory, které následně musí řešit Ústavní soud ČR. Spory ohledně regulace provozování hazardních her toho mohou být příkladem.

Právě rozsah věcné působnosti, ve které může obec vydávat vlastní právní regulaci, byla předmětem mnoha rozhodnutí Ústavního soudu ČR. Z počátku, po vzniku samostatné České republiky, její Ústavy i Ústavního soudu ČR, byl přístup Ústavního soudu ČR poměrně restriktivní. Zásadním v této oblasti byl nálezh Pl.ÚS 5/93⁶, kdy Ústavní soud ČR požadoval existenci výslov-

ní srovnání: SEJKORA, T. Daň z hazardních her a smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2018, roč. 26, číslo 1, s. 4–9.

6 Nález Ústavního soudu ČR ze dne 19.1.1994, Pl. ÚS 5/93.

ného zákonného zmocnění, aby obecně závazná vyhláška mohla stanovovat konkrétní povinnosti. Ústavní soud ČR sice připouštěl, že obecně závazná vyhláška je originární právní normou, ale současně vyžadoval konkrétní zákonné zmocnění, které je typické pro normy sekundární (nikoliv primární, což obvykle bývá považováno za synonymu pojmu originární). Tento restriktivní přístup Ústavního soudu ČR se začal měnit až po více jak deseti letech jeho existence, a zřejmě i v souvislosti s personální obměnou soudu.

Ve svém nálezu Pl.ÚS 63/04⁷ Ústavní soud ČR přinesl systém čtyřstupňového testu, kterým začal prověřovat ústavní konformitu obecně závazných vyhlášek obcí. Tento test abstraktní kontroly právních norem vydaných samosprávou, kdy Ústavní soud ČR zkoumá, zda tyto normy nejsou v rozporu s ústavním pořádkem nebo zákonem, se skládá ze čtyř postupně pokládaných otázek: (i) zda měla obec pravomoc vydat napadené ustanovení obecně závazné vyhlášky, (ii) zda se obec při vydávání napadeného ustanovení obecně závazné vyhlášky nepohybovala mimo zákonem vymezenou věcnou působnost (zda nejednala *ultra vires*), (iii) zda obec při jejím vydání nezneužila zákonem svěřenou pravomoc a působnost a (iv) zda obec přijetím napadeného ustanovení nejednala zjevně nerozumně. Tímto testem Ústavní soud ČR následně prověřil také obecně závaznou vyhlášku v případě, který se stal předmětem rozhodnutí Pl.ÚS 45/06⁸, v němž byl zásadně změně původně restriktivní přístup k požadavku výslovného zmocnění k vydání obecně závazné vyhlášky na benevolentnější přístup, kdy vyhláška musí respektovat obecně vymezenou věcnou působnost obce.

Ohlédnutí za posouzením regulace loterií Ústavním soudem ČR

V oblasti právní regulace hazardu obecně závaznými vyhláškami obcí byly zásadními nálezy Ústavního soudu ČR Pl. ÚS 29/10, ve kterém byla přezkoumávána vyhláška města Chrastava, a nálezy Ústavního soudu ČR Pl. ÚS 56/10⁹, ve kterém byla přezkoumávána vyhláška města Františkovy Lázně.

Město Chrastava vydalo svou obecně závaznou vyhlášku s odkazem na výslovné zákonné zmocnění zákona 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „loterijní zákon“, aktuálně již neplatný), o stanovení míst, na kterých mohou být provozovány interaktivní videoloterijní terminály, a to s účelem zajistit veřejný pořádek. Je nutno přiblížit, že v té době panoval názor, že je rozdíl mezi tzv. výherním hracím přístrojem (hra probíhá

7 Nález Ústavního soudu ČR ze dne 22.3.2005, Pl.ÚS 63/04.

8 Nález Ústavního soudu ČR ze dne 11.12.2007, Pl.ÚS 45/06.

9 Nález Ústavního soudu ČR ze dne 7.9.2011, Pl.ÚS 56/10.

v přístroji) a tzv. videoloterijním terminálem (hra probíhá v centrálním počítači, přístroj je jen přístupovým bodem ke hře), toto rozlišení se opíralo o restriktivní výklad tehdejšího pozitivního práva. Dosavadní výklad ústředních státních orgánů však byl, že mezi těmito druhy hazardních přístrojů panuje odlišnost a že obce jsou na základě výslovného zmocnění loterijního zákona oprávněny regulovat jen výherní hrací přístroje. A právě město Chrastava ve své vyhlášce stanovilo, že interaktivní videoloterijní systémy spadají mezi výherní hrací přístroje, a proto se na ně vztahuje jiná obecně závazná vyhláška města Chrastava, která provozování hazardních her na těchto přístrojích ve městě reguluje, což do té doby žádné město nebo obec neučinila.

Ústavní soud ČR přisvědčil sice názoru, že z hlediska platného pozitivního práva je rozdíl mezi výherním hracím přístrojem a videoloterijním terminálem, ale neshledal, že by možnost místních samospráv regulovat takovato herní zařízení byla omezena jen na výherní hrací přístroje. Naopak uzavřel, že výslovné zákonné zmocnění obsažené v loterijním zákoně lze vztáhnout na místní regulaci všech typů těchto herních zařízení.

Vyhláška města Františkovy Lázně byla vydána „*k zabezpečení místních záležitostí veřejného pořádku v oblasti omezení hazardu*“. Toto město se při vydávání své vyhlášky odkázalo na výše uvedené obecné vymezení samostatné působnosti obsažené v ustanovení § 10 zákona o obcích, kdy svou regulaci hazardu činilo s cílem zabezpečení místní záležitosti veřejného pořádku, nikoliv na výše uvedené zákonné zmocnění obsažené v loterijním zákoně. Město tak využilo obecnější formulaci s cílem rozšířit své možnosti regulace hazardních her.

Město Františkovy Lázně ve své vyhlášce nejprve označilo provozování hazardu pomocí technického výherního zařízení za činnost potenciálně narušující veřejný pořádek, následně pak určilo jedinou konkrétní adresu, tj. jedinou budovu ve městě, kde může být toto hazardní podnikání provozováno. Tento přístup, kterým vyvrcholila snaha obcí regulovat hazardní automaty na svém území, byl jedním z prvních, který se dostal v podobě obecně závazné vyhlášky obce k abstraktní kontrole právních norem Ústavním soudem ČR. Ústavní soud ČR shledal, že regulace technických výherních zařízení je ve věcné působnosti obecní samosprávy.

Ústavní soud se dále zabýval specifikem této místní regulace, a to povolením provozovat výherní zařízení jen na jediné adrese ve městě (na této adrese se nacházelo kasino), tedy omezení na jediného provozovatele takovéto podnikatelské aktivity. Podle názoru Ústavního soudu ČR se v takovémto případě spíše než o obecnou právní regulaci jedná o regulaci individuální, která je typická nikoliv pro právní normy, ale pro rozhodnutí. Regulace právní nor-

mou by měla respektovat „požadavek obecnosti regulace interpretovat tak, že se vymezení míst musí opírat o racionální důvody, neutrální a nediskriminační ve vztahu ke konkrétním osobám, na něž regulace při aplikaci dopadá“¹⁰. V tomto konkrétním případě proto musely existovat pro takovéto zúžení provozování hazardní hry na jediném místě racionální důvody. Ústavní soud ČR shledal, že v tomto případě je oprávněným důvodem charakter Františkových Lázní jako lázeňského města a existence kasina na předmětné adrese, kdy cílem byla koncentrace hazardu do existujícího kasina. Ústavní soud ČR tak na závěr potvrdil, že předmětná vyhláška omezující provozování hazardu na výherních přístrojích do jediného místa ve městě je ústavně konformní.

Praxe Ústavního soudu ČR založena na začátku na těchto dvou nálezech otevřela obcím cestu, jak na svém území v zájmu zachování veřejného pořádku na místní úrovni regulovat provozování hazardních her na herních zařízeních různého typu. S oporou v nálezu týkajícího se města Františkovy Lázně pak obce k regulaci začaly přistupovat nejen cestou úplného zákazu provozování hazardních her tímto způsobem, ale také cestou vymezení tzv. povolených adres, tedy určení míst v obci, na kterých je povoleno takto hazardní hry provozovat (a na ostatních místech tak provozování zakázat). Tento vývoj pak v reakci na rozhodovací praxi Ústavního soudu ČR podpořil i zákonodárce, když zákonem 300/2011 Sb., kterým změnil loterijní zákon, umožnil obcím regulovat, a to i úplným zákazem, provozování všech herních zařízení. Následující spory však panovaly a panují ohledně otázky, jakým způsobem a z jakých důvodů mohou být tyto tzv. povolené adresy určovány.

Základní přístupy obcí při regulaci hazardu

Postupem doby jednotlivé obce, podpořeny úspěchem měst Chrástava a Františkovy Lázně, začaly mnohem více regulovat provozování hazardních her v místních hernách, což často byly jen oddělené části běžných restauračních zařízení. Je nutno uvést, že pro provozování jednotlivých herních zařízení jejich provozovatel potřeboval povolení, které vydávalo ministerstvo financí jako státní subjekt finanční správy, tato povolení v některých (relativně však četných) případech byla vydána až na deset let. Obce a města se tak musela vypořádat se situací, kdy v konkrétním místě provozuje jako svou podnikatelskou činnost podnikatel herní zařízení na základě řádně vydaných dlouhodobých povolení, jejichž změna nebo odnětí sice podle relevantního zákona byla možná, ale rozhodovalo o něm opět ministerstvo financí. Důvodem pro změnu nebo odnětí povolení mohl být právě rozpor s konkrétní

10 Tamtéž, bod 40.

obecně závaznou vyhláškou, která na konkrétním místě zakázala provozovat herní zařízení. Obec tak musely, pokud chtěly na svém území provozování herních zařízení omezit nebo úplně zakázat, vydat příslušnou obecně závaznou vyhlášku. A začaly tak činit právě poté, co Ústavní soud ČR vydal výše popsané nálezy.

Obce volily jednu ze dvou variant, buď zakázat provozování hazardních her na herních přístrojích na celém svém území, nebo jen na vybraných adresách. V obou případech však svým zákazem fakticky zasahovaly do aktuálně platných povolení k provozování herních přístrojů. První způsob je z hlediska právní regulace nepoměrně příznivější, když nelze hovořit o diskriminaci některých provozovatelů, není nutno zvažovat a zdůvodňovat výběr konkrétních destinací. Nevýhoda absolutního zákazu provozování herních zařízení na území obce je spojena zejména s jeho důsledkem v oblasti rozpočtové, neboť z provozování herních přístrojů má obec, v jejímž katastru jsou přístroje provozovány, nemalé rozpočtové příjmy. Další nevýhodou je pak možnost vzniku černého provozování herních přístrojů, tedy zachování negativního vlivu této činnosti bez příslušných rozpočtových příjmů, nebo možnost, že zákaz provozování herních zařízení využije nějaká sousední obec, která tento hazard umožní, ale negativní externality (sociální problémy) zůstanou na území původní obce. Zákaz provozování herních přístrojů jen na určitých místech obce (provedený určením tzv. povolených adres) zachovává rozpočtové příjmy a nevybízí k černému provozování herních přístrojů, je však problematický z hlediska řádného odůvodnění výběru povolených míst a z hlediska zasahování do volné soutěže podnikatelů, když někteří z nich se mohou cítit parciálním zákazem ve srovnání se svými konkurenty negativně zasaženi.

Zákaz provozování hazardu na vybraných adresách

Jakkoliv obecně lze považovat místní zákaz provozování jiným orgánem řádně povolené činnosti za nežádoucí a obecně lze namítat argument oprávněného očekávání v provozování povolené činnosti, v oblasti hazardních her je nutno vzájemně vážit jednotlivé principy, když oproti tomuto oprávněnému očekávání jednotlivce lze postavit zájem společnosti na regulaci společensky negativního jednání. V oblasti hazardních her pak výslovnou úpravu možnosti zasáhnout do vydaného povolení obsahovalo ustanovení § 43 odst. 1 loterijního zákona („*Orgán, který loterii nebo jinou podobnou hru povolil, zruší povolení, jestliže nastanou nebo dodatečně vyjdou najevo okolnosti, pro které by nebylo možné loterii nebo jinou podobnou hru povolit, nebo se ukáže dodatečně, že údaje, na jejichž podkladě bylo povolení vydáno, jsou klamné.*“).

Vzhledem k existenci tohoto ustanovení nelze přijmou obranu provozovatele herního zařízení argumentem, že jednou vydané povolení jej má opravňovat k provozování herního zařízení po celou dobu platnosti povolení. Provozovatel si možnosti dopadu podstatné změny na své povolení (například právě vydání obecně závazné vyhlášky obce regulující provozování herních zařízení po vydání dotčeného povolení) měl být vědom.

Problematictější je však jen částečný zákaz provedený určením tzv. povolených adres (adres, na kterých je možno provozovat herní zařízení, na ostatních adresách v obci pak tyto hazardní hry nelze provozovat), a to právě z výše uvedeného důvodu možné diskriminace provozovatelů na „nepovolených“ adresách oproti provozovatelům na adresách povolených. Je nepochybné, že by výběr povolených adres měl být založena na racionálních a řádně odůvodněných argumentech. Je však otázkou, kdo má tuto odůvodněnost předmětných ustanovení konkrétní obecně závazné vyhlášky zkoumat.

Obecně závazná vyhláška je normativním aktem obecního zastupitelstva, jejím řádným schválením a publikací jsou splněny podmínky pro nabytí její obecné závaznosti. Od okamžiku řádné publikace přijaté obecně závazné vyhlášky se tak podle ní musejí řídit všechny osoby. V České republice je zaveden proces státního dozoru nad obecně závaznými vyhláškami obcí, kdy každá přijatá vyhláška je zaslána Ministerstvu vnitra ČR (notifikována), které tuto vyhlášku přezkoumá a pokud nabyde názoru, že vyhláška neodpovídá zákonným požadavkům, vyzve obec ke zjednání nápravy, může vyhlášku sistovat a následně může podat návrh Ústavnímu soudu ČR, aby konkrétní ustanovení obecně závazné vyhlášky nebo vyhlášku celou zrušil. Tímto způsobem tedy probíhá abstraktní přezkum normotvorby obcí. Tento proces však může trvat delší dobu a jeho průběh, pakliže není vyhláška sistována, není na překážku účinků vyhlášky na dotčené osoby.

Přijetí vyhlášky zakazující provozování herního přístroje (dříve řádně povoleného) na místě, kde je aktuálně provozován, by mělo mít účinek na provozovatele přístroje, jenž by spočíval v zastavení provozování tohoto přístroje. V praxi však nejprve vyvolá správní řízení vydavatele povolení (Ministerstva financí ČR), jehož výsledkem by mělo být zrušení povolení z důvodu změny okolností, tj. vydání obecně závazné vyhlášky. Vzhledem k dvojinstančnosti správního řízení může toto řízení trvat i jeden rok, po celou dobu je pak herní přístroj provozován. Podstatnou otázkou je, zda Ministerstvo financí ČR je v tomto řízení oprávněno posuzovat důvody vydání relevantní obecně závazné vyhlášky. Jak již bylo výše uvedeno, řádně přijatá obecně závazná vyhláška působí vůči všem, je tedy zavazující i pro Ministerstvo financí ČR, pokud není postupováno dle výše uvedeného postupu formou sistace účinnosti vyhlášky,

ke které však má pravomoc přistoupit jen Ministerstvo vnitra ČR. Požadavek, aby správní orgán (konkrétně Ministerstvo financí ČR) přezkoumával důvodnost, nediskriminačnost atp. přijetí originálního právní předpisu (v pojetí originality, nebo odvozenosti právní normy lze obecně závaznou vyhláškou srovnávat se zákonem) není akceptovatelný. Správní orgán by v případě jeho přijetí byl schopen zasahovat do moci zákonodárné (na místní, ale ve srovnatelném pojetí i na celostátní úrovni).

Nakonec i Ústavní soud ČR se ve svém výše uvedeném nálezu Pl.ÚS 56/10 této otázky dotknul, když podle něj: *„Správní soud je pak oprávněn posoudit všechny individuální okolnosti případu, tj. případně i to, zda obec zařazením té které nemovitosti do textu vyhlášky nejednala libovolně či diskriminačně.“* To, že by přezkum těchto okolností mělo vykonávat přímo Ministerstvo financí ČR při rozhodování o osobu povolení k provozování herního zařízení, vyvrací taktéž v tomto nálezu obsažené odůvodnění: *„jakmile Ministerstvo financí zjistí kolizi vydaných povolení s obsahem obecně závazných vyhlášek, je povinno ze zákona zahájit řízení o přezkumu těchto povolení a postupovat v intencích § 43 odst. 1 loterijního zákona. Toto ustanovení totiž předpokládá zrušení vydaných povolení nejen v případě, kdy vyjdou dodatečně najevo skutečnosti, pro které by nebylo možno loterii či jinou hru povolit, ale také tehdy, pokud tyto skutečnosti nastanou i po vydání povolení. Pokud tak Ministerstvo financí nepostupuje, je to naopak ono, kdo zasahuje do ústavního práva na územní samosprávu obcí.“* Zřejmou nevýhodou tohoto postupu, který je však v souladu s aktuální právní úpravou, je fakt, že v případě, že soud shledá, že obecně závazná vyhláška byla z hlediska vymezení zakázaných adres diskriminační, stane se tak obvykle až v okamžiku, kdy povolení, na jehož základě bylo herní zařízení provozováno, již pozbylo platnosti, a to právě na základě rozhodnutí Ministerstva financí ČR, pokud již nezaniklo například z důvodu uplynutí jeho platnosti (a tedy v provozování mělo být skončeno a herní přístroj by již neměl podnikateli vydělávat). Tento důsledek lze vyloučit jen opatřením soudu, který řeší žalobu proti rozhodnutí Ministerstva financí ČR, které vyloučí účinky takového rozhodnutí a tím zachová platnost rozhodnutí (což je však v praxi spíše teoretická možnost). Tato situace však může být důvodem pro požadavek provozovatele herního přístroje na náhradu škody, která mu byla způsobena rozhodnutím Ministerstva financí ČR o zrušení povolení. Přitom jak je nastíněno výše, Ministerstvo financí ČR nemělo jiný zákonný způsob, jak o věci rozhodnout. Nakonec i recentní judikatura Nejvyššího správního soudu ČR potvrdila, že soud může zrušit rozhodnutí Ministerstva financí ČR z důvodu nedostatečného vypořádání se s otázkou zákonnosti vydané a aplikované obecně závazné vyhlášky, nicméně nijak neurčila, nebo i jen nenazna-

čila, jaký by měl být konkrétní zákonný procesní postup Ministerstva financí ČR, aby tato řízení nemusel být rozhodována v neprospěch provozovatelů herních přístrojů při současném respektování existence obecně závazných vyhlášek obcí.¹¹

Závěr

Snaha obcí regulovat na svém území provozování hazardních her, které nejvíce postihují svými negativními dopady společenský život, tedy provozování herních přístrojů různého druhu, je racionální, pochopitelná a zcela jistě v souladu s obecným posláním obcí starat se o veřejný život a pořádek na svém území.

Aktuální četný dopad těchto snah, kdy obce přijímají obecně závazné vyhlášky zakazující buď zcela, nebo ve vybraných částech obce provozovat hazardní hry na herních přístrojích způsobuje četné spory, kdy se podnikatelé, kteří tyto herní přístroje provozují, brání negativnímu zásahu obecně závazné vyhlášky do svého podnikání. Zákaz provozování hazardních her na celém území obce je sice vcelku efektivní a z hlediska práva i méně problematický, nicméně vytváří předpoklady pro vznik černého provozování hazardních her a vylučuje možnost rozpočtových příjmů obce z herních přístrojů, které nejsou zanedbatelné. Zákaz provozování hazardu jen v částech obce však přináší více právních problémů, zejména je způsobilý vyvolat diskriminační podmínky provozování tohoto podnikání mezi jednotlivými podnikateli.

Případy, kdy se podnikatelé zasažení zákazem vyvolaným přijetím obecně závazné vyhlášky brání proti zrušení povolení k provozování herních přístrojů, jsou aktuálně předmětem soudního přezkumu ve správním soudnictví. Navrhovatelé argumentují zejména tím, že by měla být přezkoumána důvodnost vymezení určitých částí obce, kde nelze herní přístroje provozovat, v předmětných obecně závazných vyhláškách. Argumentují, že by takovéto posouzení mělo dělat již Ministerstvo financí ČR v řízení, ve kterém příslušné povolení ruší, nikoliv až správní soud. S tímto argumentem však nelze souhlasit, neboť toto ministerstvo nemá k takovému přezkumu pravomoc, nakonec ji nemá ani Ministerstvo vnitra ČR, které je ústředním orgánem dozorcím místní normotvorbu, i to může obecně závaznou vyhlášku jen předložit Ústavnímu soudu ČR k posouzení, nemůže ji rovnou zrušit. Takováto pravomoc Ministerstva financí ČR by zasahovala do práva obcí na samosprávu a byla by v rozporu s Ústavou zaručenou délbou moci.

11 Srovnej například rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 2.8.2018, 10 As 78/2018.

Použité prameny

- BOHÁČ, R. Subjekty finanční správa, s. 52. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018.
- KOHAJDA, M. Daň z hazardních her – právní charakteristika. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2015, roč. 23, Supplementum, s. 32–35.
- SEJKORA, T. Daň z hazardních her a smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2018, roč. 26, číslo 1, s. 4–9.
- VYBÍRAL, R. Význam herního práva, s. 318. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018.
- Nález Ústavního soudu ČR ze dne 7.9.2011, Pl.ÚS 56/10.
- Nález Ústavního soudu ČR ze dne 19.1.1994, Pl.ÚS 5/93.
- Nález Ústavního soudu ČR ze dne 22.3.2005, Pl.ÚS 63/04.
- Nález Ústavního soudu ČR ze dne 11.12.2007, Pl.ÚS 45/06.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 2.8.2018, 10 As 78/2018.

MOŽNOSTI OCHRANY PODNIKOV PRED ÚTOKMI NA INFORMAČNÉ SYSTÉMY¹

Possibilities of enterprise protection against attacks on information systems

JUDR. BARBORA LAMOŠOVÁ

Fakulta práva PEVŠ Ústavu verejného práva

Anotácia: *Hospodárenie podnikov (finančné, majetkové) sa v súčasnosti opiera o systém účtovníctva, ktorý má povahu finálnych alebo čiastkových výstupov počítačových programov, počítačových systémov. Moderné formy vedenia účtovných zostáv sa dokonca opierajú o virtuálne vedenú evidenciu a archiváciu v kybernetickom priestore. Aj napriek tomu, že tieto formy majú celý rad výhod a spájajú sa s vyššou mierou ochrany ako klasické formy, predsa sú vystavené určitým útokom. Nejde o klasické formy útokov, ale o moderné, sofistikované útoky voči informačným a komunikačným technológiám. Práve podstate týchto útokov a teda možnostiam ochrany voči nim sa venuje predkladaný príspevok.*

Annotation: *Business management (financial, property) is currently based on a system of accounting, which has the character of final or partial outputs of computer programs, computer systems. Modern forms of account management even rely on virtual bookkeeping and archiving in cyberspace. Even though these forms have a number of advantages and are associated with a higher degree of protection than traditional forms, they are still exposed to certain attacks. These are not the classic forms of attacks, but modern, sophisticated attacks on information and communication technologies. It is precisely the nature of these attacks and hence the possibilities of protection against them.*

Kľúčové slová: *Počítačové programy, informačné technológie, kyber-útoky.*

Keywords: *Computer programs, information technology, cyber-attacks.*

Úvod

Súvaha (bilancia) predstavuje jeden zo základných dokumentov podniku, v ktorom je zobrazený stav hospodárenia k určitému dátumu (spravidla ku koncu roka). Okrem tejto riadnej závierky je možné vyhotovovať aj závierky mimoriadne v priebehu účtovného obdobia.² V nej je vyjadrený stav majetku podniku, zdroje krytia tohto majetku, ako už bolo uvedené, k určitému dátumu. Dôležitým ekonomickým nástrojom je súčasne aj výkaz ziskov a strát, ktorý predstavuje obraz o výnosoch podniku a nákladoch, ktoré mal. Podľa

1 Táto štúdia bola podporovaná Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe zmluvy č. APVV-16-0521.

2 Zalai, K. *Finančno ekonomická analýza podniku*. 5. vydanie. Bratislava: Sprint, 2008, s. 40.

výsledku resp. rozdielu výnosov a nákladov sa určuje zisk alebo strata ako výsledok hospodárenia podniku. Z tohto výkazu sa získavajú údaje, z ktorých je nutné vychádzať pri tvorbe a výklade pomerových ukazovateľov.³ Výkaz cash flow vypovedá o používaní finančných prostriedkov. Je to vlastne prehľad príjmov podniku a jeho výdavkov. Podľa tohto výkazu je vlastne vidieť aj akýsi finančný vývoj podniku. Pomocou neho porovnávam aj likviditu podniku. Základom tohto výkazu je krátkodobý likvidný majetok – peňažné prostriedky a rôzne ekvivalenty peňazí.⁴ Poznámky k účtovnej závierke sú dôležité, lebo obsahujú informácie, ktoré napomáhajú vysvetliť a sú vlastne aj doplnkom údajov v súvahe a vo výkaze ziskov a strát.

Z tohto stručného náčrtu účtových dokumentov je možné vidieť, že ide skutočne o významné poklady a zdroje poznatkov o finančnom hospodárení a aj o finančnom stave resp. zdraví podniku. Jednak ide o údaje, z ktorých mnohé podliehajú zákonnej ochrane v podobe chránených tajomstiev, súčasne ide o veľmi citlivé údaje identifikujúce podnik, ktorých poznanie je významné aj na úrovni konkurenčného boja, s cieľom negatívne vplývať na možnosti, ktoré podnik má. V podnikateľskom prostredí sa stretávame s radom nevhodných, často až protiprávných aktivít. Mnohé z nich sú zamerané práva do oblasti finančného hospodárenia podniku s cieľom analýzy týchto stránok a poznávania slabín podnikov. Prirodzene, že sú to údaje, ktoré majú internú vnútropodnikovú povahu a oboznamujú sa s nimi len konkrétne oprávnené osoby a jednotlivé úrovne riadenia podniku, ktoré s nimi pracujú. Faktom ale je, že tieto údaje sú spracúvané elektronicky, prostredníctvom počítačových systémov, často s využívaním virtuálnych úložísk, v prostredí internetu. Mnohé účtové systémy sú prepojené s internetom a po sieti sú zdieľané. Aj keď sa javí že toto je jeden z najmodernejších a súčasne bezpečných systémov vedenia moderného účtovníctva, nie v každom prípade tomu musí tak byť. V predkladanom príspevku sa zameriavame na jednotlivé formy útokov na komunikačné a informačné systémy a možnosti ochrany proti nim.

Prenikanie do systémov, tzv. hacking

V tomto prípade je možné hovoriť o trestnej činnosti, ktorá smeruje proti informačným a komunikačným technológiám. Ide o formu priamej kybernetickej kriminality. Objektom je najmä záujem na ochrane softvéru, záujem na ochrane majetku. Subjektom tohto protiprávneho konania, ktoré má po-

3 Zalai, K. *Finančno ekonomická analýza podniku*. 5. vydanie. Bratislava: Sprint, 2008, s. 48.

4 Vochozka, M. *Metódy komplexního hodnocení podniku*. Praha: Grada, 2011, s. 18.

vahu trestného činu, je spravidla organizovaná skupina páchatelov, ale naša právna úprava nevyklučuje, aby to bol aj jednotlivец ako konkrétne trestne zodpovedná osoba.

Z hľadiska foriem obrany je nutné zohľadniť a dôsledne uplatňovať zásady ochrany v súvislosti s používaním informačných a komunikačných technológií. Na tieto musí dbať samotný podnik, podnikateľ, dostupnými možnosťami chrániť citlivé a existenčne dôležité systémy a údaje v podnik. Súčasne s týmto je to ale na povinnosť resp. odporúčanie na:

- a) Pravidelnú aktualizáciu OS,
- b) Používanie záložného hard discu na účely zabezpečenia dát,
- c) Využívanie šifrovania partícií hard discu.

Z hľadiska právnej kvalifikácie, možno povedať, že hacking je možné postihovať ako trestný čin neoprávneného prístupu do počítačového systému môžeme kvalifikovať podľa § 247 Trestného zákona (zákon č. 300/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov, ďalej len „Trestný zákon“ alebo „TZ“), pričom páchatel prístup do tohto systému nemusí ani využiť, stačí, že takýto prístup získa prelomením používaných ochrany. Už len takéto konanie, spočívajúce v prelomení existujúcej ochrany, je značným ohrozením pre konkrétne systémy a ich údaje a z toho dôvodu sa aj postihuje. Navyše, je to možnosť prieniku do tohto systému (na základe prelomenej ochrany) a subjekt teda kedykoľvek môže tento prístup využiť.

O ďalších ustanovenia Trestného zákona relevantných z hľadiska postihu tejto protiprávnej činnosti môžeme uvažovať v prípade, že by daný prístup využil resp. napáchal ďalšie škody.

Samotný mechanizmus realizácie tejto protiprávnej činnosti je typický tým, že po porušení autorských práv vlastne ide o druhú najvýznamnejšiu oblasť internetovej kriminality. Zjednodušene povedané, hacking znamená prienik do systémov inou než štandardnou cestou, teda získaním neoprávneného prístupu k takému systému, obídením alebo prelomením jeho bezpečnostnej ochrany.⁵ Už len uvedené konštatovanie, že je to konanie neoprávnené, zakladá protiprávnosť tohto konania, ktoré je súčasne tak závažné, že má povahu trestného činu. V kybernetickej praxi sa pritom rozlišujú viaceré typy hackerov:

a) Black Hat Hackeri

- tak ako je to typické aj pre ostatné skupiny, Black Hat Hackeri majú spravidla rozsiahle znalosti ohľadom možností prelomenia ochrany

5 Jansa, L. a kol. *Internetové právo*. Brno: Computer Press, 2006, s. 315.

počítačových sietí a obchádzania bezpečnostných protokolov. Sú to vysoko sofistikované spôsoby páchania trestnej činnosti, ktoré často idú nad rámec znalostí bežných odborníkov z oblasti informačných technológií. Sú často zodpovední za písanie malwaru, čo je jednou z metód používanej na získanie prístupu k týmto systémom⁶; ich primárna motivácia je zvyčajne dosiahnutie osobného alebo finančného zisku, ale môžu byť tiež zapojení do kybernetickej špionáže, protestov alebo sú možno iba závislí na vzrušení z kybernetickej trestnej činnosti, čo možno považovať za jednu z moderných psychických úchyliet.

- Black Hat hackeri sú z hľadiska spektra odbornosti skutočne rôzni: môžu sa pohybovať od amatérov, ktorí majú radosť zo šírenia malwaru, až po skúsených hackerov, ktorých cieľom je ukradnúť dáta, konkrétne finančné informácie o podnikoch a ich finančnom stave, vitalite, osobné údaje a prihlasovacie údaje, údaje o odberateľoch, dodávateľoch, o platobnej schopnosti a pod.,
- Táto skupina hackrov je zameraná resp. snaží sa dáta nie len ukradnúť, ale často aj modifikovať alebo zničiť a spôsobiť tak konkrétne škody. White Hat Hackeri sa rozhodli využívať svoje znalosti na dobré účely
- Ako tzv. etický hackeri sú najatí zamestnancami alebo dodávateľmi, ktorí pracujú pre firmy, ako bezpečnostní špecialisti. Zmyslom ich činnosti je snaha o identifikáciu a snaha nájsť bezpečnostné diery cez hacking.
- White Hat Hackeri používajú rovnaké metódy hackingu ako Black Hat Hackeri, s jedným rozdielom a to je ten, že takto robia priamo s povolením od vlastníka systému, čo robí tento proces úplne legálnym.

White Hat Hackeri

- vykonávajú testovania, testujú bezpečnostné systémy na mieste a posudzujú citlivosť zabezpečenia pre firmy; dokonca pre nich sú vytvorené osobitné školenia a kurzy, priamo aj konferencie a certifikácie pre etický hacking

Grey Hat Hacker

- sú akousi strednou cestou medzi celkom neetickým a protiprávnym konaním a konaním, ktoré je legálne a etické;
- Nezriedka títo hackeri hľadajú zraniteľné miesta v systéme ale bez

6 Volevecký, V. *Trestnoprávná ochrana pred kybernetickou kriminalitou*. Praha: Policejní akademie České republiky, 2013, s. 75.

vedomia majiteľa; Ak sa zistia problémy, hlásia ich vlastníkovi, niekedy ale vyžadujú malý poplatok za napravenie problému. Ak majiteľ nereaguje alebo nevyhovenie, občas bezpečnostný problém zverejnia online.

- Tento typ hackerov nie je vo svojej podstate nebezpečný, lebo sú to jedinci, ktorí sa snažia získať niečo zo svojich objavov len a len pre seba, bez úmyslu primárne nikomu škodiť, niekoho poškodzovať;
- Štandardne nevyužívajú nájdené zraniteľnosti vo svoj prospech, no aj napriek, tomu sa tento druh hackingu je stále považovaný za nezákonný, pretože hacker v tomto prípade nedostal povolenie od vlastníka pred pokusom o útok na systém.

Prelamovanie ochrany systémov (cracking)

Aj v tomto prípade ide o trestnú činu smerujúcu proti informačným a komunikačným technológiám, konkrétne ide o priamu kybernetickú kriminalitu. Objektom je najmä snaha a záujem na zabezpečení softvéru alebo systému. Subjekt je spravidla organizovaná skupina páchatelov, hoci nie je výnimočne vylúčené, aby to bol jednotlivец.

K možnostiam ochrany je možné zaradiť viacero prvkov. Hlavne ide o také inštitúty, ako sú registračné čísla, pravidlá a nastavenie časových obmedzení, využívanie registračných súborov, hardvérových kľúčov a tiež rad možností, ktoré ponúka ochrana médií šifrovaním.⁷ Ide teda najmä o technické a programové postupy, ktoré majú sťažiť a tým čo najviac eliminovať úspešnosť takýchto pokusov.

Z hľadiska právnej kvalifikácie, ak ide o crecking, bez ďalších konaní, útokov a poznania ich povahy, je to pomerne komplikované. Je to prirodzene protiprávne konanie, no v súvislosti s právnou a trestnoprávnou kvalifikáciou je možné hovoriť o veľmi komplikovaných situáciách a riešeniach. Cracking môžeme kvalifikovať ako trestný čin neoprávneného prístupu do počítačového systému na základe § 247 TZ. Taktiež môže byť významné z pohľadu trestnoprávneho porušovanie autorského práva, ktoré môžeme kvalifikovať ako trestný čin porušovania autorského práva podľa § 283 TZ.

Pokiaľ ide o konkrétne spôsoby páchania a samotný priebeh, tak ide vlastne o zásah do programu, ktorý umožní obísť jeho ochranu proti kopírovaniu či neoprávnenému použitiu. Takto je možné získať, skopírovať konkrétne finančné údaje, vrátane osobných údajov konkrétnych osôb (zamestnancov, dodávateľov), získať prehľady o dodávateľských či odberateľských cenách

⁷ Požár, J. *Informační bezpečnost*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, s. 237.

a pod. Čiže vlastne takto dochádza k neoprávnenému kopírovaniu, používaniu údajov, v dôsledku toho, že subjekt sa protiprávnou činnosťou dostal k týmto údajom prelomením existujúcej ochrany.

Táto trestná resp. všeobecne protiprávna činnosť je väčšinou páchaná z dôvodu umožnenia rozšifrovania nelegálnych kópií softwaru, či ich nelegálneho užívania.⁸

Cracker je taký subjekt, ktorý prenikne do počítačového systému niekoho iného, často na sieti. Obchádza tak heslá alebo licencie na počítačových programoch alebo iným spôsobom zámerne porušuje kybernetickú bezpečnosť. Tejto protiprávnej činnosti sa dopúšťa alebo za účelom finančného zisku, zlomyseľne alebo za účelom získania prestíže vo svojej komunite.

Jednou z foriem crackingu je password cracking, slúžiaci k zisťovaniu prístupového hesla do počítačového systému, licencovaného systému či počítačovému programu.

V otázkach porušovania autorského práva⁹, cracker spravidla vytvorí key-generator či crack, ktorý umožní následné použitie programu. Takto upravené programy sú následne zdieľané na warez či P2P sieťach.¹⁰

DoS, DDoS útoky a útoky na VoIP

Často je možné stretnúť sa s označením tohto konania ako „útok s cieľom odopretia služby“. Vo svojej podstate je to trestná činnosť páchaná proti počítaču, priama kybernetická kriminalita. Objektom je záujem na funkčnosti a stabilite systému, čo je z hľadiska účtovného a evidenčného veľmi nevyhnutné. Z hľadiska subjektu, môže to byť organizovaná skupina páchatelov, veľmi výnimočne aj jednotlivci. Tak, ako vo väčšine príprav týchto zásahov, ktoré popisujeme, aj tu je zrejmé, že na takéto konanie sa vyžaduje určitá osobitná vlastnosť, znalosť na strane subjektu, určité poznatky z oblasti počítačových a programových systémov, ktoré umožňujú páchanie týchto protiprávných konaní.

Z hľadiska možností právnej kvalifikácie je dôležité konštatovať, že tieto útoky sa dajú posúdiť ako trestný čin neoprávneného prístupu do počítačového systému na základe § 247 TZ.

8 Matějka, M.: *Počítačová kriminalita*. Praha: Computer Press, 2002, s. 73.

9 Skorková, V., Kotrecová, A. Vplyv judikatúry ESLP na rozhodovanie vnútroštátnych súdov vo veciach práva na ochranu súkromia. In: *Acta Iuridica Olomucensia*, č.8/2013, s. 127–135.

10 Volevecký, V. *Trestnoprávná ochrana pred kybernetickou kriminalitou*. Praha: Policejní akademie České republiky, 2013, s. 52.

Je ale rozhodujúce, akú škodu útokom páchatel' spôsobí a od toho sa odvíja aj konkrétne postih páchatela a možnosti právnej kvalifikácie.

Spomenúť je nutné aj trestný čin poškodzovania cudzej veci podľa § 245 TZ. Ak by išlo o poškodenie a znefunkčnenie strategických systémov v podniku, ktoré sú pre jej chod a fungovanie životne dôležité (vedenie evidencií, skladové hospodárstvo a pod.), dalo by sa uvažovať aj nad ďalšími možnosťami právnej kvalifikácie. Nepochybne takéto systémy sú aj finančné, hospodárske a účtovné záznamy, ktoré sú pre chod a fungovanie spoločnosti strategicky významné a dôležité.

Samotná skratka „DDoS“ je označenie Distributed Denial of Service. DDoS je typ DoS útoku, pričom podstata týchto útokov spočíva v tom, že sa vyšle obrovské množstvo požiadaviek na cieľový server, ktorý v dôsledku toho nie je schopný také množstvo dát spracovať a dôjde k preťaženiu a pamäti a nedostupnosti služby.¹¹ Takto nie je možné vykonávať konkrétne operácie v čase, nie je možné viesť určité evidencie, v dôsledku preťaženia alebo nadmerného zaťaženia nie je vylúčený skolabovanie systému, ktorý je existenčne dôležitý pre chod podniku. Určitým riešením prirodzene sú zálohové servery a viacnásobné ukladanie údajov a dát, ktoré je možné následne obnovovať a používať.

V tomto smere, je potrebné rozlíšiť povahu jednotlivých útokov, čo je z hľadiska právnej orientácie, aj orientácie laickej priamo nevyhnutné. Útok DoS obvykle používa jeden počítač a jedno pripojenie k Internetu na zaplavenie cieľného systému. DDoS k útoku využíva viac počítačov a pripojenie k internetu na zahltenie cieľového systému. DDoS útoky sú často globálne útoky, distribuované prostredníctvom botnetov. Útočník napáda ďalšie počítače, čo sú vlastne tzv. zombies a tie následne po nápade vytvoria sieť botnet. Počítače z tejto siete potom zasielajú požiadavky na cieľový server spoločne v jednom momente, súčasne. Pri útokoch na VoIP dochádza k znefunkčneniu VoIP ústrední práve spomínanými spôsobmi.

Je možné stretnúť sa s viacerými typmi DoS útokov:

- zahlcovanie odosielaním paketov z viacerých zdrojov (to je už spomínaný DDoS útok),
- zahltenie príkazom ping: príkazom ping sa detekuje čas odozvy cieľového prvku,
- zahltenie voľných systémových prostriedkov, zaslaním SYN paketov, toto sú pakety so žiadosťou o pripojenie.¹²

11 Jansa, L. a kol. *Internetové právo*. Brno: Computer Press, 2006, s. 199.

12 Volevecký, V. *Trestnoprávná ochrana pred kybernetickou kriminalitou*. Praha: Policejní akademie České republiky, 2013, s. 47.

Záver

Pre súčasnú spoločnosť je charakteristická modernizácia a inovácia, rad technológií, programov a systémov, ktoré nie len jednotlivcom, ale aj konkrétnym subjektom zjednodušujú činnosti bežného dňa, života, vrátane tých pracovných. Prirodzene tak, ako sa vyvíja a modernizuje spoločnosť a jej systémy, možnosti, ktoré ponúka, prirodzene sa vyvíjajú a rozvíjajú, modernizujú aj formy protiprávných konaní. Často sa stretneme skutočne s takými, ktoré sú veľmi sofistikované, premyslené a na úrovni orgánov činných v trestnom konaní, len ťažko odhaliteľné pred tým, ako vôbec k samotnému útoku dôjde. Aj v tomto smere ale platí, že prevencia je nie len ekonomicky, finančne menej náročná, no súčasne aj menej problematická z hľadiska toho, že konkrétny, protiprávny stav pri nej nenastáva.

Vyššie naznačené osobitne platí vo svete finančnom, ekonomickom či daňovom. Bez ohľadu na dobu a vek, vyvíjajú sa informačné systémy, ktoré dovoľujú podnikateľským subjektom jednoduchšie a prehľadnejšie spracovávať svoje údaje, vrátane tých ekonomických, účtových a daňových. Priamo sa často konštatuje, že súčasnosť a budúcnosť modrého finančného riadenia podniku sa zakladá na virtuálnej evidencii, účtovníctve a vedení ďalších evidencií podniku. Vzhľadom na rozsah týchto dokumentov, ktoré sa spracúvajú počítačovými systémami, ktoré sú dostupné na sieti, vzhľadom na rozsah evidovaných údajov v rôznych virtuálnych úložiskách, v rôznych systémoch, je vidieť, ako významné údaje a dokumenty, ako významné informácie to sú. Napriek tomu, že tieto možnosti sa spájajú s radom výhod, sústavnou dostupnosťou, prepojenosťou a tak odpadávajú klasické problémy i hrozby protiprávných konaní v klasickej podobe, znova treba spomenúť, že tak ako sa vyvíja a modernizuje spoločnosť, tak sa vyvíja a modernizujú aj spôsoby protiprávných konaní, útokov. Nejde o tie klasické formy, ale o moderné, sofistikované útoky na informačné a komunikačné technológie, ktoré sú prispôbené podmienkam a prostrediu, v ktorom k nim dochádza. Je to typický druh ekonomickej trestnej činnosti, osobitne druhy kybernetickej kriminality, kedy páchatelom nemôže byť hoci kto.¹³ Spáchanie takýchto útokov si vyžaduje skutočne moderné poznatky a skúsenosti zamerané do oblasti kybernetickej, informačnej a telekomunikačnej, virtuálnej.

S ohľadom na povahu a charakter údajov, ku ktorým je možné touto protiprávnou činnosťou sa dostať, je vidieť, ako existenčne, konkurenčne môžu takéto útoky ohroziť a priamo poškodiť hospodársky a finančný systém pod-

13 Polák, P., Tittlová, M. *Kompendium kriminológie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018, s. 52.

nikov. Na druhej strane, tak, ako sa vyvíjajú formy páchania protiprávnych konaní, tak sa prirodzene modernizujú aj formy a spôsoby ochrany. Ne-zriedkavo zaostávajú za nástrojmi konkrétnych útokov. Aj preto sa v rámci foriem ochrany odporúča ochrana kombinovaná, prostredníctvom viacerých programových, systémových a technických zabezpečení, ktoré takto viacná-sobne zvyšujú možnosti ochrany a bezpečnosti systémov.

Použité pramene

- JANSA, L. a kol. *Internetové právo*. Brno: Computer Press, 2006.
- MATĚJKA, M. *Počítačová kriminalita*. Praha: Computer Press, 2002.
- POLÁK, P., TITLOVÁ, M. *Kompendium kriminológie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018.
- POŽÁR, J. *Informační bezpečnost*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005.
- SKORKOVÁ, V., Kotrecová, A. Vplyv judikatúry ESLP na rozhodovanie vnútroštátnych súdov vo veciach práva na ochranu súkromia. In: *Acta Iuridica Olomucensia*, č.8/2013.
- VOCHOZKA, M. *Metódy komplexního hodnocení podniku*. Praha: Grada, 2011.
- VOLEVECKÝ, V. *Trestnoprávná ochrana pred kybernetickou kriminalitou*. Praha: Polícejní akademie České republiky, 2013.
- ZALAI, K. *Finančno ekonomická analýza podniku*. 5. vydanie. Bratislava: Sprint, 2008
- Zákon č. 30/2005 Z. z., trestný zákon, v znení neskorších predpisov.
- Zákon č. 301/2005 Z. z., trestný poriadok, v znení neskorších predpisov.

VÝVOJ LEGISLATÍVY V OBLASTI POSTIHU DAŇOVEJ KRIMINALITY

The development of legislation in the field of tax penalties

JUDR. ING. MARIÁN SABÓ

Fakulta práva PEVŠ Ústavu verejného práva

Anotácia: *Daňová sústava a systém daní spoločne s ich jednotlivými prvkami, sú v každej krajine prirodzeným odrazom stavu hospodárstva, ekonomiky a sociálnej oblasti štátu. Tak, ako sa tieto oblasti vyvíjajú, ako sa rozvíjajú štáty, v optike času je možné vidieť viac či menej efektívne zmeny a úpravy daňových systémov (ich parciálnych súčastí). Je to prirodzený dôsledok fungovania štátov, je to prirodzený dôsledok aktuálne uplatňovanej daňovej, ale aj sociálnej politiky v krajine. Nezriedka je to odraz konkrétneho politického vedenia. Reálne, nie len v tomto historickom prehľade, ale aj v konkrétnych dopadoch daňových zmien, je možné vidieť efektívnosť daňovej politiky štátu. Cieľom predkladaného príspevku je stručný historický exkurz do oblasti daňovej úpravy od najstarších dôb aj po súčasnosť.*

Annotation: *The tax system and the tax system together with their individual elements are in each country a natural reflection of the state of economy, economy and social sphere of the state. As these areas evolve as developing countries, more or less effective changes and adjustments to tax systems (their partial components) can be seen in the light of time. It is a natural consequence of the functioning of states, it is the natural consequence of the currently applied tax and social policy in the country. It is not a reflection of a particular political leadership. It is real, not only in this historical overview but also in the concrete effects of tax changes, that the effectiveness of the tax policy of the state can be seen. The aim of this paper is a brief historical excursion into the field of tax treatment from the oldest to the present.*

Kľúčové slová: *daňový systém, vývoj daňového systému, zmeny systému*

Keywords: *tax system, tax system development, system changes*

Úvod

Jedným zo základných znakov, ktorým je charakterizovaný štát, je jeho oprávnenie určovať a vyberať dane. Toto je imanentný znak štátu od prvo-
počiatkov konštituovania štátov ako takých a vlastne platí do dnes. Ľudská spoločnosť od počiatkov existencie štátov v usporiadanej podobe chápala, že plnenie daňových povinností je veľmi citlivá záležitosť. Na jednej strane stojí štát ako subjekt, ktorý je oprávnený daň vyberať a na druhej strane sú subjekty, ktoré majú povinnosť dane platiť. Tento vzťah bol od nepamäti narúša-

ný, neoprávnene sa do neho zasahovalo a do dokonca viacnásobne a z oboch strán.

Štát najmä v dávnejších obdobiach a rovnako tak štáty nedemokratickej povahy často smerovali k tomu, aby sa vyberalo čoraz vyššia daň, čím ale dochádzalo k poškodzovaniu subjekty povinné daň platiť. Na druhej strane sa však dialo to, že povinné subjekty sa snažili daňovú povinnosť neplniť vôbec alebo v menšom rozsahu, ako boli povinné. Aj z tohto dôvodu patrila úprava daní a daňových povinností k prvým právnym úpravám už v najstarších obdobiach vývoja ľudskej spoločnosti. Právna regulácia daňových povinností priniesla do ich plnenia určité pravidlá. Aj naďalej však pretrvávali a pretrvávajú porušenia týchto pravidiel.

Pre súčasné vyspelé demokratické spoločnosti platí, že k porušovaniu pravidiel dochádza spravidla len zo strany tých, čo majú daňovú povinnosť. V súčasnosti sa spoločnosť bráni neplneniu daňových povinností tým, že sa snaží o jasné vymedzenie podmienok plnenia daňových povinností, ale aj o prijímanie efektívnych kontrolných opatrení, vrátane budovania profesionálnych inštitúcií v podobe daňových, resp. finančných štátnych orgánov. Napriek tomu, vzhľadom na význam plnenia daňovej povinnosti z pohľadu riadneho chodu a fungovania štátu a spoločnosti musia existovať aj nástroje, ktoré majú charakter *ultima ratio* a aj prostredníctvom nich je možné protiprávne konania namierené voči tomuto systému postihovať. Prírodzene, aj tieto sa istým spôsobom menia a vyvíjajú a to v závislosti od požiadaviek spoločnosti, ako určitá reakcia na tieto zmeny a vývoj.

Vznik daní (historický pohľad)

Z hľadiska historického, korene daní, poplatkov či cieľ siahajú do dávnych čias. Stáročiami sa ustálila prax, že od ľudí povinných platiť dane sa ich vrchnosť vždy snažila dostať čo najviac peňazí. To, že platenie daní sa už stáročia považuje za samozrejmu vec, potvrdzuje aj veľmi známi výrok Ježiša Krista „dajte cisárovi, čo je cisárovo a čo je božie, bohu“.

Aristoteles bol ako klasický filozof autorom prvých úvah o zdaňovaní. Vo svojich dielach uvažuje o prirodzenom poriadku a spravodlivosti, ktorých sa treba držať pri výbere poplatkov v záujme verejných vecí tak, aby nikto neupadol do biedy. Táto klasická filozofia zdaňovania načrtnutá samotným Aristotelom dlhý čas zotrvala.

Tomáš Akvinský, ako predstaviteľ scholastickej filozofie, nahradil prirodzenú spravodlivosť za božskú a zdôraznil panovníkovo právo vyberať dane.

Táto filozofia hlásala, že daň je povolená, legalizovaná lúpež či lúpež bez hriechu a neodporúčal zdanenie práce, pretože práca sama o sebe je bremenom.

Právnik Kaspar Klock (1583–1655), ako novoveký predstaviteľ kameralizmu, merkantilistického hnutia nemeckého kultúrneho okruhu, ustálil tieto pravidlá oficiálneho, štátneho zdanenia: užitočnosť pre širokú verejnosť, potrebnosť, súhlas stavov a povinnosť priznania majetku a jeho hodnoty.¹

„Teórie zdaňovania raného novoveku sa väčšinou zaoberali len otázkou efektívneho výberu daní. Komplexnejšiu koncepciu prinášajú až diela Adama Smitha (1723–1790) v podobe štyroch dodnes platných zásad: spravodlivosť, určitosť, pohodlnosť a úspornosť.

Smith tvrdil, že daň je povinný platiť každý občan, s ohľadom na jeho individuálne schopnosti a možnosti.“²

V *antickom Grécku* sa z prvopočiatku realizoval výber daní formou odovzdávania naturálií. To znamená, že Gréci odvádzali napríklad istý počet dobytky či úrody. Čo sa týka poľnohospodárov (šestkári), tak tí odovzdávali šestinú z úrody.³

Solón, ktorý je považovaný za zakladateľa aténskej demokracie, presadil počas svojej vlády najvýznamnejšie daňové reformy. Jednou z nich je, že tých občanov, ktorí podliehali vojenskej povinnosti rozdelil do štyroch kategórií a to na základe ich majetkového ohodnotenia:

- a) prvou skupinou boli vojensky povinní občania, ktorých majetok presahoval 500 medimnos, títo občania bojovali, alebo financovali oddiely ťažkej jazdy
- b) druhou skupinou boli vojensky povinní občania, ktorých majetok presahoval 300 medimnos, títo občania v armáde slúžili v pozícii ľahkej jazdy (jazdci)
- c) občania s príjmom do 200 medimnos, boli pešíakmi ťažkoodencami a nazývali sa zeugéti
- d) ostatní, ktorí mali príjem ešte nižší, tzv. théti, veslovali na vojenských lodiach a vykonávali pomocné úlohy pre armádu. Do tejto skupiny boli zaradení aj poľnohospodári, šestkári.

V antickom Grécku, v tzv. kolíske demokracie, presnejšie v mestskom štáte Atény, mali všetci občania možnosť priamo riadiť štát účasťou na voľbách. Toto bolo považované za protíváhu majetkových rozdielov. Majetnejší boli povinní podieľať sa na financovaní mestského štátu. Nakoľko sa však priame

1 HORBULÁK, Z. *Finančné dejiny Európy, história peňažníctva, bankovníctva a zdanenia*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, s. 203.

2 BIERMANN, K. a kol. *Kronika ľudstva*. Bratislava: Fortuna print, 1995, s. 103.

3 BIERMANN, K. a kol. *Kronika ľudstva*. Bratislava: Fortuna print, 1995, s. 119.

zdaňovanie považovalo za „tyraniu“ a stretávalo sa s odporom ľudu, uplatňovala sa platba nepriamych daní. „Dobrovoľné príspevky ambiciózných a majetných ľudí do spoločnej štátnej kasy boli často prostriedkom na dosiahnutie politických cieľov.“⁴ Nosným príjmom do štátnej pokladnice boli rôzne clá a mýta, vrátane poplatkov prisťahovalcov. Cudzinci platili v Aténach priamu daň „za hlavu“. Obrovský, nadštandardný príjem mali Atény vďaka strieborným baniam. Dane z príjmu v Aténach neexistovali. Štátne rezervy boli uložené v Akropole, zároveň Atény ako jediný mestský štát tvorili a disponovali rezervou. Ostatné mestské štáty v antickom Grécku rezervu netvorili a vyššie spomenuté príjmy ihneď využívali na fungovanie štátu a teda žili „zo dňa na deň“. Štátnu pokladnicu bolo možné obohatiť aj o mimoriadne príspevky, ktoré platili bohatí či spojenci, tieto príspevky mali rôznu výšku, no najvyššie boli práve v čase vojny. Mimoriadnych príspevkov do štátnej pokladnice bolo približne 97 druhov. Povinnosť odvádzať malo asi 1200 Aténčanov a neodvedenie príspevku bolo hodnotené rovnako ako krádež a bolo tiež rovnako trestané. Ostatné štáty využívali tiež mnoho iných spôsobov na naplnenie ich pokladníc. Medzi tieto spôsoby patrili aj rôzne formy nútených dávok, ako napríklad odvádzanie nadbytočných otrokov, ktorých mestský štát opätovne predal, či používal ako záruku za nákup potrebných statkov. „Kurióznym spôsobom vymáhania hodnôt uplatnil Lygdamis, tyran na ostrove Naxos – v dražbe predal palácový nábytok, ktorý následne od kupujúcich vyvlastnil.“⁵

V starovekom Ríme, tak ako v antickom Grécku, indikátorom majetnosti bola pôda alebo dobytok a toho dôvodu sa o pôdu viedli spory či vojny. Aj v starovekom Ríme prevládal názor, že priame dane sú neadekvátne zásah do súkromia a na základe toho slobodní občania platili *tributum ex censo*, išlo o bezúročnú pôžičku pre štát vyberanú najmä v čase vojny, ale aj z iných neodkladných dôvodov.

„V roku 443 pred n. l. založili úrad cenzora. Funkciu zastávali dvaja hodnostári volení na päť rokov, neskôr na jeden a pol roka. Ich úlohou bolo stanovenie cenzu, čiže veľkosti majetku občanov. Preverovanie množstva vlastníctva sa v Ríme opakovalo raz za 5 rokov, a jeho základe občanov rozdelili do jednotlivých tried (classes a centuriae), odlíšených výškou poplatkov a mierou povinností voči štátu. Cenzori neskôr dozerali aj na dodržiavanie mravov. Podliehali senátu, ktorý rozhodoval o štátnych financiách, medzi nimi o daniach.“⁶

4 HORBULÁK, Z. *Finančné dejiny Európy, história peňažníctva, bankovníctva a zdanenia*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, s. 211 a nasl.

5 REBRO, K., BLAHO, P. *Rímske Právo*. Bratislava: IURA EDITION, 2010, s. 250.

6 HORBULÁK, Z. *Finančné dejiny Európy, história peňažníctva, bankovníctva a zdanenia*

Je známe, že v starovekom Ríme sa mohol dlžník, ktorý nemal prostriedky na splnenie svojho dlhu stať otrokom. Toto dlžné/daňové otroctvo zrušili v roku 326 pred n. l. zákonom Poetilia – Papiria.

Ius commercii – právo na súkromný majetok a obchodovanie s ním bolo základným právom rímskeho občana. Zásadné bolo aj právo ius italicum, výsada neplatiť dane, resp. oslobodenie od dane. Oslobodení od platenia dane z pozemku boli obyvatelia Itálie (spojenci), platili však niektoré nepriame dane, ako napríklad daň za prepustenie otroka na slobodu či dedičskú daň.⁷ Rímska ríša sa rozmáhala a početnými vojnami získavala nové provincie. Zdaňovanie týchto provincií sa premenilo na drancovanie. Výber daní uskutocňovali členovia jazdeckého stavu – publikáni, ktorí sa zlučovali do spolkov. Členovia týchto spolkov si po odvedení určitej sumy pre štát, mohli z vybraných peňazí ponechať koľko len chceli. Ak občania s daňovou povinnosťou nemali dostatok majetku na zaplatenie dane, publikáni im za vysoké úroky požičali. Výsledok tohoto systému bolo splynutie daňovej správy s úžerníckou činnosťou, čo viedlo k vzbure, ktorá mala za následok vyrazenie približne 70 000 rímskych občanov. „Za daň sa dá považovať aj v podstate povinné podplácanie rímskych miestodržiteľov obyvateľmi provincií. Takéto počínanie bolo v Ríme bežné, trestali sa len najkrikľavejšie prípady.“⁸ Financie takto získané boli zneužívané na politické súperenie. Našla sa však skupina obyvateľov, ktorá sa snažila o ozdravenie pomerov v spoločnosti.

V roku 149 pred n. l. založili ad hoc súdne senáty, v ktorých pôsobnosti bolo vyšetrovanie prípadov vydierania. V tejto súvislosti je často spomínaný je prípad vyšetrovania Gaia Verra, správcu Sicílie, ktorého zažaloval Cicero za jeho chamtivosť. Kým jazdci a senátori bohatli, základ republiky – poľnohospodári, rýchlim tempom prichádzali o svoju pôdu. Od čias smrti Caesara bolo vo zvyku, že v závete cisár zo svojho majetku istú čiastku odkázal rímskemu ľudu. Tendenciu prehlbovania rozdielov v majetnosti týchto skupín občanov sa mnohí pokúšali zvrátiť aj inými spôsobmi, napríklad konzul Lucius Cornelius Cinnus v roku 87 pred n. l. znížil dane o tri štvrtiny. Za čias cisárstva sa menila i daňová správa v provinciách. Tiberius zaviedol niekoľko opatrení s cieľom ochrany obyvateľstva. Dane síce už viac neznižil, no zmenil režim ich vyberania. Dane viac nevyberali jazdci, ale poverení, štátom platení úradníci alebo prepustení otroci. „Obyvatelia cisárskych provincií v rámci priamych daní platili 10 % pozemkovú daň (tributum soli) a daň z hlavy (tributum capitis). Pre vymáhanie tejto dane zmapovali celú ríšu. Obyvatelia se-

nia. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, s. 214.

7 REBRO, K., BLAHO, P.: *Rímske Právo*. Bratislava: IURA EDITION, 2010. s. 253.

8 REBRO, K., BLAHO, P.: *Rímske Právo*. Bratislava: IURA EDITION, 2010. s. 258.

nátnych provincií platili stipendium, výška ktorého bola tiež určovaná na základe pozemkového vlastníctva. V niektorých provinciách osobitnú daň platili aj remeselníci. K nepriamym daniam patrili dedičská daň, daň z prepustenia otrokov (*vicesima manumissionum*), daň z obehu vo výške 1 % (*centesima rerum venalium*), daň z obchodu s otrokmi vo výške 5 % (*quinta et vicesima venalium mancipiorum*), colné poplatky (*vectigalia*) mýtna za používanie prístavov (*portoria*) a ďalšie rôzne poplatky za odber vody, užívanie kanálov, daň z prenájmania daní atď.⁹ Rímsky občania boli povinní platiť daň z dedičstva vo výške 10 %, čo svedčí o poklese výhody rímskeho občianstva. Nakolko daň z dedičstva boli povinní platiť iba občania, cisár rozšíril rímske občianstvo na obyvateľov celej ríše. Za čias vládnutia Diokleciána bola zrealizovaná veľká reforma štátnej správy a aj zdanenia. Moc cisára vzrástla, spolupráca so senátom ustúpila do úzadia a nahradila ju takmer samovláda. Itália stratila všetky výhody a to v dôsledku toho, že všetky provincie sa stali cisárskymi (t.j. pôsobili v nich légie) a za účelom lepšieho ovládania sa rozdelili na menšie územia. Provincie riadili úradníci rôznych hodností či titulov, ako napríklad *proconsul* alebo *rector*. Skupina provincií sa nazývala *diecézou*. Toto slovo pochádza z gréckeho výrazu pre finančnú správu. Zodpovednosť za výber daní niesli členovia *municipálnych*, resp. *provinčných* rád. Za Diokleciánovej vlády vzrástol význam pozemkovej dane. Táto bola často vyberaná v *naturálnej* forme a slúžila na zásobovanie Ríma a úradníkov. Tento fakt, však neznamenal úpadok finančného systému, nakolko peniaze zostali naďalej účtovnými jednotkami. Daňovou jednotkou sa stal výmer pôdy (*iugum*), ktorý bol schopný obhospodáriť jeden človek, preto sa tento systém nazýval *capitatio-iugatio* (jedna hlava-caput).

„Z hľadiska štátu sa jedným z najnebezpečnejších javov stalo *patrocínium*. Vzniklo tak, že chudobní, či už jednotlivo alebo v rámci celých komúnit a osád, požiadali o ochranu vplyvného jedinca. Peňažné a *naturálne* odvody potom nesmerovali do štátnej pokladnice, ale obohacovali ich ochrancu.“¹⁰ Ochrana potrebovali najmä pred *nájazdami* barbarov a tieto tendencie boli jedným z dôvodov rozpadu štátnej moci. Takéto v podstate *samostatné* jednotky sa množili vo východnej časti ríše.

V 5. storočí nastáva rozpad *Západorímskej* ríše a *samostatné* dane si začína uplatňovať aj *kresťanská* cirkev. Základnú *cirkevnú* dávku predstavuje *desiatok*. Následne sa objavili rôzne *povinné*, *účelové* či *všeobecné* poplatky, ktoré smerovali k *duchovným* na všetkých úrovniach *cirkevnej* hierarchie.

9 JUDIAK, P., HARAMIA, I. *Rímsko-právne kauzy*. Sládkovičovo: Vysoká škola v Sládkovičove, 2010, s. 31.

10 REBRO, K., BLAHO, P. *Rímske Právo*. Bratislava: IURA EDITION, 2010. s. 261.

Ranný stredovek sa v oblasti zdaňovania niesol v duchu príležitostných dávok a to zväčša v naturálnej forme. Zdaňovanie, tak ako ho poznáme dnes sa začalo znovu formovať až počas 13. storočia, v dôsledku kráľovských a mestských daní.

Pre *daňový systém v Uhorsku* je typické, že po príchode Slovanov do karpatskej kotliny, táto skupina nepoznala vlastne žiadne dane, ani naturálne a ani povinnosť ich odvodu. A to ani za existencie Samovej ríše, či za nadvlády Avarov. Tieto útvary boli centralizovanými monarchiami a nemali zriadený nástroj na výber daní. Vláda si prostriedky na svoje fungovanie zabezpečovala hlavne spravovaním vlastných majetkov, avšak aj častým vyvlastňovaním majetku svojho ľudu, lúpežnými prepadnutiami či darmi. Za čias existencie Veľkej Moravy došlo k miernej zmene tejto situácie v tom smere, že vládnuca vrstva si vedela zabezpečiť svoje živobytie z vlastného majetku v oveľa väčšej miere, avšak lúpežné prepadnutia, či násilné odoberanie majetku ľudu naďalej pretrvávalo aj keď v menšej intenzite. Navyše, spoločenstvá čelili ešte väčšej hrozbe lúpežných výprav zo strany západných germánskych kmeňov. Toto sa zmenilo po príchode starých Maďarov. Nájazdami za korisťou, výkupným a tribútmi teraz trpeli všetci západní a južní susedia obyvateľov stredného toku Dunaja.¹¹

„Konsolidácia majetkových pomerov a istá ochrana súkromného vlastníctva, ako aj zabezpečenie jeho prevodu právne regulovaným spôsobom, nastala až po vybudovaní centralizovaného uhorského štátu, teda od nástupu Štefana I. na trón.“¹² Príjmy do kráľovskej pokladnice Štefana I. by sme mohli zhrnúť nasledovne: Najväčší podiel tvorili výnosy z poľovníckych revírov, kráľovských panstiev, ťažby železnej rudy a soli. Dane z pozemkov a usadlostí, boli vyberané v naturálnej podobe a ihneď sa využívali na kráľovskom dvore. Medzi priame dane patrili napr. daň z dymu, peňažná daň, ktorú platili slobodní bez vojenskej povinnosti, mýta, clá a rôzne dary.¹³

Hlavný príjem pre kráľovský dvor predstavovala aj razba mincí a to forme regálnej dane, ktorú odvádzala mincovňa. Čo sa týka príjmov z razby mincí, tak tie kráľovský dvor dosahoval aj pravidelným znižovaním kvality mincí. V nových sériách znižovali obsah striebra a Ondrej I. zaviedol každoročné povinné sťahovanie starších mincí z obehu. Okrem týchto daní, ktoré sa odvádzali štátu existovali aj naturálne a peňažné odvody majiteľom statkov alebo

11 VOJÁČEK, L., SCHELLE, K. *Právni dějiny na území Slovenska*. Ostrava: KEY Publishing, 2007, s. 30.

12 HORBULÁK, Z. *Finančné dejiny Európy, história peňažníctva, bankovníctva a zdanenia*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, s. 232.

13 BIERMANN, K. a kol. *Kronika ľudstva*. Bratislava: Fortuna print, 1995, s. 302.

cirkvi. Základnou cirkevnou daňou bol desiatok. Koloman Učený sa usiloval zvýšiť kráľovské príjmy odobratím niektorých práv cirkvi. Zdvojnásobil výšku mýt, pričom dve tretiny z navýšenia mali prúdiť priamo kráľovi. Za účelom dosahovania ešte väčších príjmov do kráľovskej pokladnice sa okrem razby mincí začala prenájsť aj ťažba zlata či soli. Zásadné zmeny v spravovaní krajiny zaviedol Karol Róbert po nástupe na trón. Bola zrušená pravidelná obmena mincí a zavedená známa daň z brány.

Významnú daňovú reformu zaviedol Matej Korvín. Značne okresal množstvo subjektov, ktoré mali daňovú imunitu a to tým spôsobom, že staré dane zrušil, prakticky ich však len premenoval a sústredil pod novým názvom, ako príjem kráľovskej pokladnice a korunné mýto. Pravidelne vyberal vojenskú daň vo výške jedného zlatého za domácnosť a daň v podobnej výške platili aj obyvatelia miest. Oveľa častejším sa stalo mimoriadne finančné, ale aj vojenské zdaňovanie miest. Výber daní a mýta, solnú daň, ťažbu rúd, razbu mincí a pod. opäť centralizoval. Osmanská hrozba zapríčinila nutnosť zvyšovania daní a to práve v čase nástupu Habsburgovcov na trón. Od roku 1526 bolo povinné prispievať na rozvoj vojska. V roku 1536 zvýšili daň z brány na dve zlaté a postupne túto daň zvyšovali až dosiahla povinnosť odovzdávať 6 zlatých. Pribudla aj povinnosť zúčastňovať sa na opevňovaní hradov v hraničnom pásme. Približne od polovice 16. storočia významný zdroj príjmov tvorili konfiškácie majetku odbojnej šľachty habsburskej opozície a nekatolíkov. V pohraničnom pásme, ktoré bolo v tomto čase veľmi široké, bolo bežné dvojité a v Sedmohradsku až trojité zdaňovanie. Toto bolo zapríčinené angažovaním sa orgánov všetkých útvarov, ktoré v oblasti pôsobili. Vojna s Osmanskou ríšou zapríčinila pokles poddanských usadlostí a tým pádom aj osôb povinných platiť dane. V rokoch 1767 až 1772 uskutočnila rozsiahlu daňovú reformu Mária Terézia. „Urbárska regulácia (alebo Tereziánsky urbár) sa pokúsila o úpravu poddanských pomerov. Jej cieľom bolo zvýšiť daneschopnosť poddaných a chrániť ich pred zemepánom. Jej základnou črtou bolo dostať do súladu naturálne a peňažné povinnosti poddaných s rozsahom pôdy, ktorú užívali. O realizáciu rozsiahlej reformy sa pokúsil Jozef II.

Najvýznamnejšie zmeny nastali po prechode ríše do dualizmu v roku 1867. Monarchia sa stala colnou úniou, ale v jednotlivých častiach krajiny boli rozdielne dane. Medzi dôležité priame dane v Uhorsku patrili pozemková daň, domová daň, či daň z príjmu. Sadzby dane sa pohybovali od jedného až po desať percent. V tomto období môžeme pozorovať aj spotrebné dane na tabak, mäso, cukor, víno, pivo, či alkohol a tiež dane z obratu.¹⁴

14 VOJÁČEK, L., SCHELLE, K. *Právni dějiny na území Slovenska*. Ostrava: KEY Pub-

Daňový systém v Československu

Československo po svojom vzniku prebralo mnoho daní z bývalého Českého kráľovstva a vznik Československa sa neniesol v duchu okamžitých, či zásadných zmien. Rôzne dane ako pozemková daň, všeobecná zamestnanecká daň, či daň z príjmu zostali nezmenené. V dôsledku nepriaznivej hospodárskej situácie a celkového napätia v spoločnosti boli neskôr upravené daňové sadzby. Medzi nové dane, ktoré mali pomôcť k stabilizovaniu štátnych financií patrili napríklad majetková daň, daň z prepychu a daň z prevodu. „Zabezpečenie plynulosti výberu daní na začiatku existencie ČSR, výrazne brzdil obeh peňazí označených falošným kolkom. Rozsiahlejšími zmenami v oblasti poplatkov sa zaoberal zákon č. 53/1925 Sb. z., v oblasti daní a úspor zákon z roku 1927. Nepriamu daň – daň z obratu vo výške 2 % zaviedli v roku 1920.“¹⁶ Išlo o súčasť známej Englišovej reformy z roku 1927¹⁵, ktorej podstatou bola modernizácia a tiež unifikácia, nakoľko Slovensko, ale aj Česko s Moravou a Sliezsokom používali staré rakúske, uhorské a nemecké daňové systémy.

Nasledujúce obdobie fungovania Československa sa nieslo v duchu početných daňových reforiem, z ktorých ani jedna nemala dlhotrvajúce uplatňovanie.¹⁶ Po druhej svetovej vojne, v roku 1945 sa začal návrat k predvojnovnej daňovej sústave, pričom sa vychádzalo zo zákona č. 76/1927 Sb., avšak v roku 1946 sa zaviedla nová mimoriadna majetková daň a v roku 1947 aj daň z prepychu. Ani táto daňová reforma, nemala dlhé trvanie a zmarila ju zmena politického kurzu. „Zásadné, neskôr viackrát modifikované zmeny v daňovom systéme nastali v roku 1952. Dane rozdelili na dane hospodárskeho sektora a dane obyvateľstva. Prvá skupina zahŕňala daň z obratu (vytvorená namiesto všeobecnej nákupnej dane), daň z výkonu (zaťažila prácu, bola zrušená o desať rokov), dôchodkové dane družstevných a iných organizácií a poľnohospodársku daň.“¹⁷ Do druhej skupiny daní, teda dane ktoré museli platiť fyzické osoby, resp. občania patrili daň zo mzdy, daň z príjmu obyvateľstva, živnostenská daň, domová daň, daň z literárnych a umeleckých činností a daň z predstavení. Aj v tomto období existovali príležitostne vyrubované poplatky.

lishing, 2007, s. 31.

15 ENGLIŠ, K. *Finanční věda. Nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Praha: Nákladem Fr. Borového, 1929, s. 191.

16 ENGLIŠ, K. *Finanční věda. Nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Praha: Nákladem Fr. Borového, 1929, s. 79.

17 ŠAMKO, P. *Daňové trestné činy – niektoré aplikačné problémy*. In *Právne listy* [online] [cit. 6. května 2018] Dostupné z WWW: www.pravnelisty.sk/clanky/a221-danove-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy.

V roku 1970 pribudla aj podniková daň, subjektom tejto dane, ako aj dane z obratu (súčasť maloobchodných cien) bola organizácia, resp. právnická osoba. Počas 60., 70. a 80. Rokov bolo uskutočnených mnoho reforiem. Zásadná prestavba daňovej sústavy Československa bola realizovaná po roku 1989.¹⁸

Daňová sústava a možnosti jej ochrany v podmienkach súčasnej Slovenskej republiky

Na základe stručne premietnutého vývoja, v súčasnosti je možné rozlíšiť viaceré kritériá členenia daní. Najčastejšie sa v súčasnosti u nás stretujeme s nasledujúcimi členeniami:¹⁹

- dane peňažné a dane naturálne (podľa formy v ktorej sú vyberané)
- dane osobné a dane reálne (podľa spôsobu určenia daňového základu)
- dane hodnotové a dane špecifické (podľa hodnoty zdanených predmetov alebo veľkosť, či iná vlastnosť zdaňovaného predmetu)
- dane majetkové, dane dôchodkové, dane výnosové a dane zo spotreby (podľa predmetu dane)
- mieste dane, štátne dane (podľa oprávneného subjektu)
- dane platené fyzickými osobami alebo dane platené právnickými osobami (podľa povinného subjektu)
- priame dane a nepriame dane (podľa spôsobu zdaňovania).

Rozdelenie daní na priame a nepriame a to v závislosti od spôsobu zdaňovania, patrí v literatúre medzi najčastejšie členenie. „Priame dane sú tie, pri ktorých je daňovník totožný s destinátorom dane. Daňovník je teda osoba zhodná so subjektom daňovej povinnosti, ktorá má podľa zámeru zákonodarcu daň hospodársky (majetkovo) znášať a skutočne ju odvádzať. Uvedená osoba je v tomto zmysle nositeľom daňového bremena.“²⁰ K typickým priamym daniam možno zaradiť dane z príjmov tak fyzických, ako aj právnických osôb, miestne dane, ktoré sa platia na základe vlastníckeho práva alebo reálneho užívania (daň z nehnuteľností, daň za psa, daň za využívanie verejného priestranstva, daň za ubytovanie, daň za predajné automaty, daň za nevýherné hracie prístroje, daň za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta, daň za jadrové zariadenie). Nepriame dane sú také dane ako je daň z pridanej hodnoty, spotrebné dane (daň z liehu, vína, piva, tabaku a ta-

18 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 34 a nasl.

19 ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, s. 30.

20 BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015, s. 31.

bakových výrobkov, minerálny olejov a mazív, daň z motorových vozidiel, daň z prevodu a prechodu nehnuteľností).

Riadny výber a plnenie daňových povinností, sú významnou oblasťou pokrývajúcou chod a fungovanie štátu. Okrem roviny správnej sa riadny chod daňového systému a jeho fungovanie chráni aj trestnoprávne. Po rekodifikácii trestného práva u nás v roku 2005 je to s účinnosťou od 1.1.2006 Z. z. Trestný zákon (dnes už v znení neskorších predpisov), ktorý vo svojej V. hlave osobitnej časti chráni aj riadne fungovanie daňového systému pred závažnými protiprávnymi konaniami, ktoré majú povahu trestných činov.

Ešte pred náčrtom aktuálnej trestnoprávnej roviny ochrany daňového systému, je možné spomenúť legislatívne zmeny, ku ktorým došlo v roku 2012. V roku 2012 bol totiž u nás vládou prijatý Akčný plán v boji proti daňovým podvodom (ďalej ako „Akčný plán“). Obsahoval 50 opatrení, ktoré sa mali uskutočniť v troch etapách až do roku 2016. Ich zmyslom súhrnne je postihovať komplexne daňové trestné činy a ich páchatelov, vrátane daňových podvodov. Kládne sa tu dôraz hlavne na činnosť orgánov činných v trestnom konaní na to, aby hmotnoprávne východiská – postih daňovej trestnej činnosti, bol skutočne efektívny. V trestnoprávnej oblasti išlo hlavne o tieto úpravy:²¹

- povinný trest zákazu činnosti (na 5–10 rokov) pri spáchaní „daňového trestného činu“;
- formulovanie novej skutkovej podstaty trestného činu „daňový podvod“;
- formulovanie novej skutkovej podstaty trestného činu „marenie výkonu správy daní“;
- prísnejšie trestné sadzby pri spáchaní daňových trestných činov v značnom a veľkom rozsahu
- odporúčanie na zavedenie špecializácie súdov v oblasti daňovej trestnej činnosti,
- možnosti postihu právnických osôb za daňové trestné činy
- spracovanie analýzy možnosti zavedenia inštitútu finančného vyšetrovania, ktoré by boli orgány činné v trestnom konaní povinné začať za presne vymedzených podmienok.

Na podklade týchto odporúčaní sa zákonom č. 2465/2012 Z. z. novelizoval Trestný zákon. Takto sa zaviedla skutková podstata trestného činu daňového podvodu podľa § 277a TZ a trestný čin marenie výkonu správy daní podľa 278a TZ. Skutková podstata trestného činu daňového podvodu bola do času prijatia novely upravená v skutkovej podstate neodvedenia dane a poistného

21 STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Ružomberok: EPOS v spolupráci s Akadémiou Policajného zboru v Bratislave, 2016, s. 322–323.

podľa § 277 ods. 1 druhá alinea TZ. Čo sa týka marenia výkonu správy daní, tento trestný čin má samostatné štyri základné skutkové podstaty pričom konanie páchatela v zmysle skutkovej podstaty podľa § 278a ods. 1 písm. a.) a b.) TZ sa dalo pred predmetnou novelou taktiež postihnúť, a to konkrétne ako trestný čin skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie podľa § 259 ods. 1 písm. c.) a ods. 2 Trestného zákona.²²

Aktuálna trestnoprávna úprava postihu daňových trestných činov sa opiera o skutkové podstaty uvedené v III. diely V. hlavy osobitnej časti Trestného zákona, kde sú zaradené daňové trestné činy. Ich druhovým objektom je riadny a plynulý výber daní a poistného. Páchatel naplní objektívnu stránku ak:²³

- a) skráti daň alebo poistné (§ 276 TZ),
- b) zadrží a neodvedie splatnú daň alebo poistné oprávnenému príjemcovi (§ 277 TZ),
- c) uplatní nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane a to neoprávnene, resp. v nadmernom rozsahu (§ 277a TZ),
- d) ezaplatí splatnú daň alebo poistné (§ 278 TZ),
- e) marí výkon správy daní (§ 278a),
- f) porušuje predpisy o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru.

Páchatelom týchto trestných činov môže byť trestnoprávne zodpovedná fyzická osoba, a odrazom predmetných odporúčaní z akčného plánu v roku 2012 je aj to, že spáchať ich môže aj právnická osoba. V skutkových podstatách vidíme tak subjekty všeobecné, ako aj špeciálne. Subjektívna stránka musí obsahovať úmyselné zavinenie podľa pravidiel konštrukcie základných skutkových podstát v Trestnom zákone.²⁴

Záver

Systém daní a mechanizmy smerujúce k výberu týchto povinných platieb v prospech štátu, sú známe od prvopočiatkov konštituovania sa štátov a existencie ľudskej spoločnosti v týchto usporiadaných celkov. V historickom kontexte je možné vidieť, ako sa postupne vytvárali systémy daní, ako sa rozvíjali a prepracovávali mechanizmy na účely ich výberu. Je možné vidieť, ako sa diferencovali konkrétne povinné platby, ich výška, spôsoby postihu neplnenia

22 ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, s. 30.

23 IVOR, J., POLÁK, P., ZÁHORA, J. *Trestne právo hmotné osobitná časť*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. s. 242 a nasl.

24 IVOR, J., POLÁK, P., ZÁHORA, J. *Trestne právo hmotné osobitná časť*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. s. 261 a nasl.

daňových povinností. Zaujímavosťou je, že Slovania pod vpáde do karpatskej kotliny nepoznali dane, ani odvod takýchto dávok v prospech štátu. Daňový systém sa postupne vytvára a prepracovával. Základy moderného systému tak, ako ho vidíme dnes, boli položené počas doby začlenenia Slovenska do Uhorského celku.

Prirodzene od tej doby uplynulo pomerne veľa času a tak, ako sa vyvíjala spoločnosť, ako sa menili štátne zriadenia, politické systémy, koncept ľudských práv, tak sa menila aj daňová sústava a systém daní, možnosti jeho ochrany vynučovania plnenia zákonných povinností. Odrazom tohto niekoľko desiatok aj stoviek rokov kontinuálneho vývoja a modernizácie, je súčasná daňová sústava v Slovenskej republike.

Týmto tendenciám zodpovedajú aj možnosti ochrany riadneho a plynulého výberu daní u nás a to tak správnymi, ale aj trestnoprávnymi normami. Aj tieto reagujú na meniace sa spoločenské podmienky a vývoj sofistikovaných foriem páchania trestnej činnosti. Odrazom toho bolo zakomponovanie požiadaviek z Akčného plánu z roku 2012 do našich trestnoprávných ustanovení. Jednoznačne tak možno povedať, že v podmienkach Slovenskej republiky zákonodarcu sa skutočne vhodne snaží zmenu legislatívy a dopĺňa možnosti ochrany daňového systému podľa aktuálnych spoločenských potrieb a požiadaviek, čo je veľmi pozitívne konštatovanie.

Použitá pramene

- BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015.
- BIERMANN, K. a kol. *Kronika ľudstva*. Bratislava: Fortuna print, 1995.
- ENGLIŠ, K. *Finanční věda. Nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Praha: Nákla-dem Fr. Borového, 1929.
- HORBULÁK, Z. *Finančné dejiny Európy, história peňažníctva, bankovníctva a zdane-nia*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015.
- IVOR, J., POLÁK, P., ZÁHORA, J. *Trestne právo hmotné osobitná časť*. Bratislava: Wol-ters Kluwer, 2017.
- JUDIÁK, P., HARAMIA, I. *Rímsko-právne kauzy*. Sládkovičovo: Vysoká škola v Slád-kovičove, 2010.
- REBRO, K., BLAHO, P. *Rímske Právo*. Bratislava: IURA EDITION, 2010.
- STIERANKA, J., SABAYOVÁ, M., ŠIMONOVÁ, J. *Daňové úniky a daňová kriminalita v Slovenskej republike*. Ružomberok: EPOS v spolupráci s Akadémiou Policajného zboru v Bratislave, 2016.
- ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015.
- ŠAMKO, P. *Daňové trestné činy – niektoré aplikačné problémy*. In *Právne listy* [online] [cit. 6. května 2018] Dostupné z WWW: www.pravnelisty.sk/clanky/a221-dano-ve-trestne-ciny-niektore-aplikacne-problemy.

VOJÁČEK, L., SCHELLE, K. *Právní dějiny na území Slovenska*. Ostrava: KEY Publishing, 2007.

Zákon č. 300/2005 Z. z., trestný zákon, v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 301/2005 Z. z., trestný poriadok, v znení neskorších predpisov.

ZÁSADA ZÁKAZU ZNEUŽITÍ PRÁVA JAKO NOVÁ ZÁSADA DAŇOVÉHO ŘÁDU

Anti-abuse rule as a new tax administration principle written in the Tax Code

JUDR. ET. MGR. TAŽÁNA ŠPÍRKOVÁ, PH.D.

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstrakt: *Tendence čím dál tím většího používání zásady zákazu zneužití práva v daňové oblasti je zřetelná v tuzemském, evropském i mezinárodním kontextu. Tento příspěvek se věnuje inkorporaci nové zásady zákazu zneužití práva do daňového práva, konkrétně jejího výslovného zakotvení do daňového řádu a stavu legislativního projednávání podoby této zásady ke dni odevzdání tohoto příspěvku.*

Abstract: *The tendency to apply the principle of prohibition of abuse of tax law is clear in the domestic, European and international context. This paper deals with the anti-abuse rule as a new tax administration principle written in the Tax Code.*

Klíčová slova: *zásada zákazu zneužití daňového práva, základní zásady správy daní, daňový řád*

Keywords: *the principle of prohibition of abuse of tax law, tax administration principles, the Tax Code*

Úvod

Navrhovaná nová právní úprava §8 odst. 4 daňového řádu¹ představuje transpozici obecného pravidla proti zneužívání daňového režimu obsaženého v čl. 6 směrnice ATAD², které cílí na oblast daně z příjmů právnických osob. Avšak vzhledem k tomu, že navrhované ustanovení je součástí daňového řádu, jakožto obecné právní normy pro správu daní, dochází jeho prostřednictvím současně k výslovnému zakotvení obecného pravidla proti zneužívání, které se vztahuje na správu všech daní ve smyslu §2 odst. 3 daňového řádu, nikoliv pouze daní z příjmů ve smyslu zákona o daních z příjmů. Uvedené pravidlo již nicméně je v důsledku jeho aplikace v rámci praxe správců daně a judikatury implicitní součástí základních zásad správy daní; jak bude dále v příspěvku dokázáno a doposud pouze nebylo výslovně upraveno v rámci katalogu základních zásad vymezených v části první daňového řádu.

Je zapotřebí doplnit, že výslovné zakotvení obecného pravidla proti zneužívání v daňovém řádu prostřednictvím navrhované právní úpravy je vedeno

1 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

2 Směrnice Rady EU 2016/1164.

těž trendem dalších evropských států obdobná pravidla v právních řádech explicitně upravovat. Příkladem je právní úprava Slovenska či Rakouska, pokud se jedná o minimalistickou podobu obecného pravidla proti zneužívání, případně právní úprava Belgie, Francie, Německa či Velké Británie, pokud se jedná o rozsáhlejší podobu právní úpravy tohoto pravidla.³

Aktuální stav legislativního projednávání

Vláda 13. 6. 2018 předložila Poslanecké sněmovně návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony od 1. 1. 2019. Návrh zákona byl rozeslán poslancům jako tisk 206/0. Organizační výbor projednání návrhu zákona doporučil 14. 6. 2018. Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní od roku 2019, je souborem novel těchto daňových zákonů: zákona o daních z příjmů, zákona o dani z hazardních her, zákona o dani z přidané hodnoty, zákona o spotřebních daních, celního zákona, zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, zákona o Finanční správě, zákona o Celní správě a daňového řádu. Právě posledně zmíněné změně daňového řádu je věnován tento příspěvek.⁴

Jak již bylo zmíněno výše, novelizace daňového řádu je nutná v rámci transpozice obecného pravidla proti zneužívání daňového režimu obsaženého v čl. 6 směrnice ATAD (general anti-abuse rule, GAAR). Podle tohoto pravidla se pro účely výpočtu daňové povinnosti neberou v úvahu operace, které nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. I přes veškerou snahu omezit možnosti agresivního daňového plánování lze očekávat, že společnosti budou i nadále nacházet cesty, jak budou přesouváním zisků umělými transakcemi bez ekonomické podstaty dosahovat nezamýšlené daňové výhody. Proto směrnice zavádí obecné pravidlo proti zneužívání, které dává správci daně možnost nevzít takové umělé transakce v úvahu.⁵

3 Úřad Vlády České republiky[online]. 2018. [cit. 21. srpna 2018] Důvodová zpráva. Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Dostupné z WWW: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVKGT7MQ>.

4 Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. [online]. 2018. [cit. 21. srpna 2018] Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&t=206>.

5 Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu [online]. [cit. 20. května 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2017/verejna-konzultace-implementace-smernice-28011>

Toto obecné pravidlo dle čl. 6 směrnice ATAD zní následovně:

1. „Pro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob členský stát nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. Operace se může skládat z více kroků nebo částí.
2. Pro účely odstavce 1 se operace nebo sled operací nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z čistě hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu.
3. Pokud operace nebo sled operací nejsou v souladu s odstavcem 1 brány v úvahu, vypočítá se daňová povinnost v souladu s vnitrostátními právními předpisy.“

Navrhovaná nová výslovná zásada zákazu zneužití práva, která v § 8 daňového řádu bude v novém § 4, je následující:

„Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“⁶

Jak uvádí důvodová zpráva, navrhované ustanovení daňového řádu obsahuje text „právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní“, čímž poskytuje správci daně (popřípadě soudu) možnost reagovat na rozličné životní situace, aniž by na základě tohoto ustanovení došlo k opomenutí některé z možných situací, které mohou za účelem zneužití práva v oblasti daní nastat. Navrhovaná právní úprava nicméně necílí na situace, kdy právní řád dává daňovému subjektu možnost volit mezi několika cestami, které povedou k realizaci jeho cíle a jednu z těchto cest zvolí z důvodu její daňové výhodnosti předpokládané zákonem. V takových případech se nebude jednat o nelegální postup, který by měl být správcem daně vyhodnocen jako zneužití práva v daňové oblasti, a navrhované ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu se neaplikuje, a to z toho důvodu, že dosažení daňové výhody předpokládané zákonodárcem nebude představovat rozpor se „smyslem a účelem daňového právního předpisu“.⁷

6 Rozdílová tabulka návrhu předpisu ČR s legislativou EU, s. 94. [online]. [cit. 20. května 2018]. Dostupné z WWW: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVK-GT7MQ>.

7 Úřad vlády České republiky [online]. 2018. [cit. 21. srpna 2018] Důvodová zpráva. Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Dostupné z WWW: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVKGT7MQ>.

Zásada zákazu zneužití práva jako zásada známá z judikatury

Zásada zákazu zneužití daňového práva není zásadou neznámou ani na poli evropského práva ani na poli judikatury české.

Lze konstatovat, že česká správní praxe v mnohém navazuje na evropská rozhodnutí a tendence v této oblasti. Ze strany Evropské komise byly první snahy o legislativní zakotvení zásady zákazu zneužití práva datovány již v r. 2011 a byly spojeny se Směrnicí o společném konsolidovaném korporátním základu daně⁸, jejíž návrh však nebyl nikdy přijat.⁹ V r. 2012 bylo členským státům doporučeno přijmout obecné pravidlo proti zneužívání (general anti abuse rule) do národních legislativ. Na rozdíl od jiných zemí Česká republika toto pravidlo na základě nezávazného doporučení nepřijala.¹⁰ Hlavní argument ze strany ministerstva financí byl opřen o tvrzení, že institut zneužití práva je v České republice používán správci daně jako obecný právní princip a je potvrzován soudní judikaturou, přímé zakotvení tak není nezbytné.

Pokud jde konkrétně o zneužití práva v rámci judikatury Evropského soudního dvora, tak zásadní význam pro výklad a aplikaci úpravy práva EU přinesl rozsudek ve věci označené C-255/02 Halifax. Aniž bych chtěla detailně vymezovat jednotlivou další relevantní judikaturu ve zvolené oblasti, je zřejmé, že Nejvyšší správní soud a následně Ústavní soud České republiky se „inspirovaly“ při aplikaci institutu zákazu zneužití práva v daňovém právu především z judikatury Evropského soudního dvora. Nejvyšší správní soud poprvé dovedl zneužití práva v daňové oblasti v r. 2005. Stalo se tak v případě známém pod lidovým označením „Potapeči“.¹¹ V této kauze Nejvyšší správní soud konstatoval, že institut zákazu zneužití subjektivních práv představuje materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato – ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě – odpovídá právní normě, avšak je zároveň pocíťováno jako zjevně

8 Směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně. [online]. [cit. 20. května 2018]. Dostupné z WWW: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf.

9 KAMÍNKOVÁ, P. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Praha: BOVA POLYGON, 2018, s. 61

10 KAMÍNKOVÁ, P. K čemu zákaz zneužití práva? (část 1.) In *Daně a finance*, 2016, č. 4.

11 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11. 2005, č.j. 1 Afs 107/2004-48.

nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu.

Následovala mnohá další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nejčastěji v případech daně z příjmů a zejména pak v oblasti nepřímých daní, konkrétně pak daně z přidané hodnoty.¹² Jak jsem zmínila, případy zneužití práva se týkaly jak daně z příjmů, tak daně z přidané hodnoty, ale Nejvyšší správní soud se vyjádřil ke zneužití práva i v oblasti daňového řádu (např. 8 Aps 2/2007-6, 1 Afs 50/2007-06 nebo 2 Afs 101/2007-49). V některých starších případech Nejvyšší správní soud posoudil jednání jako dissimulovaný právní úkon podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., popř. jako obcházení zákona.¹³

Zásada materiální pravdy jako zásada související

Zásada materiální pravdy je vyjádřena v § 8 odst. 3 daňového řádu následovně:

„Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“

Dle této zásady je pro správce daně vždy prioritní, jaký je skutečný obsah právního úkonu. Ohledně této zásady nese plně důkazní břemeno správce daně, který musí prokázat, že nějaký právní úkon je právním úkonem disimulovaným.

Jak uvádí důvodová zpráva k daňového řádu rozsah této zásady vedle formálního zastření konkrétního právního úkonu dopadá i na případy, kdy je nutné zkoumat skutečný obsah daně skutečnosti rozhodné pro správu daní. Předpokládá se, že ekonomicky odůvodněné chování, ze kterého vyplývají jednotlivé skutečnosti a právní úkony, je definováno v jednotlivých hmotně právních zákonech jako předmět daně.¹⁴

Vymezení zásady materiální pravdy v daňovém řádu oproti její původní úpravě dle zákona o správě daní a poplatků¹⁵ se na první pohled změnilo. Pro lepší názornost uvádím díky zásady v obou právních předpisech:

12 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2009, č.j. Afs 24/2009-71, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č.j. 1 Afs 11/2010-94 atd.

13 ŠEFL, V. Institut zneužití práva v právu daňovém. In *Sborník práva – Dny práva – 2009*. Brno: Masarykova universita, 2009.

14 Důvodová zpráva k DŘ, s. 21. [online]. [cit. 20. května 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>

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

Zásada materiální pravdy §8 odst. 3 daňového řádu:

„Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodně pro správu daní.“

Zásada materiální pravdy §2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků:

„Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodně pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.“

První změnou, které si můžeme povšimnout, je dopad této zásady dle zákona o správě daní a poplatků pouze na daňové řízení. Pozitivní změnou je rozšíření této zásady na správu daní celkově, nikoliv pouze na daňové řízení. Změny učiněné v textu této zásady v daňovém řádu jsou tak bezesporu prägnantnějším vyjádřením této důležité zásady správy daní.

Jak za doby účinnosti zákona o správě daní a poplatků, tak i v současné době, není možné tuto zásadu aplikovat na případy tzv. obcházení zákona. Jak judikoval již za účinnosti zákona o správě daní a poplatků Nejvyšší správní soud, zásada materiální pravdy nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. Zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití této zásady určující.¹⁶

Vztah mezi touto vyjádřenou zásadou a zásadou zneužití práva resp. jejich aplikace na konkrétní případ dříve tak jednoznačný nebyl. Povšimnout jsme si toho mohli v jedné z nejznámějších kauz, u které Nejvyšší správní soud dovedl pojem zneužití práva v daňové oblasti.¹⁷ Jedná se o zmíněný judikát „Potápěči“, který byl shodou okolností jiným senátem téhož soudu opětovně posuzován a ve stejné věci soud dovedl nikoliv zneužití práva, ale porušení zásady materiální pravdy, kterou vyložil šířeji, než učinil Nejvyšší správní soud v předcházejícím rozhodnutí.

Pokud bychom zásadu materiální pravdy vyložili šířeji jako akt zastření podstaty transakce jako takové, nepotřebovali bychom diskutovat o zneužití práva v daňové oblasti a mohli použít existujícího principu zakotveného v daňovém řádu. Nejvyšší správní soud ale ve výše uvedeném rozhodnutí z r. 2007 určil jasnou hranici mezi disimulovaným právním úkonem a obcházením zákona a širší výklad zásady materiální pravdy nepřipustil.

¹⁶ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004.

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2005, č.j. 1 Afs 107/2004-48.

Závěr

V době odevzdání příspěvku se nová zásada zákazu zneužití práva v oblasti daňové nachází před prvním projednáním v Poslanecké sněmovně. Její přijetí se nicméně očekává, neboť je v první řadě řadě transpozici obecného pravidla proti zneužívání daňového režimu obsaženého v čl. 6 směrnice ATAD. Nezbytnost explicitního promítnutí pravidla proti zneužívání do právního řádu České republiky je přitom dána požadavkem Evropské unie na průkaznost plnění povinností uložených právem Evropské unie, pokud se jedná o implementaci právních předpisů Evropské unie ze strany České republiky. V tomto příspěvku jsem se pokusila shrnout stav legislativního projednání této nové základní zásady správy daní, její znění s ohledem na znění zmíněné směrnice, zmínit tuto zásadu v kontextu evropské i tuzemské judikatury a stručně přiblížit nejvíce podobnou zásadu materiální pravdy.

Použité prameny

- Důvodová zpráva k DŘ, s. 21. [online]. [cit. 20. května 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>.
- Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu [online]. [cit. 20. května 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2017/verejna-konzultace-implementace-smernice-28011>
- KAMÍNKOVÁ, P. K čemu zákaz zneužití práva? (část 1.) In *Daně a finance*, 2016, č. 4.
- KAMÍNKOVÁ, P. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Praha: BOVA POLYGON, 2018.
- Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. [online]. 2018. [cit. 21. srpna 2018] Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&t=206>.
- Rozdílová tabulka návrhu předpisu ČR s legislativou EU, s. 94. [online]. [cit. 20. května 2018]. Dostupné z WWW: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVK-GT7MQ>.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11. 2005, č.j. 1 Afs 107/2004-48.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2005, č.j. 1 Afs 107/2004-48.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2009, č.j. Afs 24/2009-71.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č.j. 1 Afs 11/2010-94.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č.j. 1 Afs 35/2007-108.
- Směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně. [online]. [cit. 20. května 2018]. Dostupné z WWW:https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf.
- ŠEFL, V. Institut zneužití práva v právu daňovém. In *Sborník práva – Dny práva – 2009*. Brno: Masarykova universita, 2009.

Úřad vlády České republiky[online]. 2018. [cit. 21. srpna 2018] Důvodová zpráva. Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Dostupné z WWW: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVKGT7MQ>.
Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004.

IN DUBIO CONTRA FISCUM VE STÍNU NÁLEZU PL. ÚS 6/17

In dubio contra fiscum in the shadow of Pl. ÚS 6/17

JUDR. TOMÁŠ MARTINÁK

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstrakt: *Ochrana svobody jako zajištění demokratických hodnot samostatného státu, který nezasahuje příliš do samosprávy stejně tak garantuje právo jednotlivce na spravedlivý proces, přičemž jednotlivé články respektují při tvorbě zákonů a regulaci společenského chování, dbá zásad metodologie respektive v rámci instančního dozoru, zváží všechna východiska a možnosti na trhu co možná nejlépe a zváží všechny možné dopady na společnost a jednotlivce, aby zásah státu byl spíše ve prospěch svobody a jednotlivce než naopak.*

Abstract: *The protection of liberty as securing the democratic values of an independent state, which does not interfere too much with self-government, equally guarantees the right of the individual to a fair trial, while respecting individual articles in law-making and regulation of social behavior. perhaps best, and weighs all possible impacts on society and individuals, so that state intervention is more in favor of freedom and the individual than vice versa.*

Klíčová slova: *svoboda, in dubio mitius, samospráva, státní zásah, in dubio contra fiscum, povinnost, nále, senátor, ústavní stížnost, dopady, ekonomika, analýza práva, společenská smlouva*

Keywords: *freedom, in dubio mitius, local Government, governmental intervencion, in dubio contra fiscum, duty, finding of Constitucional Court, senator, constitutional complaint, impact, economy, law analysis, social contract*

Úvod

Ochrana svobody jako jedné ze základních hodnot soudobého státu se projevuje při interpretaci práva, zejména zásad in dubio pro libertate. Podle této zásady, jsou-li dvě interpretační možnosti zhruba stejně rovnocenné, má být dána přednost té, která garantuje větší míru svobody, tedy, v pochybnostech ve prospěch svobody. Zásada in dubio pro libertate má tento subsidiární charakter. Pokud je totiž jedna z výkladových možností v přímém rozporu se základním právem či svobodou garantovanou ústavním pořádkem, tato se pak prostě vyloučí na základě konformního výkladu nebo zásady výkladu v souladu s ústavními principy a hodnotami. V témže významu se ve veřejném právu někdy používá formulace in dubio mitius (v pochybnostech mír-

něji), ve finančním právu lze použít i formulaci *in dubio contra fiscum*¹. Finanční plánování s sebou nese mnohá rizika spojená se zásahy státu a státní moci i tam, kde je lépe vést mnohostranný dialog než nadměru zasahovat. Přehnanými zásahy, které postrádají smysl a účel, respektive při svém vzniku by potřebovali silnější zamyšlení zákonodárce, jsme svědky i v minulosti, kdy elektronická evidence tržeb měla vyhnat černé pasažéry drobného podnikání a osvěžit státní rozpočet několika miliardami ročně. Kontrolní hlášení mělo lepším dohledem nad penězotoky podnikatelů zvýšit výběr daní. Centrální nákupy zlevnit provoz sátu o další miliardy vyhozených peněz za papíry do tiskáren, kancelářských sponek a podobných nezbytností, nutné pro hladký chod státní správy. Tyto ušetřené peníze měly plynout do vzdělání, vědy, výzkumu a například na naše rychlostní komunikace. Výsledky EET příliš nepřesvědčily, výdaje na provoz EET převýšili podle některých odhadů příjmy. Z kontrolního hlášení není nic, jen větší penzum práce pro daňové poradce a podnikatele, kteří hledají cestu k daňové optimalizaci a v průběhu daňového roku kličují mezi narůstající byrokracií a papírováním. V poslední době lze hledat větší zásahy státu z centrální úrovně právě k občanovi, či chtěli státní moc až příliš zasahuje do „*samosprávy*“. Důležitou součástí práva na spravedlivý proces potažmo českého systému dělby moci i systému brzd a protivah je vedle horizontální dělby moci i ta vertikální, založená ústavním uznáním práva na samosprávu a samostatné rozhodování zastupitelstev obcí a vyšších územně samosprávních celků i jejich práva samostatně hospodařit podle vlastního rozpočtu. Právo na samosprávu je nicméně v Ústavě vymezeno poměrně lakonicky (v čl. 8 a čl. 99 a následujících), pročež další mantinely, v nichž se musí státní zásahy do práva na samosprávu pohybovat, formuloval ve své dřívější judikatuře Ústavní soud. V tomto směru je dělba moci vlastně součástí společenské smlouvy, je příslibem ze strany státu a veřejné moci vůči součástí lidu, jenž se ocitá pod její jurisdikcí. Příkladně, že kdekoli bude veřejná moc rozhodovat o právech jednotlivce, bude to činit cestou spravedlivého procesu ať už v jeho plné verzi před soudy nebo v neúplné před správními úřady v našem případě finanční správou či ministerstvem. Zůstává otázkou, zdali stát ke státnímu rozpočtu nezaujímá příliš centralistické stanovisko a zdali ústavní soud nezvolil ne zrovna příliš přiléhavou argumentaci ve vztahu k jeho poslednímu rozhodnutí a nezůstalo spíše více otázek než odpovědí.

1 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. července. 2017, čj. 6 Afs 278/2016-54.

In dubio contra fiscum

Takto argumentuje rozšířený senát NSS v rozsudku 7 Afs 54/2006, ve kterém šlo o výklad § odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném mezi 1. 10. 2003 a 30. 4. 2004. NSS se opírá o pasáž z nálezu I. ÚS 634/06, kde se uvádí, že cit: „v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny a viz i stanovisko menšiny Pléna NSS in usnesení ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. in 215/2004 Sb. NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem“.

NSS v bodu 60 odůvodnění navazuje:

Je nepochybné, že každá daňová povinnost zasahuje do základního práva vlastnit majetek, ostatně nikoli nadarmo je možnost na základě zákona ukládat daně a poplatky systematicky zařazena do čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod jako jedno z možných omezení tohoto základního práva. Je tedy věcí zákonodárce, aby – chce-li určitou daň určitým způsobem uložit a vybírat – podmínky jejího výběru formuloval jednoznačně a určitě. Nezdaří-li se mu to, musí počítat s tím, že při výkladu příslušného ustanovení zákona bude dána soudem přednost té alternativě, která nezasahuje, resp. co nejméně zasahuje do vlastnického práva soukromé osoby, a to i za předpokladu, že takový výklad bude v rozporu se základními (strukturálními či jinými) principy té které daně. V konkrétním případě žalobce uplatnění uvedeného principu znamená, že pokud plátce DPH zboží z dovozu použije k dosažení příjmů nebo výnosů za svá skutečně zdanitelná plnění osvozená od daně podle § 25 odst. 1 zákona o DPH, umožní mu to za určité zboží z dovozu v posledku žádnou daň z přidané hodnoty neplatit, neboť si ji plně kompenzuje nekráceným odpočtem daně (neboť krácení odpočtu 7 Afs 54/2006-172 nebude s ohledem na ustanovení § 19 a 19a zákona o DPH ve vztahu ke zboží z dovozu aplikovatelné). Nejvyšší správní soud ale v rozsudku 5 Afs 63/2011 omezuje ve shodě s tím, co jsem uváděl v úvodu, tedy použitelnost této zásady jen na situaci volby mezi dvěma jinak rovnocennými variantami protože ne každá interpretační nejasnost vždy nutně povede v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu. Uplatnění zásady

in dubio mitius má místo pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelné přesvědčivé výkladové alternativy.

Fiscus ve stínu nálezu Pl. ÚS 6/17

Plénium Ústavního soudu zamítlo návrh skupiny 64 senátorů na zrušení ustanovení § 14 písm. c), § 17 a § 18 odst. 2 zákona č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti, ustanovení § 6a až § 6d zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění zákona č. 24/2017 Sb., a ustanovení § 4 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění zákona č. 24/2017 Sb.

Napadená zákonná ustanovení upravují komplex pravidel, nazývaných „*dluhová brzda*“, jež se uplatní v případě kvalifikovaného zhoršení zadlužení obcí a krajů. Nově zavedené komplexní rozpočtové pravidlo zakotvuje mj. tzv. dluhový strop. V případě, že územní samosprávný celek nesplní svou povinnost snížit svůj dluh o částku určenou podle § 17 odst. 2 zákona o pravidlech rozpočtové odpovědnosti, a současně výše jeho dluhu přesahuje hranici určenou podle § 17 odst. 1 téhož zákona, může ministerstvo financí rozhodnout o pozastavení převodu podílu na výnosu daní obci nebo kraji. Cílem těchto opatření je přimět obce a kraje k sestavování rozpočtu, který nebude zvyšovat jejich zadlužení a povede k postupnému snižování jejich dluhu pod hranici stanovenou v zákoně.

Skupina senátorů v návrhu namítala, že napadená právní úprava pravidel rozpočtové odpovědnosti územních samosprávných celků představuje zásah do práva na samosprávu, zakotveného v článku 8 a v člancích 100 a 101 Ústavy České republiky. Namítán je rovněž zásah do vlastnického práva územních samosprávných celků, chráněného článkem 11 Listiny základních práv a svobod.

Senátoři také zpochybnili formu přijetí napadených norem – namítali, že úprava omezující hospodaření obcí a krajů by musela být obsažena v ústavních normách, nikoliv v podústavních předpisech.

Konkrétně dále namítali, že povinnost územních samosprávných celků sestavit rozpočet jako vyrovnaný nebo přebytkový může vést k omezení výdajů územních samosprávných celků na činnosti, které tyto celky musejí povinně zajišťovat (např. vzdělávání, sociální služby, kultura nebo rozvoj územního samosprávného celku, jako je budování či údržba infrastruktury), což může mít bezprostřední dopad na obyvatelstvo.

Protiústavnost přijaté zákonné úpravy podle navrhovatelů měla spočívat také v tom, že napadená ustanovení mají údajně zpětný účinek. Retroaktivitu spatřují v tom, že v letech 2014 až 2017, kdy obce a kraje připravovaly své

rozpočty, nemohly reflektovat nová rozpočtová pravidla a následky spojené s jejich nesplněním, tj. pozastavení převodu podílu na výnosu daní. Plénum Ústavního soudu žádná z těchto námitek navrhovatelů nepřisvědčilo a návrh na zrušení napadených zákonných ustanovení nálezem zamítlo.²

Odlišné stanovisko k výroku i k odůvodnění nálezu zaujali soudci Ludvík David, Kateřina Šimáčková, Jaromír Jirsa a Vojtěch Šimíček. Zejména přiléhavá je argumentace soudce Davida, který mimo jiné řekl cit: „*Většina pléna přistoupila na omezený rozsah dokazování. Přezkoumávané části právních předpisů však mají hodnotově i fakticky významné dopady na hospodaření územních samosprávných celků. Problematika je polycentrická; nejde jen o rozpočtovou kázeň, ale též o důsledky dluhové brzdy pro plnění funkcí dotčených subjektů v nejrůznějších sférách společenského života. Když už plénum nepovažovalo za nutné nařídít veřejné jednání, mělo, ať už skrze využití institutu amici curiae, nebo v rámci dokazování, umožnit vyjádření k věci těm orgánům a subjektům územní samosprávy, jichž se napadená právní úprava bezprostředně dotýká. Většina pléna se však spokojila s vyjádřeními vlády a obou komor Parlamentu, jejichž obsah se dal předvídat, a neobrátila se ani na Asociaci krajů České republiky, ani na Svaz měst a obcí České republiky, ani na Sdružení místních samospráv České republiky. Nepochybuji přitom o potřebě pléna dobrat se komplexních poznatků o aktuálním hospodaření obcí a krajů nejen z běžně publikovaných dokumentů či empirickou cestou. Jaké jsou nejčastější příčiny deficitů obecních rozpočtů a jaký je současný trend? Nakolik je reálné hospodářit beze schodku, má-li obec investovat do modernizace či dokonce do chybějící infrastruktury? Je obec schopna bez deficitu zajistit plnění svých základních funkcí ve vztahu k obyvatelům tak, aby nedocházelo k odlivu zejména těch mladších do měst? Jsou obce většinou schopny dosáhnout na dotace včetně evropských? Jak se zajišťuje zadržení vody v krajině při problémech se suchem?*“³

Je otázkou, jestli se ústavní soud neměl zabývat dalšími sociálními a ekonomickými dopady na jednotlivé obce potažmo na samosprávu jako takovou, a to jak z hlediska účelů regulace, tak z hlediska vynaložených nákladů potažmo hospodářskou užitečnost.⁴ Na posuzování ekonomických důsledků prá-

2 PAVLÍČEK, R. Ústavní soud zamítl návrh skupiny senátorů na zrušení zákonné úpravy v podobě tzv. „dluhové brzdy“ a „dluhového stropu“. Královéhradecký kraj [online]. [cit. 22. srpna.2018]. Dostupné z WWW: <http://www.kr-kralovehradecky.cz/cz/kraj-volene-organy/obce/metodicka-pomoc-obcim/hosp-usc-dso/ustavni-soud-zamitl-navrh-skupiny-senatoru-na-zruseni-zakonne-upravy-v-podobе-tzv--dluhove-brzdy-a-dluhoveho-stropu--109926/>

3 Nález Ústavního soudu ze dne 20. února 2018, sp. zn. Pl. ÚS 6/17.

4 Srov. Cílové výsledkové pojetí a nákladové výsledkové pojetí efektivnosti práva v Gerloch, A.: *Teorie práva*, 4. vydání, Plzeň 2007, s. 303–304.

va a jeho aplikace obrátila pozornost právní vědy ekonomická analýza práva (Law and Economics), jež se stala vlivným směrem právní filosofie.⁵ Praktickým projevem tohoto směru uvažování o právu je RIA (Regulatory Impact Assessment), tedy hodnocení dopadu regulace. Tato poněkud módní ekonomicky laděná analýza byla zavedena usneseními vlády č. 877 a č. 927 ze srpna 2007 („o Obecných zásadách pro hodnocení dopadů regulace“ a „k uplatnění Obecných zásad pro hodnocení dopadu regulace (RIA) a o zřízení Grémia pro regulační reformu e efektivní veřejnou správu“), podle čl. 9 odst. 3 LPV závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace nahrazuje některé pasáže obecné části důvodové zpráva z hodnocení dopadů regulace nahrazuje některé pasáže obecné části důvodové zprávy vládního návrhu zákona.⁶ To je posuzování předpokládaných dopadů regulace při tvorbě a sestavování rozpočtu a jeho ovlivňování právními předpisy různé právní síly. Je potřeba zvýšeného důrazu v těchto otázkách a jejich posuzování zejména k jednotlivým sociálním a ekonomickým důsledkům. České soudy se na Law and Economics dosud neodvolávají, ekonomické a sociální dopady svého rozhodování však zvažují (např. NSS 2 As 53/2004⁷, kde NSS kritizuje nehospodárny postup krajského soudu jako přílišný procesní formalismus).

Závěr

Shrnutí nabádá k důrazu na širší konsenzus dělby moci a zvažování dopadů v širším kontextu.

Jak již bylo uvedeno v předmětném nálezu a disentním stanovisku, Ústavní soud ve své dřívější judikatuře ústavní úpravu územní samosprávy (ústavně zaručeného práva na samosprávu), založené i na samostatném hospodaření, dotvářel právě s respektem k roli samosprávy ve vertikální dělbě moci (srov. např. pojednání o dělbě moci v Kosař, D., Antoš, M., Kühn, Z., Vyhnanek, L. Ústavní právo: casebook. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 56 a 71–77). Nynější nálezh tuto linii opouští a zdůrazňuje, že je to „*moudrý a odpovědný stát*“, kdo dohlíží na „*nezodpovědné obce*“, a podíl územních samospráv na daňových výnosech považuje za standardní poskytování financí ze státního rozpočtu, nad nímž by měl mít stát kontrolu. S takovýmto pohledem se však nemů-

5 O ekonomické analýze práva zvnějšku srov. Např. Sobek, T.: *Nemorální právo*, Plzeň, 2010, s. 205–233.

6 Obecné zásady pro hodnocení dopadů regulace. Vláda České republiky [online]. [cit. 25. srpna 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.vlada.cz/cz/ppov/lr/ria/metodiky/obecne-zasady-pro-hodnoceni-dopadu-regulace-90556/>

7 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. března 2004 sp. zn. NSS 2 As 53/2004.

žeme smířit, neboť ekonomická autonomie je nezbytným základem samosprávy a její politické role. Jak vyplývá z disentančního stanoviska většina pléna v odůvodnění nálezu sice připouští, že „*hospodaření podle vlastního rozpočtu*“ ve smyslu čl. 101 odst. 3 Ústavy je „samotný základ práva na samosprávu“ (bod 98), ale zároveň metodologicky zkoumá, jestli jsou napadená ustanovení zákona zásahem do podstaty, resp. „minimálního obsahu práva hospodařit podle vlastního rozpočtu“ (bod 127), což považuje jako zásadní pro rozhodnutí, jestli je potřeba změny Ústavy, nebo ne. Přitom podstatu daného práva vymezuje restriktivně a umožňuje státu zásahy, jsou-li odůvodněny „požadavkem hospodárného, racionálního a udržitelného nakládání s takovým majetkem ku prospěchu územního samosprávného celku a jeho občanů“ (bod 127). Souhlasím s tím, že je nepřipustné a nad ústavní rámec, aby to byl stát, kdo bude určovat, jaké nakládání s majetkem obce či kraje je „*ku prospěchu územně samosprávného celku a jeho občanů*“, namísto samotného konkrétního územně samosprávného celku (tedy podle čl. 100 odst. 1 Ústavy „územního společenství občanů“), o jehož majetek se jedná. S tím samozřejmě souvisí i dopady na jednotlivce, kteří legitimují prostřednictvím voleb své zákonodárce a obecně dávají prostřednictvím společenské smlouvy souhlas s existencí veřejné moci a s podřazeností člověka s veřejnou mocí. I takové ekonomicko-právní věci jako jsou veřejné rozpočty mohou do budoucna definovat samotnou podstatu demokratické společnosti a s tím související právo na spravedlivý proces, které je vnímáno jako právo přirozené, tedy plynoucí přímo z lidské přirozenosti, a jako právo vyplývající zejména z výše uvedené společenské smlouvy. Její součástí je totiž i příslib, že jí zřizovaný stát bude i státem právním, státem rozhodujícím o jednotlivcích férově a v souladu s právem (k tomu např. IV. ÚS 60/2010).

Použité prameny

GERLOCH, A. *Teorie práva*, 4. vydání, Plzeň 2007.

SOBEK, T. *Nemorální právo*, Plzeň, 2010.

Nález Ústavního soudu ze dne 20. února 2018, sp. zn. Pl. ÚS 6/17.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. července. 2017, čj. 6 AfS 278/2016-54.

Rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 23. 2. 2011 č.j. 1 AfS 91/2010-45.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. března 2004 sp. zn. NSS 2 As 53/2004.

Obecné zásady pro hodnocení dopadů regulace. Vláda České republiky [online]. [cit. 25. srpna 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.vlada.cz/cz/ppov/lrv/ria/metodiky/obecne-zasady-pro-hodnoceni-dopadu-regulace-90556/>

PAVLÍČEK, R. Ústavní soud zamítl návrh skupiny senátorů na zrušení zákonně úpravy v podobě tzv. „dluhové brzdy“ a „dluhového stropu“. Královéhradecký kraj [online]. [cit. 22. srpna 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.kr-kralovehra->

[decky.cz/cz/kraj-volene-organy/obce/metodicka-pomoc-obcim/hosp-usc-dso/ustavni-soud-zamitl-navrh-skupiny-senatoru-na-zruseni-zakonne-upravy-v-podobe-tzv--dluhove-brzdy-a-dluhoveho-stropu—109926](https://decky.cz/cz/kraj-volene-organy/obce/metodicka-pomoc-obcim/hosp-usc-dso/ustavni-soud-zamitl-navrh-skupiny-senatoru-na-zruseni-zakonne-upravy-v-podobe-tzv--dluhove-brzdy-a-dluhoveho-stropu-109926)

DEN DAŇOVÉ SVOBODY

Tax freedom day

JUDR. ET MGR. LENKA VESELÁ, PH.D.

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstrakt: Příspěvek se věnuje v době konání konference aktuálnímu tématu z oblasti daňového práva, a to dni daňové svobody. Jelikož se jedná o neprávní pojem, bylo nutné se podívat na podstatu tohoto pojmu a její váhu. Z příspěvku vyplývá, že se nemůže jednat o relevantní údaje a jsou to pouze populistické propočty dne, kdy by teoreticky bylo možné přestat daně vůbec, za předpokladu, že do té doby platíme veškerý svůj příjem do státní kasy.

Abstract: The contribution of the conference on the current tax law, tax freedom day. As the non-legal term, it was necessary to look to the nature of this concept and its weight. From the contribution follow that the relevant data and calculations are only populist, could theoretically be stop pay tax, provided that the pay all their income to the treasury up to the tax freedom day.

Klíčová slova: den daňové svobody, OECD, příjem

Keywords: tax freedom day, OECD, revenue

Úvod

Všechna média hovořila dne 22. května 2018 o dni daňové svobody. Lidé mezi sebou probírali, co to pro ně znamená, neboť ze všech stran zaznívalo, že ode dneška nepracují na stát, ale sami na sebe. Musím konstatovat, že ze všech informací jsem spíše zaznamenala zmatenost lidí, zda opravdu ode dneška neplatí daně? Proto se domnívám, že došlo spíše k davové desinformovanosti než k regulérnímu zpravodajství.

Média a den daňové svobody

Není se čemu divit, stačí jen toto slovní spojení zadat do webového vyhledávače a přečtete si vyhledané titulky:

- Den daňové Svobody je pomyslnou hranicí v kalendářním roce, která rozděluje rok do 2 období.¹
- Den daňové svobody má poukázat na to, kolik nás stojí provoz státu.²

1 Den daňové svobody. Wikipedie [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: https://cs.wikipedia.org/wiki/Den_da%C5%88ov%C3%A9_svobody

2 KAŠPÁREK, M. Den daňové svobody: není co slavit. Peníze [online]. [cit. 20. října

- Den daňové svobody letos v Česku připadne na 23. června, ...³
- Den daňové svobody se nepočítá podle daňového přiznání, jak si mnozí myslí ...⁴
- Jako den daňové svobody se označuje pomyslný okamžik, od kterého jde veškerá mzda na konto občana.⁵
- Češi budou na odvod daní pracovat 174 dní, den daňové svobody letos připadne na 23. června.⁶
- Je den daňové svobody, ukazují výpočty firmy Deloitte. Veškerá mzda jde na naše konto.⁷
- Dnes je den daňové svobody, Češi přestali vydělávat na stát⁸
- Češi letos budou podle Institutu pracovat na stát nejméně od roku 2000.⁹

Po přečtení těchto hesel můžete nabýt různých přesvědčení. Znamená to opravdu zahodit veškerá státní břemena a ode dneška si všechny vydělané peníze užít sám pro sebe? Zbavíme se všech povinností vůči státu? Věřím tomu, že by se efektivita některých pracovníků ztrojnásobila, když by veškeré příjmy

-
- 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.penize.cz/dane/323849-den-danove-svobody-neni-co-slavit>
- 3 Deloitte: Den daňové svobody bude 23. června, nikdy nebyl později. Finanční noviny [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.finance.cz/504340-deloitte-den-danove-svobody-bude-23-cervna-nikdy-nebyl-pozdeji/>
 - 4 TOMEK, L. Lidé neví, kolik dávají státu. Napoví Den daňové svobody. Finance [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.finance.cz/zpravy/finance/354914-lide-nevi-kolik-davaji-statu-napovi-den-danove-svobody/>
 - 5 Daňová svoboda letos přijde o týden dříve než loni. Česko je lepší než průměr OECD. Česká televize [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/2459032-danova-svoboda-letos-prijde-o-tyden-drive-nez-loni-cesko-je-lepsi-nez-prumer-oecd>.
 - 6 Češi budou na odvod daní pracovat 174 dní, den daňové svobody letos připadne na 23. června. Deloitte [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/press/articles/cze-tz-den-danove-svobody-letos-pripadne-na-23-cervna-2018.html>
 - 7 Je den daňové svobody, ukazují výpočty firmy Deloitte. Veškerá mzda jde na naše konto. Aktuálně [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/je-den-danove-svobody-veskera-mzda-jde-na-nase-konto/r~589166b476ae11e883300cc47ab5f122/>
 - 8 Dnes je den daňové svobody, Češi přestali vydělávat na stát. Idnes [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: https://ekonomika.idnes.cz/den-danove-svobody-0nr/ekonomika.aspx?c=A130611_072919_ekonomika_skr
 - 9 Češi letos budou podle institutu pracovat na stát nejméně od 2000. České noviny [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/cesi-letos-budou-podle-institutu-pracovat-na-stat-nejmene-od-2000/1613010>

skončily v domácí kapse. Nicméně tomu tak není, pojďme se podívat na oficiální vysvětlení.

Den daňové svobody ve svém významu

Použijme definici jedné ze společností, které se touto otázkou zabývají, a to definici Liberálního institutu¹⁰, potom tento den daňové svobody:

- *pomyslně dělí rok na dvě části, na tu, kdy pracujeme na pokrytí veřejných výdajů, a na tu, kdy pracujeme na sebe.*

Stát nemá žádné jiné peníze než ty, které vybere na daních, a ty, které si půjčí – ty budou muset být spolu s úroky splaceny v budoucnosti.

Čím méně se tak stát rozhodne utrácet, tím zkracuje dobu vazalství „práce pro stát“, tedy aktivity každého z nás, jejíž plody neskončí v naší peněžence, ale ve státní kase,“ vysvětluje hlavní analytik Liberálního institutu Aleš Rod.¹¹

Den daňové svobody představuje pomyslnou hranici, jež rozděluje kalendářní rok do dvou období – v části roku do Dne daňové svobody je třeba vydělat na pokrytí výdajů státních a veřejných institucí. Toto virtuální období 100 % zdanění končí Dnem daňové svobody (včetně), od kterého vyděláváme sami pro sebe a o vydělaných penězích si rozhodujeme podle vlastního uvážení.¹²

Způsob výpočtu ze vstupních dat

Podle wikipedie¹³ koncept dne daňové svobody vytvořil floridský podnikatel Dallas Hostetler již v roce 1948, avšak metodika jeho výpočtu, zejména používaných vstupních dat, není dnes jednotná.

- Zatímco ve Spojených státech se den daňové svobody vypočítá jako podíl veškerých daní na celkových příjmech obyvatel,
- v Česku jej každoročně vypočítává Liberální institut jako podíl veřejných výdajů na hrubém domácím produktu. Výpočet Liberálního institutu vychází z odhadů Organizace pro hospodářskou spolupráci

10 Co popisuje Den daňové svobody? Liberální institut [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.dendanovesvobody.cz/>

11 Den daňové svobody 2013. Liberální institut [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.dendanovesvobody.cz/archiv-dds/2013/>

12 Den daňové svobody v České republice připadá letos na 29. května. Parlamentní listy [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.parlamentnilisty.cz/arena/nazory-a-petice/Den-danove-svobody-v-Ceske-republice-pripada-letos-na-29-kvetna-486062>

13 Den daňové svobody. Wikipedie [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: https://cs.wikipedia.org/wiki/Den_daňové_svobody

a rozvoj (OECD)¹⁴. Tato metodika umožňuje srovnání Česka s ostatními zeměmi.

- Deloitte (dříve Patria Finance) naproti tomu rok rozděluje na části v poměru celkových daňových příjmů státu a čistého národního důchodu, tedy počítá podíl celkových daňových příjmů státu na hrubém národním důchodu.

Rozdíl těchto dvou v ČR používaných způsobů výpočtu tedy je v tom, že jedna z institucí používá výdaje státu, kdežto druhá naopak příjmy státu. A díky schodkům státního rozpočtu pak mezi těmito metodami vznikají rozdíly ve výsledných datech. Porušením bilančního pravidla a vyrovnanosti státního rozpočtu jako předpokladů pak při výpočtech již nelze přecházet od státních příjmů ke státním výdajům, ani naopak. Díky zadlužování státu tyto data získávají různé významy, stávají se neporovnatelnými, což vyplývá i ze současných informací, kdy pro rok 2018 vypočítal Liberální institut den daňové svobody na 22. května¹⁵ a Deloitte na 23. června.¹⁶ Podle tohoto výpočtu by Češi na daně pracovali 174 dní.

Liberální institut pro výpočet Dne daňové svobody používá metodiku soustředící se na výdajovou stranu veřejných financí. Jsou to totiž právě výdaje, které je nutné financovat daňovými příjmy a které, v případě deficitních rozpočtů, determinují i nutnost splácet v budoucnu dluh.

Význam dne daňové svobody

Den daňové svobody je sledovaným ukazatelem především kritiků byrokracie.¹⁷ Dává jim pomyslnou čáru mezi dny, kdy vše, co vyprodukujeme, už neodvádíme státu, ale vyděláváme sami na sebe.

14 Fiscal-balances-and-Public-Indebteness. OECD [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: [https://www.oecd.org/general/searchresults/?q=Anex Table 29 – General government total outlays&cx=012432601748511391518:xeadub0b0a&cof=FORID:11&ie=UTF-8](https://www.oecd.org/general/searchresults/?q=Anex+Table+29+-+General+government+total+outlays&cx=012432601748511391518:xeadub0b0a&cof=FORID:11&ie=UTF-8)

15 Doba práce pro stát se krátí. Loni Češi dřeli na daně o týden déle. ČTK [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: https://ekonomika.idnes.cz/dane-svoboda-liberalni-institut-daa-/ekonomika.aspx?c=A180522_094055_ekonomika_fih

16 Češi budou na odvod daní pracovat 174 dní, den daňové svobody letos připadne na 23. června. Deloitte [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/press/articles/cze-tz-den-danove-svobody-letos-pripadne-na-23-cervna-2018.html>

17 Den daňové svobody. Finance [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-cr/den-danove-svobody/>

Společnost Deloitte¹⁸ říká, že den daňové svobody představuje jednoduchou, laicky srozumitelnou reprezentaci daňové zátěže v ekonomice pro společnost. Mám za to, že sice mají pravdu, ale způsob, kterým tyto informace prezentují, je zavádějící, tak jak bylo zmíněno v úvodu. V naší zemi nemáme 100 % zdanění příjmů, tedy určování dnů, kdy dojde k oné hranici konce valství je velmi diskutabilní.

Den daňové svobody pomyslně dělí rok na dvě části, na tu, kdy pracujeme na pokrytí veřejných výdajů, a na tu, kdy pracujeme na sebe.¹⁹ Aby průměrný daňový poplatník splatil svůj podíl na výdajích státu, musí v roce 2018 odpracovat „na stát“ 142 dní.

Letošní Den daňové svobody je o dva dny dříve než průměr OECD. Nejdříve daňovou svobodu přivítali v Irsku (7. 4.) a Jižní Koreji (28. 4.) a brzy oslaví ve Švýcarsku (5. 5.). Naopak nejdéle si na ni počkají ve Francii (23. 7.) a ve Finsku (13. 7.). Průměr OECD oproti minulému roku klesnul o čtyři dny směrem k začátku roku. Dle Pánka, ředitele Liberálního institutu, je to důsledek hospodářského růstu v celém rozvinutém světě.²⁰

„Současný hospodářský růst je z velké části pouze tlačen uměle navyšovanou poptávkou díky levným úvěrům. Nízké úrokové sazby a rekordní množství hypoték zvyšují množství peněz v oběhu a s ním i poptávku nejen po nových domech a bytech, ale zprostředkovaně i po všem, čeho bohatnoucí lidé chtějí více. Většina takového růstu je však na dluh a v budoucnosti se při otřesech může Den daňové svobody snadno dostat zpět do půlky června, kde byl při poslední finanční krizi,“ vysvětluje Pánek. *„Za první republiky byl Den daňové svobody v polovině února.. Mnohem raději bychom viděli posun Dne daňové svobody tímto směrem díky technologickému pokroku, mezinárodnímu obchodu, vyšší produktivitě a zejména nižším vládním výdajům,“* uzavírá.²¹

18 Češi budou na odvod daní pracovat 168 dní, den daňové svobody letos připadne na 17. června. Deloitte [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/press/articles/cze-tz-den-danove-svobody-letos-pripadne-na-17-cervna-2017.html>

19 Den daňové svobody 2013. Liberální Institut [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <http://www.dendanovesvobody.cz/metodika-dds/>

20 Dnes je den daňové svobody, na stát jsme pracovali 142 dní. Měsíc [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.mesec.cz/aktuality/dnes-je-den-danove-svobody-na-stat-jsme-pracovali-142-dni/>

21 Češi dnes přestali pracovat na stát. Den daňové svobody je letos o čtyři dny dříve. Novinky [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z WWW: <https://www.novinky.cz/ekonomika/439120-cesi-dnes-prestali-pracovat-na-stat-den-danove-svobody-je-letos-o-ctyri-dny-drive.html>

Závěr

Pokud shrneme řečené k tématu dne daňové svobody, zjistíme, že se ve skutečnosti nejedná o žádný směrodatný údaj. Jedná se o statistiku, kterou v České republice počítají dvě soukromé společnosti, a to z odhadů vstupních dat. Stát na tomto výpočtu nemá žádnou participaci. Nicméně co je podle mě důležité zmínit, je fakt, že informace získané ze soukromého zdroje by se měly podávat srozumitelně a přehledně, ne zavádějícími titulky, které lákají čtenáře. V nečtenářích totiž mohou vyvolat zmatek a chaos, zda se od uvedeného dne tedy neplatí daně vůbec. Bylo by vhodné zmínit, že v České republice máme zálohové zdanění příjmů, tedy v průběhu celého roku. U ostatních daní dle jejich typu a není tedy možné tento ukazatel spočítat dle matematických postupů přesně. V průběhu celého roku se situace mění od změny počtu zaměstnaných nebo podnikajících osob až po hospodářské prostředí poskytující podmínky pro zdárný výkon práce. Princip uváděný v titulcích není tedy použitelný, kdy stanovený počet dní bychom státu odevzdávali celý svůj příjem a po zbývajících částech roku bychom žili z celého svého příjmu. Přeci jen uspokojování základních potřeb, jako jídlo, ošacení apod. patří k neodkladným nutnostem každodenního života. Není ani pravdou, že by se dle spočítaného dne daňové svobody odvíjela výše sazby daně, tedy, když jsme na státní potřeby vydělali dříve, že by se po zbytek roku snížili daně. Ani v této otázce tedy tento ukazatel není použitelný. Pak je tedy otázkou, k jakému účelu je dobrý. Jediným přínosem vidím, že lze srovnávat s evropskou statistikou mezinárodní organizace OECD, která uvádí srovnání snad všeho, na co si vzpomeneme, a tak se potěšit výsledkem, nad kterou zemí vyhráváme v menším počtu dní. Pokud bychom vztáhli definici Deloitte výše, a to jednoduché laické vyjádření daňového zatížení v ekonomice, pak prosím, ale také zároveň prosím o srozumitelné, laické, podání těchto informací pro tuto veřejnost. Podání v tomto roce se mi zdálo být příliš zavádějící a mám za to, že informaci o srovnání daňového zatížení té které země lze zprostředkovat prostřednictvím jiných ukazatelů, které sledují státní orgány. Pokud celou situaci shrnu, mám za to, že se jedná o pouhý populismus výsledků soukromých společností s malou vypovídající hodnotou ve střetu s realitou.

Použité prameny

- Co popisuje Den daňové svobody? Liberální institut [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <http://www.dendanovesvobody.cz/>
- Češi budou na odvod daní pracovat 168 dní, den daňové svobody letos případně na 17. června. Deloitte [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/press/articles/cze-tz-den-danove-svobody-letos-pripadne-na->

-17-cervna-2017.html

- Češi budou na odvod daní pracovat 174 dní, den daňové svobody letos připadne na 23. června. Deloitte [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/press/articles/cze-tz-den-danove-svobody-letos-pripadne-na-23-cervna-2018.html>
- Češi budou na odvod daní pracovat 174 dní, den daňové svobody letos připadne na 23. června. Deloitte [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/press/articles/cze-tz-den-danove-svobody-letos-pripadne-na-23-cervna-2018.html>
- Češi dnes přestali pracovat na stát. Den daňové svobody je letos o čtyři dny dříve. Novinky [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/ekonomika/439120-cesi-dnes-prestali-pracovat-na-stat-den-danove-svobody-je-letos-o-cetyri-dny-d>
- Češi letos budou podle institutu pracovat na stát nejméně od 2000. České noviny [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/cesi-letos-budou-podle-institutu-pracovat-na-stat-nejmene-od-2000/1613010>
- Daňová svoboda letos přijde o týden dříve než loni. Česko je lepší než průměr OECD. Česká televize [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/2459032-danova-svoboda-letos-prijde-o-tyden-drive-nez-loni-cesko-je-lepsi-nez-prumer-oecd>
- Deloitte: Den daňové svobody bude 23. června, nikdy nebyl později. Finanční noviny [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/504340-deloitte-den-danove-svobody-bude-23-cervna-nikdy-nebyl-pozdeji/>
- Den daňové svobody 2013. Liberální institut [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <http://www.dendanovesvobody.cz/archiv-dds/2013/>
- Den daňové svobody v České republice připadá letos na 29. května. Parlamentní listy [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://www.parlamentnilisty.cz/arena/nazory-a-petice/Den-danove-svobody-v-Ceske-republice-pripada-letos-na-29-kvetna-486062>
- Den daňové svobody. Finance [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-cr/den-danove-svobody/>
- Den daňové svobody. Wikipedie [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://search.seznam.cz/?q=den+da%C5%88ov%C3%A9+svobody&oq=den+da&sourceid=szn-HP&sgId=Dc9vXJITXBQ8TZucQxC-phwoknmvzSZvknRfYG-pMTw%3D%3D&thru=sug&su=c&aq=0>
- Dnes je den daňové svobody, Češi přestali vydělávat na stát. Idnes [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: https://ekonomika.idnes.cz/den-danove-svobody-0nr-/ekonomika.aspx?c=A130611_072919_ekonomika_skr
- Dnes je den daňové svobody, na stát jsme pracovali 142 dní. Měšec [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/aktuality/dnes-je-den-danove-svobody-na-stat-jsme-pracovali-142-dni/>
- Doba práce pro stát se krátí. Loni Češi dřeli na daně o týden déle. ČTK [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://ekonomika.idnes.cz/dane-svoboda-liberalni>

- institut-daa-/ekonomika.aspx?c=A180522_094055_ekonomika_fih
Fiscal-balances-and-Public-Indebteness. OECD [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: [https://www.oecd.org/general/searchresults/?q= Anex Table 29 – General government total outlays&cx=012432601748511391518:xzeadub0b0a&cof=FORID:11&ie=UTF-8](https://www.oecd.org/general/searchresults/?q=Anex+Table+29+-+General+government+total+outlays&cx=012432601748511391518:xzeadub0b0a&cof=FORID:11&ie=UTF-8).
- Je den daňové svobody, ukazují výpočty firmy Deloitte. Veškerá mzda jde na naše konto. Aktuálně [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/je-den-danove-svobody-veskera-mzda-jde-na-nase-konto/r~589166b476ae11e883300cc47ab5f122/>
- KAŠPÁREK, M. Den daňové svobody: není co slavit. Peníze [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/dane/323849-den-danove-svobody-neni-co-slavit>
- TOMEK, L. Lidé neví, kolik dávají státu. Napoví Den daňové svobody. Finance [online]. [cit. 20. října 2018]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/zpravy/finance/354914-lide-nevi-kolik-davaji-statu-napovi-den-danove-svobody/>