

Příjmové daně – jeden nebo dva zákony?

Radim Boháč

Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Česká republika

ABSTRACT IN ORIGINAL LANGUAGE

Dlouhodobě je v odborných kruzích diskutována otázka, zda nová právní úprava příjmových daní má být obsažena v jednom nebo dvou zákonech. Článek se snaží na tuto otázku odpovědět, a to zejména s ohledem na obecné přístupy k právní úpravě daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění na straně jedné a na specifika příjmových daní na straně druhé. Cílem tohoto článku je navrhnout řešení, které by bylo vhodné z hlediska teorie i praxe.

KEYWORDS IN ORIGINAL LANGUAGE

příjmové daně; daňové zákony

ABSTRACT

There has been a long professional discussion whether a new legal regulation of income based taxes should be enacted in one act or two acts. The article tries to answer this question and is especially concerned with general approaches to legal regulation of taxes, charges and other similar financial considerations on one hand and with income based taxes specifics on the other hand. The purpose of this article is to suggest a suitable solution from a perspective of both - theory and practice.

KEYWORDS

Income Based Taxes; Tax Laws

1 Úvod

Cílem tohoto článku¹ je odpovědět na otázku, zda mají být příjmové daně upraveny v jednom nebo dvou zákonech. Tato otázka se neustále diskutuje mezi odbornou veřejností a názory na to, jakým způsobem má být odpovězena, se liší. Dokonce lze nabýt zdání, že odpověď na tuto otázku je to nejdůležitější, co je třeba v souvislosti s novou právní úpravou příjmových daní v České republice vyřešit.

Domnívám se, že odpověď na uvedenou otázku je důležitá, nicméně v souvislosti s novou právní úpravou příjmových daní určitě existují minimálně stejně ne-li více důležité otázky,

¹ Tento článek byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

a to jak nastavit základ daně?, jak s vazbou na účetnictví?, co superhrubá mzda?, a řada dalších.

Nicméně považuji otázku úpravy příjmových daní v jednom či dvou zákonech za velmi významnou, a to nejenom z hlediska praxe, ale i teorie, a proto jsem si tuto problematiku vybral jako předmět tohoto článku.

V první části vymezím pojem „příjmové daně“, který je pro téma tohoto článku stěžejní, a stručně popíši aktuální stav prací na nové právní úpravě příjmových daní. V další části nastíním východiska pro úvahy o právní úpravě příjmových daní v jednom nebo dvou zákonech.

Stěžejní část tohoto článku se pak zaměřuje na jednotlivá kritéria a zodpovězení položené otázky z hlediska těchto kritérií. Bylo identifikováno celkem šest kritérií, která jsou relevantní z hlediska toho, v kolika hlavních zákonech mají být regulovány příjmové daně.

Odpovězeno na položenou otázku v návaznosti na zhodnocení stanovených kritérií je v závěru článku.

2 Nová právní úprava příjmových daní

V rámci části pojednávající o nové právní úpravě příjmových daní je nejprve nutné vymezit samotný pojem „příjmové daně“, který je třeba odlišovat od podobně znějícího pojmu „daně z příjmů“.

Je již notorií, že daně lze vnímat v užším nebo širším slova smyslu². Daně v užším smyslu zahrnují ta peněžitá plnění, která jsou označena jako daň (formální pojetí) nebo která naplňují teoretickou definici daně (materiální pojetí). Z materiálního i formálního hlediska mezi daně v užším slova smyslu patří i **daně z příjmů**, tj. daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

Pojem „**příjmové daně**“ je však širší než pojem „daně z příjmů“. Pojem „daň“ ve slovním spojení „příjmové daně“ je použit v širším slova smyslu, tj. jako daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění. Příjmové daně tudíž zahrnují jakékoli peněžité plnění (daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění), jehož předmětem je příjem, příp. jeho předmět s příjmem souvisí. V tomto kontextu lze proto mezi příjmové daně řadit nejenom daně z příjmů, ale i veřejná pojistná (pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění).

Domnívám se, že je třeba hledět na právní úpravu příjmových daní jako na **jeden celek** a v souvislosti s úvahami o změně právní úpravy daní z příjmů uvažovat i o změně právní úpravy veřejných pojistných. Izolovaně řešit pouze daně z příjmů by nebylo správné, neboť veřejná pojistná jsou na daně z příjmů úzce navázána (zejména, co se týká jejich základu).

Na Ministerstvu financí již více než 10 let probíhají více či méně intenzivní práce **na nové právní úpravě daní z příjmů nebo příjmových daní**. Zatím nejdále v rámci přípravy došel návrh zákona o veřejných pojistných a správě daně z příjmů fyzických osob, který v roce 2013 prošel vnějším připomínkovým řízením³.

² Srov. např. MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova Univerzita, 2012. 222 s. ISBN 978-80-210-6041-8. s. 174 nebo RADVAN, Michal. *Daně a správa daní (online: pdf)*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014. 130 s. Edice učebnic Právnické fakulty MU č. 503. ISBN 978-80-210-6702-8.

³ Návrh zákona o veřejných pojistných a správě daně z příjmů fyzických osob a návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o veřejných pojistných a správě daně z příjmů fyzických osob. In: *odok.cz* [online]. 2013 [cit. 2017-01-03]. Dostupné z: <<https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=RACK984C5RBW>>.

V současné době je (opět) připravován nový zákon o daních z příjmů (resp. nový zákon o příjmových daních). Návrh nového zákona má být hotový v září 2017 a předpokládá se jeho účinnost od 1. ledna 2020⁴.

V rámci prací na uvedeném zákoně byl Ministerstvem financí zveřejněn materiál „Souhrn řešení inovace regulace zdanění a zpojistnění příjmů“, který byl předložen k veřejné diskusi⁵. Již z názvu materiálu vyplývá, že cílí nejenom na daně z příjmů, ale i na veřejná pojistná, tj. souhrnně na příjmové daně. Součástí materiálu je i pasáž (kapitola 3.3), která se zabývá problematikou jednoho nebo dvou zákonů. Tato problematika je v materiálu popsána takto: „V současné době je DPFO i DPPO upravena společně v zákoně o daních z příjmů. V rámci nové právní úpravy zdanění a zpojistnění příjmů je nutné rozhodnout, zda nadále bude úprava obsažena v rámci jednoho právního předpisu, či dojde k oddělení části úpravy do samostatného zákona. Tuto otázku je vhodné si zodpovědět již v prvotní fázi projektu.“. Jak jsem již uvedl, k zodpovězení této otázky by chtěl přispět i tento článek.

3 Východiska

Základním východiskem pro další text článku je, že má být přijata zcela nová právní úprava, jejímž obsahem bude **nová právní úprava příjmových daní** (tj. daní z příjmů a veřejných pojistných), příp. pouze nová právní úprava daní z příjmů. Jak jsem již uvedl výše, považoval bych za vhodnější a správnější, aby se jednalo o novou právní úpravu příjmových daní.

Dalším východiskem je skutečnost, že je-li přijímán nový právní předpis, je třeba tomuto právnímu předpisu přizpůsobit ostatní právní předpisy. V praxi proto spolu s takovým novým právním předpisem (označovaným jako „**hlavní**“) je přijímán i další právní předpis (označovaný jako „**změnový**“), kterým se mění jiné právní předpisy v souvislosti s přijetím tohoto nového právního předpisu. Je nepochybné, že nový zákon o příjmových daních jako hlavní zákon bude doprovázen změnovým zákonem, neboť v souvislosti s jeho přijetím bude nutné změnit celou řadu jiných právních předpisů. Proto je třeba výše položenou otázku modifikovat tak, že cílem článku je určit, zda má být přijat jeden nebo více hlavních zákonů.

Na tomto místě si dovoluji malé odbočení od hlavního tématu článku. V souvislosti s rozdělením nové právní úpravy na hlavní zákon nebo zákony a na změnový zákon vyvstává otázka umístění **přechodných a zrušovacích ustanovení**. Standardně bývají přechodná a zrušovací ustanovení součástí hlavního zákona. Ovšem například občanský zákoník a jeho § 3028 až 3080 (zejména § 3080 obsahující výčet 238 rušených právních předpisů) jsou důvodem, zda není načas standardní přístup k této problematice změnit.

V úvahu přicházejí **tři varianty** řešení problematiky umístění přechodných a zrušovacích ustanovení, a to (i) přímo v hlavním zákoně, (ii) v samostatném zákoně, který bude obsahovat jen přechodná a zrušující ustanovení, nebo (iii) ve změnovém zákoně, jehož obsahem jsou primárně změny jiných právních předpisů. Podle mého názoru by rozhodujícími kritérii ve prospěch některé z uvedených variant měly být jednak přehlednost právní úpravy a jednak prosaditelnost a eliminace chyb v legislativním procesu. Z hlediska těchto dvou kritérií vychází jako **nejlepší varianta upravit přechodná a zrušující ustanovení ve**

⁴ Ministerstvo financí představilo projekt MOJE daně. In: *mfcz.cz* [online]. 2016 [cit. 2017-01-03]. Dostupné z: <<http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/ministerstvo-financi-predstavilo-projekt-25248>>.

⁵ Veřejná konzultace k prvním řešením pro připravovaný nový zákon o daních z příjmů. In: *mfcz.cz* [online]. 2016 [cit. 2017-01-03]. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcz.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2016/verejna-konzultace-k-prvnim-resenim-pro-26405>>.

změnovém zákoně. Tím bude dosaženo větší přehlednosti samotného hlavního zákona (nebo zákonů) a zároveň bude zajištěna prosaditelnost a eliminace chyb v legislativním procesu. Úprava přechodných a zrušovacích ustanovení v samostatném zákoně by sice byla přehlednější, ale za cenu zvýšeného rizika prosaditelnosti v legislativním procesu. Varianta upravit tato ustanovení přímo v hlavním zákoně je nejméně přehledná, o čemž svědčí výše uvedený příklad občanského zákoníku.

Posledním východiskem je skutečnost, že k zodpovězení otázky, v kolika právních předpisech upravit příjmové daně, nepřispěje **mezinárodní srovnání**, které bylo provedeno Ministerstvem financí, a ze kterého vyplývá, že ani jeden model není převažující. Uvedené dokládají tyto seznamy států mající daně z příjmů upravené v jednom nebo dvou zákonech⁶:

- 1) **Jeden zákon** – Belgie, Estonsko, Francie (kodex), Irsko, Itálie, Kypr, Lucembursko, Malta, Rumunsko (kodex), Řecko, Slovensko, Švédsko, Austrálie, Kanada, Norsko, Rusko (kodex), USA (kodex),
- 2) **Dva zákony** – Bulharsko, Dánsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Německo, Nizozemí, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Slovinsko, Španělsko, Velká Británie, Brazílie, Čína, Japonsko.

4 Kritéria a odpovědi na položenou otázku z jejich hlediska

Z hlediska posouzení toho, v kolika hlavních zákonech mají být upraveny příjmové daně, jsem identifikoval těchto šest hlavních kritérií, a to:

- 1) obecný přístup k právní úpravě daní v širokém slova smyslu,
- 2) počet příjmových daní,
- 3) věcné řešení určitých konstrukčních prvků a institutů příjmových daní,
- 4) rozsah společných ustanovení příjmových daní,
- 5) vliv budoucích novelizací a
- 6) uživatelské hledisko.

Samozřejmě je možné, že existují i další kritéria, ovšem podle mého názoru již nejsou tak významná, jako výše uvedená.

Prvním kritériem je **obecný přístup k právní úpravě daní v širokém smyslu**. Jinými slovy jde o otázku, zda je vhodnější právní úpravu daní v širokém slova smyslu kodifikovat (tj. shlukovat do větších celků) nebo fragmentovat (tj. upravovat v jednotlivých zákonech). Kodifikaci právní teorie vymezuje jako „*koncentraci právní úpravy určitého většího úseku společenských vztahů v rozsáhlém zákoně, zvaném zákoník (kodex)*“⁷. Fragmentaci je možné označit rovněž jako dekodifikaci a vymezit ji jako dekoncentraci právní úpravy určitého většího úseku společenských vztahů k řadě jednotlivých zákonů. Kodifikace „*značně usnadňuje zvládnutí právní materie, studium, interpretaci a aplikaci práva*“⁸.

⁶ Zdrojem je materiál Ministerstva financí (Veřejná konzultace k prvním řešením pro připravovaný nový zákon o daních z příjmů. In: *mfc.cz* [online]. 2016 [cit. 2017-01-03]. Dostupné z WWW: <<http://www.mfc.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2016/verejna-konzultace-k-prvnim-remenim-pro-26405>>).

⁷ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: Beck/SEVT, 1995. 247 s. ISBN 80-7179-028-1. s. 111-112.

⁸ BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. 2. přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004. 347 s. ISBN 80-7357-030-0. s. 42.

V současné době je pozitivní daňové právo v širokém smyslu v České republice upraveno ve třech různých typech právních předpisů, a to

- 1) v obecném právním předpise upravujícím správu daní (daňový řád),
- 2) v daňových zákonech, které obsahují pouze úpravu jedné nebo několika daní (v užším smyslu) nebo poplatků; zároveň však tyto zákony upravují speciální pravidla pro správu těchto daní a poplatků,
- 3) v zákonech, které regulují určitou oblast, a které mimo jiných právních norem obsahují i právní úpravu a speciální pravidla pro správu poplatku nebo peněžitého plnění obdobného daním a poplatkům.⁹

Úplná kodifikace daňového práva v širokém smyslu by znamenala koncentraci veškeré právní úpravy daní v širokém smyslu a jejich správy do jednoho zákona (daňového zákoníku). Naopak **úplná fragmentace (dekodifikace) daňového práva** v širokém smyslu by znamenala úpravu každé jednotlivé daně a její správy v samostatném právním předpise. Je patrné, že ani jeden z těchto modelů není reálný, a proto je třeba uvažovat o tom, zda je vhodnější tendovat k jednomu nebo druhému modelu.

V tomto směru lze vyjít z toho, jaký je současný stav právní úpravy daní v užším smyslu a těch poplatků, které nejsou upraveny v zákonech regulujících určitou oblast (tj. soudní, správní a místní poplatky). Co se týká 16 daní v užším smyslu, které jsou součástí české daňové soustavy, tak jsou upraveny v 8 právních předpisech. V zákonech o soudních a správních poplatcích jsou upraveny desítky těchto poplatků a 8 místních poplatků je upraveno zákonem o místních poplatcích. K tomu je třeba dodat, že společně jsou upraveny ty daně a poplatky, které jsou stejného druhu (daně z příjmů, spotřební daně, energetické daně, soudní, správní a místní poplatky). Je tak patrná **tendence pozitivního daňového práva ke kodifikaci daní a poplatků stejného druhu do jednoho právního předpisu**. Z tohoto pohledu by bylo **vhodnější, aby příjmové daně byly upraveny v jednom daňovém zákoně**.

Druhým určujícím kritériem je **počet příjmových daní**, které budou novou právní úpravou regulovány. Výše bylo uvedeno, že příjmové daně zahrnují jakékoli peněžité plnění (daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění), jehož předmětem je příjem, příp. jeho předmět s příjmem souvisí. Z hlediska nové právní úpravy připadá v úvahu úprava těchto příjmových daní:

- 1) daně z příjmů fyzických osob,
- 2) daně z příjmů právnických osob,
- 3) pojistného na sociální zabezpečení,
- 4) pojistného na veřejné zdravotní pojištění a
- 5) „zaměstnavatelského“ pojistného¹⁰.

První dvě příjmové daně lze souhrnně označit jako **daně z příjmů**, zbývající příjmové daně jako **veřejná pojistná**. Všechny příjmové daně je pak možné považovat za daně stejného druhu, neboť jejich předmětem je příjem, nebo jejich předmět s příjmem souvisí.

⁹ K tomu blíže viz BOHÁČ, Radim. *Ke kodifikaci daňového práva*. Daně a finance. Comenius Print, 2016, č. 3, s. 4-9. ISSN 1801-6006.

¹⁰ V předchozích návrzích bylo „zaměstnavatelské pojistné“ označováno různě, jako „odvod z úhrnu mezd“, „daň z úhrnu mezd“ nebo „pojistné z úhrnu mezd“.

Není pochyb o tom, že nová právní úprava by měla obsahovat daně z příjmů. Naopak otázka, zda bude obsahovat veřejná pojistná, je stále otevřená. Osobně se domnívám, že by to bylo více než vhodné (s ohledem na provázanost daní z příjmů a veřejných pojistných), nicméně zkušenost s projektem jednoho inkasního místa ukázala, že prosaditelnost takového konceptu je složitá.

V návaznosti na to, kolik příjmových daní bude upraveno, je pak možné uvažovat o řadě modelů, v kolika hlavních zákonech mají být tyto příjmové daně upraveny. Nicméně lze konstatovat, že **čím větší počet příjmových daní bude upraven, tím více by právní úprava měla tendovat k jejich úpravě v jednom právním předpisu**, a to z důvodů uvedených výše ohledně kodifikace a dekodifikace daňového práva.

Třetí kritériem je **věcné řešení určitých konstrukčních prvků a institutů příjmových daní**. V tomto směru připadají v úvahu jako určující zejména dvě skutečnosti, a to vazba příjmových daní na účetnictví a možné přijetí CCCTB na evropské úrovni.

První skutečností je **vazba příjmových daní na účetnictví**. Na jedné straně si lze představit model, kdy příjmové daně nejsou nijak spjaty s účetnictvím, tj. při stanovení základu daně se nijak z účetnictví nevychází, na druhé straně si lze představit model, kdy účetní jednotky při stanovení základu daně vychází zcela z účetnictví a ostatní nikoliv. Mezi těmito „čistými“ modely pak existuje celá řada modelů dalších, které jsou kombinací těchto „čistých“ modelů. V prvním modelu odpadá jakékoli hledisko pro rozdělení poplatníků příjmových daní na dvě kategorie, naopak v druhém případě je možné poplatníky rozdělit na účetní jednotky a ostatní jednotky. Pouze v druhém případě by bylo možné uvažovat o úpravě příjmových daní pro účetní jednotky v jednom zákoně a o úpravě příjmových daní pro ostatní poplatníky v druhém zákoně. V takovém případě by však kritériem pro rozdělení daní z příjmů na dvě daně nebyla skutečnost, zda poplatníci jsou fyzické osoby nebo právnické osoby (příp. entity), ale skutečnost, zda poplatníci jsou účetní jednotkou či nikoliv. Nebylo by však vůbec vhodné, aby jedna daň (např. daň z příjmů fyzických osob) byla upravena ve více předpisech. Proto lze uzavřít, že **vazba příjmových daní na účetnictví by neměla ovlivnit rozhodnutí, zda příjmové daně budou upraveny v jednom nebo více hlavních zákonech**.

Druhou skutečností je možné přijetí **CCCTB¹¹** na evropské úrovni. Nutnost implementace společného konsolidovaného základu daně pro určité poplatníky daně z příjmů právnických osob by znamenala nutnost vyřešit otázku, jestli by taková implementace nebyla důvodem pro vytvoření dalšího hlavního zákona, ve kterém by byla upravena pouze tato problematika. Nicméně stejně jako v případě vazby na účetnictví se domnívám, že by nebylo vhodné, aby jedna daň (v tomto případě daň z příjmů právnických osob) byla upravena ve více hlavních zákonech. Proto bych se klonil k tomu, aby **případná nutnost implementace CCCTB nebyla důvodem pro vytvoření zvláštního zákona pro poplatníky daně z příjmů podléhajících tomuto určení základu daně**.

Ani jedna z uvedených skutečností tak nevede podle mého názoru k tomu, aby byl vytvořen další hlavní zákon v rámci právní úpravy příjmových daní.

Čtvrtým určujícím kritériem je **rozsah společných ustanovení jednotlivých příjmových daní**. V tomto směru podle mého názoru platí, že čím více mají příjmové daně společných ustanovení, tím větší je to důvod pro jejich úpravu v jednom zákoně.

¹¹ Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (Common Consolidated Corporate Tax Base) - viz Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) In: *ec.europa.eu* [online]. 2017 [cit. 2017-01-03]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en>.

V případě, kdy by neexistovala společná ustanovení například daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, tak by oddělení těchto daní do dvou samostatných zákonů bylo velmi jednoduché. Ovšem existence společných ustanovení vede k tomu, že rozdělení těchto daní do dvou zákonů znamená nutnost řešit otázku, jak taková společná ustanovení upravit. V úvahu připadá několik variant, z nichž ani jedna není podle mého názoru ideální.

První variantou je duplicitní uvedení společných ustanovení v obou zákonech. Tato varianta však vede k nárůstu legislativního textu a hrozí riziko budoucího nesouladu společných ustanovení v důsledku novelizací (viz níže). Její výhodou je však oproti dalším variantám větší přehlednost. **Druhá varianta** spočívá v uvedení společných ustanovení v jednom předpise a odkazování na ně v předpise druhém. Rovněž tato varianta má zřejmou nevýhodu, a tou je nutnost používat oba předpisy, a rovněž tato varianta nepřispívá k přehlednosti právního předpisu. I zde hrozí riziko nesouladu právních úprav v důsledku budoucích novelizací (viz níže), navíc je možné, že odkazy se v důsledku změny právní úpravy stanou „prázdnými“ a budou vznikat mezery v právní úpravě. **Třetí variantou** je subsidiární použití jednoho zákona vůči druhému zákonu. Tato varianta nemá výše popsaná negativa dvou předchozích variant. Nicméně je třeba si uvědomit, že v případě aplikace speciálního zákona by bylo nutné použít subsidiární předpis a ještě obecný právní předpis upravující správu daní (daňový řád). Ani tato varianta tak není přehledná.

Z uvedeného vyplývá, že **v případě existence řady společných ustanovení, je vhodnější upravit příjmové daně v jednom právním předpise.**

Pátým kritériem je **vliv budoucích novelizací** na právní úpravu příjmových daní, který byl již naznačen výše. V případě jednoho hlavního zákona lze lépe zajistit, aby nedošlo k přijetí rozdílné úpravy jednotlivých příjmových daní tam, kde to není žádoucí a zamýšlené. V případě dvou a více zákonů hrozí tzv. „syndrom rozevírajících se nůžek“, tj. novelizace jednoho zákona bez toho, aby byl odpovídajícím způsobem novelizován zákon nebo zákony ostatní. Jako nedobrý příklad z praxe, kdy úprava ve dvou zákonech vede k rozdílné úpravě stejné nebo obdobné problematiky, je možné uvést právní úpravu rozpočtových pravidel¹² a rozpočtových pravidel územních rozpočtů¹³. Obdobné instituty střednědobého plánování jsou označeny různě (střednědobý výhled a rozpočtový výhled), zásada vyrovnanosti je explicitně uvedena pouze v rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v obou zákonech je odlišná definice dotace, a takto by bylo možné pokračovat. Z těchto důvodů lze z hlediska vlivu budoucích novelizací jednoznačně **doporučit úpravu příjmových daní v jednom hlavním zákoně.**

Posledním kritériem jsem označil jako **uživatelské hledisko**. Z hlediska tohoto kritéria by měla být rozhodující přehlednost a srozumitelnost právní úpravy pro její uživatele, tj. zejména pro daňové subjekty, ale i pro úřední osoby správce daně. Je však nutné představit, že toto kritérium může být ryze subjektivní. Co totiž na někoho působí přehledně, může být pro druhého nepřehledné, a opačně. Proto pouze stručně nastíním svůj pohled na tuto problematiku s vědomím, že jiné osoby mohou mít pohled jiný.

Osobně se domnívám, že přehlednější a srozumitelnější je právní úprava příjmových daní obsažená v jednom hlavním zákoně, a to za předpokladu, že je důsledně využíváno systematicky právního předpisu (jeho vnitřního členění a nadpisů). V takovém právním předpise se uživatel dobře orientuje a je schopen předpokládat, že určitá úprava je na určitém místě.

¹² Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

¹³ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Naopak právní předpis s narušenou systematikou, jako je například současný zákon o daních z příjmů, rozhodně přehledný není.

Více právních předpisů může u uživatele předně vyvolat otázku, ve kterém právním předpisu je obsažena právní úprava, která na něj dopadá. Navíc s ohledem na předpokládaná společná ustanovení a jejich řešení, ať už formou duplicity, odkazů nebo subsidiarity (viz výše), bude orientace v takových právních předpisech složitější.

Proto jsem toho názoru, že z uživatelského hlediska je **vhodnější jeden hlavní zákon upravující příjmové daně**.

5 Shrnutí a závěr

Cílem tohoto článku bylo odpovědět na otázku, zda mají být příjmové daně upraveny v jednom nebo dvou hlavních zákonech. Odpovědět tuto otázku je aktuální zvláště v souvislosti s pracemi na nové právní úpravě příjmových daní, které probíhají na Ministerstvu financí.

Za tímto účelem jsem nejprve vymezil samotný pojem „příjmové daně“, a to zejména ve vztahu k pojmu „daně z příjmů“. **Příjmové daně** zahrnují jakékoli peněžité plnění (daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění), jehož předmětem je příjem, příp. jeho předmět s příjmem souvisí. V současné době jde zejména o daně z příjmů a veřejná pojištění.

Následně jsem nastínil **východiska**, ze kterých vycházím při hledání odpovědi na výše uvedenou otázku. Jednak jsem konstatoval, že zcela nepochybně bude přijat tzv. **změnový zákon**, a otázku „jeden nebo dva zákony“ je tak třeba modifikovat na „jeden nebo více hlavních zákonů“. V této souvislosti jsem dospěl k závěru, že přechodná **a zrušovací ustanovení nové právní úpravy příjmových daní by měla být upravena v tomto změnovém zákoně**. Dalším východiskem je skutečnost, že provedené mezinárodní srovnání odpovědět na položenou otázku vůbec nepomáhá.

Stěžejní částí článku je pasáž vymezující jednotlivá kritéria a odpovídající na položenou otázku z hlediska těchto kritérií. Jde o tato kritéria: 1) obecný přístup k právní úpravě daní v širokém slova smyslu, 2) počet příjmových daní, 3) věcné řešení určitých konstrukčních prvků a institutů příjmových daní, 4) rozsah společných ustanovení příjmových daní, 5) vliv budoucích novelizací a 6) uživatelské hledisko.

Z hlediska obecného přístupu k právní úpravě daní v širokém slova smyslu, rozsahu společných ustanovení, vlivu budoucích novelizací a uživatelského hlediska by měl být přijat pouze jeden hlavní zákon upravující příjmové daně. Kritérium počtu příjmových daní nevede k jasné odpovědi, nicméně lze konstatovat, že čím větší počet příjmových daní bude upraven, tím více by právní úprava měla tendovat k jejich úpravě v jednom právním předpisu. Kritérium věcného řešení určitých konstrukčních prvků a institutů příjmových daní se ukázalo jako irelevantní. Z uvedeného vyplývá, že **na základě provedené analýzy a odpovědi na loženou otázku na základě jednotlivých kritérií by měl být přijat pouze jeden hlavní zákon upravující příjmové daně**.

Věřím, že tento článek přispěje k tomu, aby zpracovatel návrhu právní úpravy příjmových daní učinil správné rozhodnutí ve věci „jednoho nebo dvou zákonů“ upravujících příjmové daně.

LITERATURE

- BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. 2. přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2004. 347 s. ISBN 80-7357-030-0.

- BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5.
- BOHÁČ, Radim. *Ke kodifikaci daňového práva*. Daně a finance. Comenius Print, 2016, č. 3, s. 4-9. ISSN 1801-6006.
- KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: Beck/SEVT, 1995. 247 s. ISBN 80-7179-028-1.
- MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova Univerzita, 2012. 222 s. ISBN 978-80-210-6041-8.
- RADVAN, Michal. *Daně a správa daní* (online: pdf). 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2014. 130 s. Edice učebnic Právnické fakulty MU č. 503. ISBN 978-80-210-6702-8.

Contact – e-mail

bohac@prf.cuni.cz