

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní.

1. Základní identifikační údaje

Název návrhu:

Zákon, kterým se mění některé zákony v oblasti daní.

Zpracovatel / zástupce předkladatele
Ministerstvo financí

Předpokládaný termín nabytí účinnosti,
v případě dělené účinnosti rozveďte
1. ledna 2017

Implementace práva EU: Ne (pokud zvolíte Ano):

- uveďte termín stanovený pro implementaci:

- uveďte, zda jde návrh nad rámec požadavků stanovených předpisem EU?:

2. Cíl návrhu zákona

Zdaňování nízkých příjmů ze závislé činnosti

Cílem je snížení administrativní zátěže poplatníků a zvýšení motivace poplatníků vykonávat činnost, ze které plyne příjem, v případě, kdy za tuto činnost plyne velmi malý příjem (např. člen volební komise).

Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě

Cílem je především podpora rodin s více dětmi, a to způsobem uvedeným v programovém prohlášení vlády.

Úprava limitu pro uplatnění daňového bonusu

Cílem je zabránění zneužívání původní úpravy zahrnováním do rozhodného limitu pro přiznání daňového bonusu příjmy, které lze bez dalšího odvodového zatížení fiktivně navýšit.

Osvobození příjmů z podílů na zisku u svěrenského fondu a rodinné fundace

Zajistit daňovou neutralitu u svěrenských fondů a rodinných fundací a odstranit dvojí zdanění příjmů při výplatě podílů na zisku.

Sjednocení limitu daňově uznatelných výdajů na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu s limity tvorby těchto fondů

Cílem dané úpravy je odstranění nadbytečné administrativní zátěže osob tvořících fond kulturních a sociálních potřeb a sociální fond.

Daňové odpisy svěreného majetku u příspěvkových organizací

Cílem změny je obnovení daňové neutrality v oblasti odepisování majetku svěreného územním samosprávným celkem do správy příspěvkové organizaci (tj. předaného zřizovatelem k hospodaření podle § 27 odst. 2 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb.,

o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů).

Komplexní uchopení problematiky specifické úpravy registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti (dříve sdružení).

Úprava registrace a postupů při správě společnosti v zákoně o dani z přidané hodnoty, dosažení souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty a odstranění rozporu s obecnými principy daně z přidané hodnoty.

Nespolehlivá osoba

Cílem je zamezit účelovému rušení registrace nespolehlivých plátců za účelem „očistění se“ a opětovnému návratu do stavu plátců a také zajistit prevenci i ve vztahu k osobám, které dosud nebyly plátcí.

Měl by vzniknout pozitivní vliv na jednání fyzických a právnických osob (s předpokladem, že málokdo chce být označen jako nespolehlivá osoba) a rovněž dojít k preventivnímu působení odstrašujícího nástroje před pácháním účelového krácení daní.

Sazba poplatku za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst

Cílem navrhované úpravy je snížení zájmu veřejnosti o vjezd motorovým vozidlem do obcí vymezené lokality, u které má obec zájem o udržení (popř. zlepšení) ekologického prostředí nebo vytvoření zóny klidu, ať už v lázeňských místech nebo v hustě zalidněných lokalitách a historických částech obce.

Osvobození u místního poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů.

Cílovým stavem je situace, kdy bude odstraněna neodůvodněná nerovnost mezi poplatníky.

Uplatňování pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.

Cílovým stavem je zvýšení pravomocí obcí při vynucování práva, typicky ohlašovací a evidenční povinnosti poplatníků.

Úprava úroku z daňového odpočtu

Cílem je reagovat na vývoj judikatury Soudního dvora Evropské unie ve věci kompenzací za zadržování finančních prostředků ve formě daňových odpočtů na dani z přidané hodnoty.

3. Agregované dopady návrhu zákona

3.1 Dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty: Ano

Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě

Předpokládají se hotovostní rozpočtové dopady na státní rozpočet ve výši -0,9 mld. Kč a na ostatní veřejné rozpočty ve výši -1,3 mld. Kč v roce 2017. Předpokládají se hotovostní rozpočtové dopady na státní rozpočet ve výši -1,1 mld. Kč a na ostatní veřejné rozpočty ve výši -1,6 mld. Kč počínaje rokem 2018.

Úprava limitu pro uplatnění daňového bonusu

Navrhovaná úprava dopadá na výběr daně z příjmů fyzických osob a prostřednictvím

rozpočtového určení daní i na inkaso veřejných rozpočtů. Odepřením možnosti započtení příjmů z kapitálového majetku a příjmů z nájmu pro započtení do limitu pro poskytnutí daňového bonusu dojde k úspoře prostředků rozpočtu, které jsou vypláceny formou daňových bonusů, ve výši cca 81 mil. Kč.

Osvobození příjmů z podílů na zisku u svěřenského fondu a rodinné fundace

Vzhledem k tomu, že v současné době existuje jen velmi omezený počet svěřenských fondů či rodinných fundací, nedojde ke znatelnému dopadu na inkaso daně z příjmů. V dlouhodobém výhledu lze očekávat mírně pozitivní fiskální dopady, neboť tyto instituty budou v České republice více využívány.

Sjednocení limitu daňově uznatelných výdajů na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu s limity tvorby těchto fondů

Možný nepatrný pokles inkasa daně z příjmů právnických osob.

Daňové odpisy svěřeného majetku u příspěvkových organizací

Lze očekávat, že dojde k celkovému poklesu inkasa daně z příjmů právnických osob a to až ve výši cca 0,2 mld. Kč, kterou jako daňovou povinnost vykázaly za rok 2014 příspěvkové organizace. Příjmy státního rozpočtu by pak klesly o cca 135 mil. Kč.

Nespolehlivá osoba

V důsledku omezení prostoru pro daňové podvody na dani z přidané hodnoty zavedením institutu nespolehlivé osoby se předpokládá pozitivní dopad na inkaso daně z přidané hodnoty, který však nelze přesně kvantifikovat. Očekává se však kladný dopad na příjmy veřejných rozpočtů vzhledem k předpokladu, že se podaří zabránit účelovému krácení daní, resp. zabránit některým daňovým podvodům.

Sazba poplatku za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst

Zavedení místních poplatků je zcela v kompetenci obcí. Výše finančních prostředků vybraných obcemi závisí především sklonu obcí k zavádění poplatku za vjezd po zvýšení jeho maximální výše. Obec, která poplatek zavede, obecně závaznou vyhláškou stanoví vyšší sazby, osvobození, popř. úlevy. Dále finanční dopad závisí na počtu zpoplatněných vjezdů do zpoplatněných míst. Dále také závisí na více nekvantifikovatelných a velmi jedinečných veličinách jako například intenzita turistického ruchu, zájem o chov psů, regulaci zvláštního užívání veřejného prostranství, atp.

Podle databáze místních rozpočtů Ministerstva financí činily příjmy obcí v České republice (cca 6 250 obcí) z místních poplatků v roce 2014 celkem cca 5 mld. Kč, přičemž jejich daňové příjmy činily celkem cca 170 mld. Kč.

Osvobození u místního poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů

Obecně je možné konstatovat, že při omezení osvobození u poplatku, dojde ke zvýšení výběru inkasa, avšak osvobození není ve značném rozsahu a dopad na inkaso veřejných rozpočtů nebude značné.

Pokud se jedná o výnos poplatku za provoz systému, činily podle databáze místních rozpočtů příjmy obcí u tohoto poplatku v roce 2014 celkem 3,5 mld. Kč.

Uplatňování pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

Uplatňování pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy bude mít kladný, ale velmi malý vliv na veřejné rozpočty.

Úprava úroku z daňového odpočtu

Změna podmínek vzniku úroku z daňového odpočtu může mít negativní dopad na státní rozpočet, ze kterého bude úrok vyplácen. Co se týče výdajů správce daně souvisejících s přípravou a vedením kontrolních postupů k prověření oprávněnosti nároku na daňový odpočet, lze těžko odhadnout, jaký bude mít regulace na správní praxi v tomto ohledu dopad.

3.2 Dopady na mezinárodní konkurenceschopnost: Ne

3.3 Dopady na podnikatelské prostředí: Ano

Zdaňování nízkých příjmů ze závislé činnosti

Předpokládá se marginální zátěž spojená s nutností zaměstnavatelů upravit parametr v účetním software.

Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě

Předpokládá se marginální zátěž spojená s nutností zaměstnavatelů upravit parametr v účetním software.

Úprava limitu pro uplatnění daňového bonusu

Daňový bonus jako jednu z forem daňového zvýhodnění na vyživované dítě uplatňují fyzické osoby při dosažení určité limitující výše příjmů obsahující nejen příjmy ze zaměstnání a příjmy z podnikání, ale i příjmy z kapitálového majetku a příjmy z nájmu.

Osvobození příjmů z podílů na zisku u svěřenského fondu a rodinné fundace

Pokud budou zisky zdaněny rovnoměrně, český investor bude mít možnost využít těchto institutů za spravedlivých podmínek a tím dojde ke zlepšení podnikatelského prostředí.

Komplexní uchopení problematiky specifické úpravy registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti (dříve sdružení).

Zrušení specifické úpravy společnosti bude mít jistě dopad na podnikatele, kteří institutu společnosti využívají a kteří tak budou muset nově postupovat v souladu s obecnou úpravou zákona o dani z přidané hodnoty. Odpadne však registrační povinnost a bude možno využít výhodu zůstat „neplátcem“ daně z přidané hodnoty, tedy mít nižší administrativní náklady, nemuset podávat daňové přiznání, souhrnné hlášení či kontrolní hlášení.

Nespolehlivá osoba

Vzhledem k preventivnímu efektu, který je od opatření očekáván, by mělo dojít k zúžení prostoru pro účelové krácení daně a páchaní daňových podvodů, a tím i ke zlepšení podnikatelského prostředí v tom smyslu, že nebude docházet k narušení hospodářské soutěže. Opatření zároveň zvýší jistotu podnikatelského prostředí. Změnou systému

u společnosti může dojít k velmi mírnému zvýšení administrativní náročnosti pro střední a drobné podnikatele.

Úprava úroku z daňového odpočtu

Výsledná varianta bude mít pozitivní dopad na daňové subjekty (rychlejší a efektivnější vedení kontrolních postupů prověřujících oprávněnost nároku na daňový odpočet, menší zásah do zákonem chráněných práv a zájmů, vznik nároku na finanční kompenzaci po uplynutí přiměřené doby bez ohledu na důvod zdržování odpočtu).

3.4 Dopady na územní samosprávné celky (obce, kraje): Ano

Daňové odpisy svěřeného majetku u příspěvkových organizací

Předpokládaný dopad na veřejné rozpočty by se mohl pohybovat v rozmezí -0,2 mld. Kč až nula. Teoreticky by mohlo dojít ke zvýšení daňové povinnosti územního samosprávného celku a ke snížení daňové povinnosti dotčených příspěvkových organizací ve stejné výši. Z pohledu veřejných rozpočtů by tak nedošlo ke změně celkové výše daňových příjmů, pouze ke změně jejich struktury.

Podle rozpočtového určení daní dostane obec realizací této varianty menší část daňového výnosu.

Sazba poplatku za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst

Příjmy z místního poplatku za povolení za vjezd činily v uvedeném roce cca 22 mil. Kč, podíl tohoto poplatku na celkových daňových příjmech obcí činil 0,012 %.

Protože jsou některé zásadní prvky určující finanční výnos poplatku za vjezd (jako je např. zavedení, stanovení výše i rozsah území) plně v kompetenci obcí, je obtížná kvantifikace dopadů na celostátní úrovni. Dá se pouze očekávat, že příjmy obcí z poplatku za vjezd oproti daňovým příjmům budou stále hluboce pod 1 %.

Osvobození u místního poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů

Obecně je možné konstatovat, že při omezení osvobození u poplatku dojde ke zvýšení výběru inkasa.

Pokud se jedná o výnos poplatku za provoz systému, činily podle databáze místních rozpočtů příjmy obcí u tohoto poplatku v roce 2014 celkem 3,5 mld. Kč. Je nutné konstatovat, že zavedení poplatku za provoz systému záleží na rozhodnutí zastupitelstva obce při respektování místních podmínek, např. i pokud se jedná o rozsah osvobození stanoveného v obecně závazné vyhlášce obce.

Uplatňování pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

Obecně bude mít zavedení možnosti uplatňování pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy pozitivní vliv na obecní rozpočty. Konkrétní dopad záleží např. na velikosti obce, morálce poplatníků plnit řádně svoje daňové povinnosti a frekvenci využívání tohoto nástroje. Fiskální zájmy však nejsou prioritou při řešení problému.

3.5 Sociální dopady: Ano

Zdaňování nízkých příjmů ze závislé činnosti

Poplatník bude zatížen nižší administrativní zátěží v případě, kdy získává nízké příjmy ze závislé činnosti a bude více motivován tuto činnost vykonávat.

Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě

Realizace záměru přinese dodatečný disponibilní příjem rodin s dvěma více dětmi. Celkový příjem těchto rodin je ve výši příjmu (nebo vyplaceného výdaje v případě daňového bonusu), o který jsou sníženy příjmy veřejných rozpočtů.

Úprava limitu pro uplatnění daňového bonusu

Odebráním možnosti uplatnění příjmů z kapitálového majetku a příjmů z nájmu dojde ve velmi mírném rozsahu k omezení možnosti započitatelnosti příjmů pro limit přiznání daňového bonusu.

Sjednocení limitu daňově uznatelných výdajů na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu s limity tvorby těchto fondů

Bude obnovena funkce fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu, z čehož plynou výhody pro zaměstnance.

Sazba poplatku za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst

Zvýšení poplatku povede ke snížení škodlivých emisí v městech a obcích a k tvorbě klidových zón a tím ke zlepšení kvality života v daném místě.

Uplatňování pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

Uplatňování pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy je motivačním nástrojem k vynucování plnění povinností subjektů uložených právním řádem.

Úprava úroku z daňového odpočtu

Výsledná varianta bude mít pozitivní dopad na daňové subjekty (rychlejší a efektivnější vedení kontrolních postupů prověřujících oprávněnost nároku na daňový odpočet, menší zásah do zákonem chráněných práv a zájmů, vznik nároku na finanční kompenzaci po uplynutí přiměřené doby bez ohledu na důvod zadržování odpočtu).

3.6 Dopady na spotřebitele: Ne

3.7 Dopady na životní prostředí: Ano

Sazba poplatku za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst

Zvýšení poplatku povede ke snížení škodlivých emisí v městech a obcích a k tvorbě klidových zón.

3.8 Dopady ve vztahu k zákazu diskriminace a ve vztahu k rovnosti žen a mužů: Ne

3.9 Dopady na výkon státní statistické služby: Ne

3.10 Korupční rizika: Ne

3.11 Dopady na bezpečnost nebo obranu státu: Ne

Obsah

A	Východiska studie	- 10 -
B	Daně z příjmů	- 11 -
1	Zdaňování nízkých příjmů ze závislé činnosti	- 11 -
2	Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě.....	- 16 -
3	Úprava limitu pro uplatnění daňového bonusu.	- 20 -
5	Sjednocení limitu daňově uznatelných výdajů na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu s limity tvorby těchto fondů.....	- 32 -
6	Daňové odpisy svěřeného majetku u příspěvkových organizací	- 40 -
C	Daň z přidané hodnoty.....	- 46 -
1	Komplexní uchopení problematiky specifické úpravy registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti (dříve sdružení).....	- 46 -
2	Nespolehlivá osoba	- 51 -
D	Místní poplatky.....	- 55 -
1	Sazba poplatku za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst.	- 55 -
2	Osvobození u místního poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů.....	- 63 -
3	Uplatňování pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy	- 68 -
E	Daňový řád	- 72 -
1	Úrok z daňového odpočtu	- 72 -

A Východiska studie

Tato studie hodnocení dopadů regulace (RIA) je předkládána jako příloha důvodové zprávy k návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Studie zachycuje popis existujících dílčích problémů jakožto příčin, které předkladatele vedly k úvahám, jak tyto problémy řešit. Jednotlivé dílčí studie obsahují popis uvažovaných variant a zvolených kritérií. Podle zvolených kritérií byly jednotlivé varianty vyhodnoceny, a bylo vybráno nejvhodnější řešení.

Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní, je předkládán jako soubor novel daňových zákonů. Ačkoli návrh zákona obsahuje řešení více dílčích problémů, jejichž výčet je obsažen v obecné části důvodové zprávy (viz kapitoly 1, 2 a 3). Studie RIA se na základě konzultací s pracovníky Úřadu vlády nezabývá tématy, která:

- kopírují dřívější věcný záměr a ke kterým byla RIA v minulosti předložena,
- sice jsou věcnou změnou, ale neobsahují významné dopady,
- se týkají parametrických změn,
- jsou pouze úpravami legislativně technické povahy.

Volba témat, která jsou podrobena hodnocení dopadů regulace, kromě výše uvedených kritérií zohlednila také skutečnost, že návrh zákona je složen z novelizací různých daňových zákonů. Jednotlivé druhy daní, resp. jednotlivé daňové zákony, v tomto ohledu představují relativně samostatné celky, z nichž každý je nutné z pohledu posouzení potřeby provedení hodnocení regulace posuzovat jinou optikou. Jinými slovy, každá část zákona je z pohledu posouzení potřeby provedení hodnocení regulace posuzována tak, jak je to pro danou oblast daňového práva obvyklé. Je tak zajištěn konzistentní a kontinuální přístup k danému tématu bez ohledu na to, zda daná materie je předkládána jako samostatná novela, nebo jako soubor novel (což je případ předkládaného návrhu zákona).

Přestože v souladu s Obecnými zásadami hodnocení dopadů regulace není nutné zpracovávat RIA k parametrickým změnám, bylo z důvodu zásadních fiskálních a sociálních dopadů na širokou veřejnost zpracováno i téma Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě a téma Sazba poplatku za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst částí měst.

B Daně z příjmů

1 Zdaňování nízkých příjmů ze závislé činnosti

1.1 Důvod předložení a cíle

1.1.1 Název

Zdaňování nízkých příjmů ze závislé činnosti.

1.1.2 Definice problému

Za současné právní úpravy vyplývá, že pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob obdrží od plátce daně příjem ze závislé činnosti (vyjma příjmu z dohody o provedení práce do měsíčního limitu 10 000 Kč) v jakékoliv částce, a nepodepíše-li, resp. nemůže-li podepsat u něho prohlášení k dani, je povinen po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání, a to i v případě malého příjmu. Je tomu tak např. v situaci, kdy poplatník s příjmy ze závislé činnosti pobírá odměnu za výkon funkce člena volební komise (odměna v řádech stokorun), kdy právě z důvodu souběhu dvou příjmů ze závislé činnosti nemůže tento poplatník svého „hlavního“ zaměstnavatele, u kterého podepsal prohlášení k dani, požádat o provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění a musí podávat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Problémem je tedy neúměrná administrativní zátěž fyzických osob při výkonu činnosti, ze které plyne jen malý příjem. V některých případech tato administrativní zátěž odrazuje fyzickou osobu od výkonu činnosti, která je společensky důležitá (např. při výkonu funkce člena volební komise apod.).

1.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

1.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Daňový poplatník

Poplatníci daně z příjmů - fyzické osoby, které obdrží nízké příjmy ze závislé činnosti vyjma poplatníků s příjmy z dohody o provedení práce do měsíčního limitu ve výši 10 000 Kč.

Plátce daně

Plátce daně, který provádí výplatu příjmů, srážku daně a odvod sražené daně.

Správce daně

Správce daně, kterému v některých variantách bude plátce daně odvádět sraženou daň podle své místní příslušnosti.

1.1.5 Popis cílového stavu

Cílem je snížení administrativní zátěže poplatníků a zvýšení motivace poplatníků vykonávat činnost, ze které plyne příjem, v případě, kdy za tuto činnost plyne velmi malý příjem (např. člen volební komise).

1.1.6 Zhodnocení rizika

Riziko demotivace poplatníků k činnostem, ze kterých příjmy plynou.

Pokud by trvala povinnost podávat daňová priznání např. v případě souběhu příjmů ze závislé činnosti a odměny za výkon funkce člena volební komise, řadu poplatníků by takový stav mohl demotivovat v účasti ve volebních komisích. Vzhledem ke značnému počtu voleb v různých stupních by to mohlo znamenat problémy pro obce zajistit hladký průběh procesu voleb.

1.2 Návrh variant řešení

Varianta 0 - Zachování současného stavu

Varianta 0 vychází ze současné právní úpravy. Současný stav je popsán v předchozích kapitolách.

Varianta 1 - Zavedení u nízkých příjmů ze závislé činnosti obdobného daňového režimu platného u příjmů z dohody o provedení práce

Varianta 1 spočívá ve změně způsobu zdaňování vymezených nízkých příjmů ze závislé činnosti, tj. tyto příjmy do měsíčního limitu 2 500 Kč od téhož plátce v rámci samostatného základu daně zdanit srážkovou daní ve výši 15%. Správa daně by byla přenesena z jednotlivých poplatníků na plátce daně.

1.2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Vzhledem k tomu, že se žádná z navrhovaných variant nedá vyloučit pro její nerealizovatelnost, nebo pro v rozpor s ústavním pořádkem nebo právem Evropské unie, budou všechny navržené varianty dále analyzovány.

1.3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

1.3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hlavní hodnotící kritéria byly identifikovány:

- Snížení administrativních nákladů
- Náklady implementace

Z analýzy rizik vyplynulo kritérium v podobě:

- Riziko demotivace poplatníků k činnostem, ze kterých příjmy plynou

1.3.2 Náklady

Náklady implementace

Kritériem se hodnotí, zda je poplatník zatížen nějakým významným nákladem v důsledku realizace konkrétní varianty.

Je vhodné uvést, že náklady implementace nese v zásadě každé zaváděné opatření. Jsou ovšem hodnoceny v této dílčí studii, neboť se jedná o nejvyšší náklady, které jsou s touto problematikou spojeny a tím kritérium získává na relativní významnosti.

1.3.3 Přínosy

Snížení administrativních nákladů

Dotčenými subjekty jsou správce daně, plátce daně a poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří, vyjma poplatníků s příjmy z dohody o provedení práce do měsíčního limitu ve výši 10 000 Kč, obdrží příjmy ze závislé činnosti do měsíčního limitu ve výši 2 500 Kč.

1.3.4 Vyhodnocení variant

1.3.4.1 Varianta 0 – Zachování současného stavu

S variantou se nepojí žádné dodatečné administrativní náklady, žádné výdaje státního rozpočtu, ale varianta 0 nesplňuje stanovený cíl.

Snížení administrativních nákladů

V této variantě bude přetrvávat za zákonem stanovených podmínek povinnost podávat daňové přiznání např. při souběhu příjmu ze závislé činnosti z hlavního pracovního poměru s nízkým příjmem ze závislé činnosti od jiného plátce daně.

Riziko demotivace poplatníků k činnostem, ze kterých příjmy plynou

V případech, kdy rozhodujícím kritériem pro výkon činnosti není výše příjmu, stávající systém vytváří administrativní bariéru s vlivem na ochotu takové činnosti vykonávat.

Náklady implementace

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

1.3.4.2 Varianta 1 – Zdanění nízkých příjmů ze závislé činnosti srážkou podle zvláštní sazby daně

Snížení administrativních nákladů

Přímé administrativní náklady se dotčeným poplatníkům sníží (poplatník nebude povinen podávat daňové přiznání). Správci daně se administrativní náklady nezvýší, protože místo daňových přiznání podle jednotlivých poplatníků bude přijímat vyúčtování od jednotlivých plátců. Řádově tak může dojít k poklesu zpracovávaných podání, aniž by byl ohrožen výběr daně. Na straně plátců se administrativní náklady také mírně sníží, protože oproti stávajícímu stavu nebudou povinni vydávat potvrzení o sražených zálohách. Správa srážkové daně se v zásadě neliší od správy záloh sražených z příjmů ze závislé činnosti. Lze tedy očekávat pouze parametrické změny v účetním software u zaměstnavatelů, které ale nepředstavují systémovou změnu.

V případě realizace varianty 1 by byli zejména plátcí daně z příjmů, v tomto případě zaměstnavatelé zatíženi pouze marginálními administrativními náklady.

Riziko demotivace poplatníků k činnostem, ze kterých příjmy plynou

Varianta 1 splňuje cíl zavést u nízkých příjmů ze závislé činnosti, tj. do měsíčního limitu 2 500 Kč obdobný daňový režim platný u příjmů z dohody o provedení práce do měsíčního limitu ve výši 10 000 Kč, tzn. jejich zdanění v rámci samostatného základu daně srážkovou daní ve výši 15%. Předpokládá se snížení administrativních nákladů spojených se snížením počtu podávaných přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Náklady implementace

Varianta s sebou nese malé náklady implementace, a to především z důvodu vhodného způsobu implementace změny – v rámci přípravy širší novely daňových zákonů standardním legislativním procesem.

1.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 4).

Tabulka 1: Vyhodnocení kritérií

	Administrativní náklady	Riziko demotivace poplatníků k činnostem, ze kterých příjmy plynou	Náklady implementace
V0	4	3	1
V1	1	1	2

Předmětem analýzy bylo vyhodnocení záměru zavést u nízkých příjmů ze závislé činnosti, tj. do měsíčního limitu 2 500 Kč obdobný daňový režim platný u příjmů z dohody o provedení práce do měsíčního limitu ve výši 10 000 Kč, tzn. jejich zdanění v rámci samostatného základu daně srážkovou daní ve výši 15%.

Výsledkem analýzy je poznatek, že navržená varianta kvalitativně převyšuje současný stav, proto je vhodná k realizaci.

Navrhovaný daňový režim nebude vytvářet administrativní bariéru pro výkon činností, ze kterých plynou nízké příjmy. Zároveň nebude omezeno právo daňového subjektu podat daňové přiznání i z titulu pobírání těchto nízkých příjmů.

1.5 Implementace doporučené varianty a vynuocování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o daních z příjmů. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Finanční správy České republiky. Vynuocování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné úřední osoby správce daně.

1.6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a ostatními pracovníky správce daně.

1.7 Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím.

Diskuse se vztahovala zejména ke zvolené výši limitu, kdy byly kladeny otázky, zda by nebylo vhodné zvolit stejný limit, jako je tomu u nemocenského pojištění. V této souvislosti bylo vysvětleno, že cílem je snížení administrativní náročnosti při vypořádání daňové povinnosti prostřednictvím daňového přiznání, za okolností, že z příjmů z „vedlejších zaměstnání“ dosahuje poplatník malé příjmy a nemůže z důvodu svého hlavního zaměstnání učinit u tohoto vedlejšího „zaměstnavatele“ prohlášení k dani. Nejedná se tedy o přímé „navázání“ limitu u této částky na limit stanovený pro „rozhodný příjem“ podle zákona o nemocenském pojištění. Zvolený limit navazuje na úpravu v nemocenském pojištění pouze nepřímo, a to právě zvolenou výší limitu.

Další otázky směřovaly k rozsahu příjmů, pro které se bude navrhaná úprava aplikovat. V této souvislosti bylo vysvětleno, že se daná úprava týká všech příjmů ze závislé činnosti a v kontextu předchozí diskuse tedy bez ohledu na to, zda se současně jedná o příjem ze zaměstnání malého rozsahu.

2 Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě

2.1 Důvod předložení a cíle

2.1.1 Název

Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě.

2.1.2 Definice problému

Ze záměrů vlády deklarovaných v programovém prohlášení vlády vyplývá snaha vlády o podporu rodin s více dětmi. Z programového prohlášení vlády vyplývá potřeba tuto podporu realizovat skrze zvýšení daňového zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě. Konkrétním záměrem vlády je od roku 2017 zvýšit na druhé vyživované dítě daňové zvýhodnění na 19 404 Kč ročně a na třetí a každé další dítě na 24 204 Kč ročně. Přitom výše daňového zvýhodnění ve formě maximálního ročního daňového bonusu podle § 35c odst. 3 zákona o daních z příjmů zůstává nezměněna.

2.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Problematika se dotýká následujícího právního předpisu:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

2.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Daňoví poplatníci

Problematika se nejvíce dotýká daňových poplatníků – fyzických osob, kteří mají více než jedno vyživované dítě. Podle údajů Českého statistického úřadu se jedná o více než půl milionu domácností.

Zaměstnavatelé

Prostřednictvím zaměstnavatelů je daňové zvýhodnění uplatňováno.

2.1.5 Popis cílového stavu

Cílem je především podpora rodin s více dětmi, a to způsobem uvedeným v programovém prohlášení vlády.

2.1.6 Zhodnocení rizika

Nepřijetím nové úpravy nebude zvýšeno daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě a nebude tak naplněno programové prohlášení vlády.

2.2 Návrh variant řešení

Varianta 0 - Zachování současného stavu

Varianta 0 je popsána v předchozích kapitolách.

Varianta 1 – Zvýšení daňového zvýhodnění

Variantou 1 by se zvýšilo daňové zvýhodnění podle požadavků vlády a to na výši 19 404 Kč ročně na druhé vyživované dítě a na třetí a každé další dítě na výši 24 204 Kč ročně. Přitom by výše daňového zvýhodnění ve formě maximálního ročního daňového bonusu podle § 35c odst. 3 zákona o daních z příjmů zůstala nezměněna.

2.2.1 Přízpůsobení variant regulaci a její vynucování

Vzhledem k tomu, že se žádná z navrhovaných variant nedá vyloučit pro její nerealizovatelnost, nebo pro v rozpor s ústavním pořádkem nebo právem Evropské unie, budou všechny navržené varianty dále analyzovány.

2.3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

2.3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, které pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- Naplnění požadavku vlády
- Blahobyt společnosti
- Administrativní náklady

2.3.2 Náklady

Administrativní náklady

Dotčenými subjekty jsou domácnosti s dětmi a zaměstnavatelé, jejichž prostřednictvím je daňové zvýhodnění uplatňováno. Kritérium hodnotí, nakolik je pro dotčené subjekty nákladné zvýhodnění využít.

Blahobyt společnosti

Z hlediska ekonomické teorie uplatněné při zpracování studie je důležité oddělit náklady a transfery. Náklady dané akce jsou chápány jako částka, o kterou se sníží celkový skutečný blahobyt resp. bohatství společnosti. V podstatě to znamená, že měření společenských nákladů nespočívá v pouhém vyčíslení jednotlivých výdajů, ale spočívá spíše ve snaze o nalezení čistých nákladů pro společnost, tedy nákladů, které přímo snižují společenský blahobyt. Pokud jde tedy o situaci, kdy blaho jedněch je redukováno, ale blaho druhých ekvivalentně zvýšeno, pak nejde o sociální náklad, ale o transfer. Z tohoto hlediska jsou snížené příjmy (nebo zvýšené výdaje v případě daňového bonusu) veřejných rozpočtů a státního rozpočtu (redukce blaha) transferem, který zajišťuje příjem (zvýšení blaha) příjemců (rodin s dětmi).

2.3.3 Přínosy

Naplnění požadavku vlády

Jedna z navržených variant splňuje cíl a naplňuje záměr vlády deklarovaný v programovém prohlášení vlády ohledně zvýšení daňového zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě.

2.3.4 Vyhodnocení variant

2.3.4.1 Varianta 0 – Zachování současného stavu

Naplnění požadavků vlády

Varianta nesplňuje požadavky vlády.

Blahobyt společnosti

Varianta nezvyšuje blahobyt společnosti.

Administrativní náklady

S variantou se nepojí žádné administrativní náklady ani výdaje státního rozpočtu.

2.3.4.2 Varianta 1 – Zvýšení daňového zvýhodnění

Naplnění požadavků vlády

Varianta je plně v souladu s požadavky vlády.

Blahobyt společnosti

Dopady na veřejné rozpočty a státní rozpočet lze odhadnout následovně.

Tabulka 2: Vývoj výše ročního daňového zvýhodnění v letech 2014 až 2017

Výše daňového zvýhodnění v Kč	2014	2015	2016	2017
Na jedno dítě	13 404	13 404	13 404	13 404
Na druhé dítě	13 404	15 804	17 004	19 404
Na třetí a každé další dítě	13 404	17 004	20 604	24 204

Dopady zvýšení daňového zvýhodnění na dítě podle varianty 1 při předpokladu změny zákona o daních z příjmů s účinností od roku 2017 jsou počítány vůči stavu v roce 2016, kdy již ke zvýšení daňového zvýhodnění došlo.

Hotovostní dopady na příjmy veřejných rozpočtů a příjmy státního rozpočtu byly odhadnuty na základě statistického počtu dětí a změny daňového zvýhodnění následovně:

Tabulka 3: Hotovostní rozpočtové dopady zvýšení daňového zvýhodnění od roku 2016 (v mld. Kč)

	2016	2017
Dopady na veřejné rozpočty	-1,3	-1,6
Dopady na státní rozpočet	-0,9	-1,1

S variantou 1 se pojí nutné výdaje státního rozpočtu, které jsou transfery a rovnoměrně zvyšují blahobyt poplatníků daně z příjmů fyzických osob.

Administrativní náklady

Přímé administrativní náklady dotčeným subjektům nevznikají, protože se jedná pouze o parametrickou změnu. Lze tedy očekávat parametrické změny v účetním software zejména u zaměstnavatelů, které ale nepředstavují systémovou změnu.

V případě realizace varianty 1 by byli zatíženi marginálními administrativními náklady zejména zaměstnavatelé a v malé míře i osoby samostatně výdělečně činné.

2.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Předmětem analýzy bylo vyhodnocení záměru zvýšení částky daňového zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě.

I přes nutné výdaje (které jsou z ekonomického pohledu transferovou platbou), Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu zvolených kritérií a jako jediná splňuje stanovený cíl.

2.5 Implementace doporučené varianty a vynuocování

Navrhovaná změna bude v právním řádu zakotvena zákonem, kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí. Vynuocování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně.

2.6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna správcem daně.

2.7 Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím.

Vzhledem k tomu, že v tomto se jedná o implementaci dohod učiněných na úrovni vládní koalice, byla konzultace s Generálním finančním ředitelstvím vedena v širším kontextu fungování institutu daňového zvýhodnění jako takového.

3 Úprava limitu pro uplatnění daňového bonusu.

3.1 Důvod předložení a cíle

3.1.1 Název

Úprava limitu pro uplatnění daňového bonusu.

3.1.2 Definice problému

Podle současné úpravy zákona o daních z příjmů (§ 35c odst. 4) může poplatník uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované dítě formou daňového bonusu, pokud dosáhne limitu ročních příjmů alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy. Do tohoto limitu se započítají příjmy ze zaměstnání (ze závislé činnosti), z podnikání (ze samostatné činnosti), z kapitálu (kapitálového majetku) a z nájmu. Současné poznatky z praxe ukazují, že u příjmů z kapitálu a především u příjmů z nájmu, na které se neváží žádná další povinná odvodová zatížení, tj. především platba pojistných na sociální a zdravotní pojištění, dochází k umělému navyšování těchto příjmů s cílem dosažení minimální limitní hranice pro nárokování a vyplacení daňového bonusu.

S ohledem na celkový vývoj od zavedení systému nárokování a vyplacení daňových bonusů, počínaje zdaňovacím obdobím roku 2005, doznaly objemy vyplacených daňových bonusů, a to zejména s ohledem na vývoj ve zvyšování slev na dani a růstu tzv. výdajových paušálů, významných, postupně narůstajících objemů. Vývoj uvádí následující tabulka.

Tabulka 4: Vývoj vyplacených daňových bonusů na hotovostní bázi, mld. Kč

Rok	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Závislá činnost	0,5	1,0	0,8	2,2	3,1	3,5	2,9	3,6	4,3	4,3
Z přiznání	0,0	0,9	1,9	1,8	3,3	3,8	4,3	4,3	5,0	4,2*
Celkem	0,5	1,9	2,7	4,0	6,5	7,4	7,2	7,9	9,3	8,5

*snížení vlivem omezení čerpání slevy na děti, na manželku u poplatníků využívajících tzv. výdajové paušály (od r. 2013)

S nárůstem objemů vykazovaných a vyplacených daňových bonusů jsou zaznamenávány i rozšiřující se počty a způsoby zneužívání daňových bonusů. Zjištěnými způsoby zneužívání daňových bonusů je především duplicitní uplatňování dětí každým z rodičů a fiktivní navyšování příjmů pro dosažení rozhodného limitu (šestinásobek minimální mzdy tj. 59 400 Kč pro r. 2016) k nárokování výplaty daňového bonusu.

3.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, přičemž ustanovení § 35c v odst. 4 umožňuje do limitu ročních příjmů, rozhodných pro nárokování daňového bonusu, zahrnout i fiktivně přiznané příjmy u okrajově významné oblasti příjmů z kapitálového majetku a příjmů z nájmu.

3.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Poplatník daně z příjmů

Poplatník daně z příjmů fyzická osoba, přiznávající dosažené příjmy z kapitálového majetku nebo příjmy z nájmu za současného nárokování výplaty daňového bonusu.

Česká republika

Definovaný problém jednoznačně upozorňuje na stávající praxi, kdy dochází k uplatňování daňového zvýhodnění ve formě bonusu mimo rámec stanovený zákonem/nezákonným postupem. Tento problém jednoznačně dopadá nejen na státní rozpočet České republiky, ale i na rozpočty krajů a obcí.

3.1.5 Popis cílového stavu

Cílem je zabránění zneužívání původní úpravy zahrnováním do rozhodného limitu pro přiznání daňového bonusu příjmy, které lze bez dalšího odvodového zatížení fiktivně navýšit.

Současně je vhodné umožnit uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě formou daňového bonusu pouze v případě poplatníků majících příjmy ze závislé činnosti a příjmy ze samostatné činnosti, tj. tzv. „aktivní příjmy“, které jsou pod působností dalších důchodových zátěží (pojistná na veřejnoprávní pojištění) a které také jsou především hlavními zdrojovými oblastmi zabezpečení fyzických osob.

3.1.6 Zhodnocení rizika

Zachování stávajícího systému přiznání daňových bonusů umožňující jeho zneužití

Původním záměrem současné úpravy bylo umožnit zahrnout do limitu pro přiznání daňového bonusu i příjmy, které, i přestože se většinou jedná o „doplňkové zdroje“, se v praxi, především jako příjmy z nájmu, poměrně vyskytují. Protože na sebe příjmy z kapitálového majetku a příjmy z nájmu neváží povinnosti v oblasti pojistných, jsou často tyto příjmy uměle vytvářeny za účelem zneužití tohoto systému přiznávání daňových bonusů. Při zachování stávajícího nastaveného systému stanovení limitu bude i nadále zachována možnost jeho zneužití.

3.2 Návrh variant řešení

Varianta 0 - Zachování současného stavu.

Varianta 0 vychází ze současné právní úpravy. Současný stav je popsán v předchozích kapitolách.

Varianta 1 – Vypuštění možnosti splnit limit pro získání daňového bonusu prostřednictvím příjmů z kapitálového majetku a příjmů z nájmu.

Varianta 1 vychází ze záměru vypuštění možnosti zahrnout do limitu ročních příjmů ve výši šestinásobku minimální mzdy příjmy z kapitálového majetku a příjmy z nájmu.

3.2.1 Přízpůsobení variant regulaci a její vynucování

Vzhledem k tomu, že se žádná z navrhovaných variant nedá vyloučit pro její nerealizovatelnost, nebo pro v rozpor s ústavním pořádkem nebo právem Evropské unie, budou všechny navržené varianty dále analyzovány.

3.3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle čtyř kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hlavní hodnotící kritéria byla identifikována tato:

- Dopad na inkaso daně z příjmů fyzických osob
- Dopad na daňové poplatníky
- Administrativní zátěž

3.3.2 Náklady

Dopad na daňové poplatníky

Kritérium vyjadřuje dopad na poplatníky – fyzické osoby, kteří nárokují daňové zvýhodnění na vyživované dítě formou daňového bonusu z titulu dosažení, resp. přiznávání příjmů z kapitálového majetku a příjmů z nájmu.

3.3.3 Přínosy

Dopad na inkaso daně z příjmů fyzických osob

Kritérium zohledňuje vliv na inkaso daně z příjmů fyzických osob.

Administrativní zátěž

Kritérium se vyrovnává s administrativou a náklady souvisejícími s dosažením limitu a následným uplatněním nároku na daňový bonus jak na straně samotných daňových poplatníků, tak správců daně.

3.3.4 Vyhodnocení variant

3.3.4.1 Varianta 0 – Zachování současného stavu

Dopad na daňové poplatníky

V tomto případě dopad na daňové poplatníky, tj. kdy nebude stávající nastavení zpřesněno, nevznikne žádný. Nadále zůstane započítávání pasivních příjmů do limitu pro přiznání daňového bonusu zachováno i nadále, navíc nebude možné vyloučit i širší rozměr uměle navyšovaných příjmů pro dosažení potřebného kritéria, tzn. širší rozměr zneužití takto nastaveného systému.

Dopad na inkaso daně z příjmů fyzických osob

Ponechání současného stavu na sebe váže riziko širšího využívání nastaveného systému umělým navyšováním některých příjmů, byť tyto dopady mohou být z pohledu veřejných rozpočtů skutečně v minimálním rozsahu.

Administrativní zátěž

Obdobně jako u předcházejícího kritéria, zachování možnosti širšího využívání nastaveného systému na sebe naváže určitý nárůst administrativy, především na straně správců daně a to i v oblasti prověřování oprávněnosti čerpání nárokovaných daňových bonusů.

3.3.4.2 Varianta 1 – Vypuštění možnosti splnit limit pro získání daňového bonusu prostřednictvím příjmů z kapitálového majetku a příjmů z nájmu.

Dopad na daňové poplatníky

Negativem bude skutečnost, že kromě těch, kteří nastaveného systému zneužívají umělým navyšováním příjmů, především příjmů z nájmu, bude postižena i část poplatníků, kteří daňový bonus uplatňují na základě svých skutečně dosažených příjmů z kapitálového majetku, či z nájmu. Je však skutečností, a jak již bylo konstatováno, příjmy z kapitálového majetku a příjmy z nájmu svým charakterem příjmů z majetku a na sebe nevážícími povinná pojistná, nepatří do okruhu „aktivních příjmů“. To, že je úmyslem nárok na daňový bonus poskytovat směrem k poplatníkům s aktivními příjmy, je zdůrazněno nastavením rozhodného limitu pro nárokování daňového bonusu ve výši šestinásobku minimální mzdy. Je tedy otázkou, zda nastavení možnosti uplatnění nároků na výplatu daňového bonusu i v případě příjmů z majetku, prováděné od roku 2005, bylo zcela adekvátní. S ohledem na dosud dosažitelné údaje za zdaňovací období roku 2014 se opatření dotkne malého počtu poplatníků, což deklarují následující údaje.

Tabulka 5: Počet dotčených subjektů

Příjmy	Počet daňových příznání s daňovým bonusem
Příjmy pouze z kapitálového majetku (§ 8)	324
Příjmy pouze z nájmu (§ 9)	3425
Příjmy z § 8 i z § 9	139
CELKEM	3888

Dopad na inkaso daně z příjmů fyzických osob

Odepřením možnosti započtení příjmů z kapitálového majetku a příjmů z nájmu pro započtení do limitu pro poskytnutí daňového bonusu dojde k úspoře prostředků rozpočtu, které jsou vypláceny formou daňových bonusů, ve výši cca 81 mil. Kč. Tato výše je z pohledu celkových objemů rozpočtů vcelku zanedbatelným objemem, nicméně je pozitivním doprovodným efektem prováděné změny. Pro bližší specifikaci rozpočtovaného dopadu bylo vycházeno z kvantifikace skutečností za období roku 2014, kde na příjmy z kapitálového majetku bylo vykázáno 5,8 mil. Kč daňových bonusů, na příjmech z nájmu 72 mil. Kč a na souběhu obou skupin příjmů pak 2,7 mil. Kč.

Administrativní zátěž

Lze zhodnotit, že v případě odebrání možnosti uplatnění příjmů z kapitálového majetku a příjmů z nájmu dojde v mírném rozsahu ke snížení náročnosti při zpracování daňového příznání a k následnému prokazování; k většímu odstranění pak dojde na straně správců daně, především v oblasti prověřování uváděných nároků a následného vyplácení daňových bonusů.

3.4 Návrh variant řešení

3.4.1 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 4).

Tabulka 6: Vyhodnocení kritérií

	Dopad na daňové poplatníky	Dopad na inkaso daně z příjmů fyzických osob	Administrativní zátěž
V0	3	3	2
V1	2	1	1

Předmětem analýzy bylo vyhodnotit záměr zpřísnění podmínek pro vyplácení daňových bonusů odstraněním možnosti zahrnovat příjmy z kapitálového majetku a z příjmů nájmu do limitu ročních příjmů pro uplatnění nároku na jejich výplatu.

Provedením analýzy lze přijmout závěr doporučit realizovat variantu 1, tj. omezit rozsah příjmů zahrnovaných do limitu pouze na aktivní příjmy ze závislé činnosti a ze samostatné činnosti, tj. vyloučit z posouzení rozhodného limitu příjmy z kapitálového majetku a z nájmu, které reprezentují příjmy plynoucí z majetku, nikoliv z aktivní činnosti poplatníka.

S navrženou úpravou dojde k určitému snížení administrativy napojené jak na vykazování nároku na tento svého druhu sociální transfer, tak i na jeho výplatu a následnou kontrolu oprávněnosti správcem daně. Byť není cílovým kritériem navýšení příjmů rozpočtů, dochází k mírnému pozitivnímu rozpočtovému dopadu. Počet poplatníků, jichž se zpřísnění negativně dotkne, je poměrně nízký.

3.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o daních z příjmů. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Finanční správy České republiky. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné úřední osoby správce daně.

3.6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a ostatními pracovníky správce daně.

3.7 Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím ve směru získání podkladů a zkušeností z praxe při zpracování a ověřování údajů z daňových přiznání, projednán Koaliční radou Vlády a byl dále projednán ve standardním vnějším připomínkovém řízení k návrhu zákona.

4 Zajištění daňové neutrality zdaňování příjmů z podílů na zisku u svěřenského fondu a rodinné fundace ve srovnání s příjmy z nevyčleněného majetku

4.1 Důvod předložení a cíle

4.1.1 Název

Zajištění daňové neutrality zdaňování příjmů z podílů na zisku u svěřenského fondu a rodinné fundace ve srovnání s příjmy z nevyčleněného majetku

4.1.2 Definice problému

Svěřenský fond je nový institut zavedený novým občanským zákoníkem od roku 2014. Ačkoliv nemá právní subjektivitu, tak zákonem o daních z příjmů je mu přiznáno postavení poplatníka daně z příjmů. Záměrem při stanovování daňového režimu pro svěřenské fondy bylo dodržení obecného principu daňové neutrality, tedy aby příjmy z držby majetku vyčleněného do svěřenského fondu byly zdaňovány ve srovnatelné výši s příjmy z majetku drženého bez jeho vyčlenění.

Svěřenské fondy a rodinné fundace jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob a měly by mít srovnatelné postavení s ostatními poplatníky. K distorzím oproti obchodním korporacím však podle současného daňového režimu dochází v případě, kdy jsou do svěřenského fondu či rodinné fundace vyčleněny podíly na obchodních korporacích. Zákon o daních z příjmů neumožňuje, na rozdíl od vybraných korporací, osvobodit od daně z příjmů vybírané srážkou příjem z dividend z majetkové účasti na „dceřiné“ korporaci vyčleněné do svěřenského fondu a fondy ani nemohou uplatnit osvobození podle ustanovení § 36 odst. 4, které tuto problematiku řeší u investičních fondů (pokud svěřenské fondy nejsou zároveň i základním investičním fondem). Tato situace může vést k narušení principu daňové neutrality. Například v případech „rodinných“ svěřenských fondů, které zakládají rodiče pro své potomky, dochází ke zdanění přijatých dividend jednou při výplatě od společnosti do svěřenského fondu a podruhé při výplatě podílů na zisku ze svěřenského fondu obmyšlenému. Pokud by akcie byly vlastněny přímo (tj. rodičem či potomkem), docházelo by pouze k jednomu zdanění. K jednomu zdanění by došlo i v případě holdingových struktur, kdy kapitálové společnosti využívají osvobození podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) a zi), čímž je zamezeno řetězovému zdaňování podílů na zisku, zatímco na svěřenské fondy se toto osvobození nevztahuje. Tato situace svěřenské fondy znevýhodňuje a ve svém důsledku odrazuje od využívání institutu svěřenských fondů.

Stejný problém je i u tzv. rodinných fundací, což je nově zavedený pojem, který zahrnuje nadace a nadační fondy založené k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli. Tyto rodinné fundace nepatří mezi veřejně prospěšné poplatníky, ale mají daňový režim srovnatelný se svěřenskými fondy, neboť i důvod jejich vzniku je obdobný.

Na příjmy z podílu na zisku, který vyplácí obchodní korporace svěřenskému fondu či rodinné fundaci, nelze v současné době uplatnit žádné osvobození, neboť svěřenský fond ani rodinná fundace neodpovídají definici mateřské společnosti dle ustanovení § 19 odst. 3. Také se na ně (s výjimkou svěřenského fondu, který je investičním fondem) nevztahuje ustanovení § 36 odst. 4, které umožňuje základním investičním fondům snížit základ daně pro daň vybíranou srážkou o příjmy, které již byly zdaněny srážkovou daní. Zdaňovány jsou tedy jak podíly na zisku vyplácené svěřenskému fondu a rodinné fundaci, tak podíly na zisku vyplácené beneficietům.

4.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Beneficienti svěřenských fondů a rodinných fundací

Navržené úpravy mají pozitivní vliv na beneficienty svěřenských fondů a rodinných fundací, protože vedou k osvobození dividend z podílů na obchodních korporacích (v rozsahu dle zvolené varianty), a tím i zamezení dvojímu zdanění prostředků vložených do svěřenských fondů a rodinných fundací.

4.1.5 Popis cílového stavu

Zajistit daňovou neutralitu u svěřenských fondů a rodinných fundací ve srovnání s příjmy z nevyčleněného majetku.

4.1.6 Zhodnocení rizika

Riziko odlivu majetku

Neřešení problému by nadále odrazovalo od využívání institutu svěřenských fondů či rodinných fundací a motivovalo k využívání obdobných institutů v jiných státech s příznivějším daňovým režimem, což by mohlo vyústit i v odliv majetku či jeho správy z České republiky do zahraničí.

Riziko zneužití

Určitým rizikem je snížení budoucích daňových výnosů, které by mohlo nastat při zvolení nevhodného přístupu, který by svěřenským fondům a rodinným fundacím umožňoval výhodnější daňový režim, než mají běžní poplatníci. To by mohlo vyvolat jejich účelové zakládání se záměrem daňové optimalizace.

4.2 Návrh variant řešení

Varianta 0 - Zachování současného stavu

Varianta byla blíže popsána v předchozích kapitolách.

Varianta 1 - Rozšíření ustanovení § 19 odst. 3 písm. b)

Rozšíření ustanovení § 19 odst. 3 písm. b) vymezujícího mateřskou společnost pro účely zákona o daních z příjmů o svěřenský fond a rodinnou fundaci. Výplaty podílů na zisku z obchodní korporace svěřenskému fondu či rodinné fundaci, do nichž byla obchodní korporace vyčleněna, budou osvobozeny od srážkové daně, pokud do svěřenského fondu či rodinné fundace bude vyčleněn alespoň 10% podíl na obchodní korporaci na dobu alespoň 12 měsíců. Tím bude zajištěn shodný daňový režim, jako mají běžné obchodní korporace.

Varianta 2 - Rozšíření ustanovení § 36 odst. 4

Rozšíření ustanovení § 36 odst. 4, které by umožnilo svěřenským fondům a rodinným fondacím snížit základ daně pro daň vybíranou srážkou o příjmy, které již byly zdaněny srážkovou daní, stejně jako v případě základních investičních fondů.

4.2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynuovení

Vzhledem k tomu, že se žádná z navrhovaných variant nedá vyloučit pro její nerealizovatelnost, nebo pro v rozpor s ústavním pořádkem nebo právem Evropské unie, budou všechny navržené varianty dále analyzovány.

4.3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

4.3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a záporny (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant. Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- Zajištění daňové neutrality a systematika právního řádu
- Rozvoj institutu svěřenského fondu a rodinných fundací
- Dopad na inkaso daně z příjmů právnických osob

Z analýzy rizik vyplynulo kritérium v podobě:

- Riziko odlivu majetku
- Riziko zneužití

4.3.2 Náklady

Dopad na inkaso daně z příjmů

Vzhledem k tomu, že v současné době existuje jen velmi omezený počet svěřenských fondů či rodinných fundací, nedojde navrhovanou úpravou ke snížení inkasa daně z příjmů. Naopak lze předpokládat, že zavedení neutrálního daňového režimu podpoří vznik a rozvoj těchto institutů v České republice.

4.3.3 Přínosy

Zajištění daňové neutrality a systematika právního řádu

Kritérium zajištění daňové neutrality zohledňuje, do jaké míry dochází k narovnání diskriminačního stavu vůči svěřenským fondům a rodinným fundacím a do jaké míry varianta naplní požadavek daňové neutrality daňových režimů přímé držby majetku a jejich držby prostřednictvím svěřenských fondů či rodinných fundací.

Kritérium systematika právního řádu zahrnuje věcný soulad způsobu implementace varianty se systematikou stávající úpravy ostatních institutů.

Rozvoj institutu svěřenského fondu a rodinných fundací

Rozvoj používání těchto institutů může podnítit české poplatníky, kteří využívají obdobné instituty v zahraničí, k návratu do České republiky, případně i k využívání těchto institutů v České republice zahraničními osobami. Tím by se zvýšila ekonomická aktivita v České republice, případně by mohlo dojít i k přesunu majetku ze zahraničí.

4.3.4 Vyhodnocení variant

4.3.4.1 Varianta 0 - Zachování současného stavu

Zajištění daňové neutrality a systematika právního řádu

Bude zachována současná věcná úprava, která není zcela daňově neutrální, a zároveň je zachován stav, ve kterém jsou svěřenské fondy a fundace upraveny nesystematicky oproti systematické zdanění jiných institutů.

Rozvoj institutu svěřenského fondu a rodinných fundací

Ponechá-li se současný stav, daňový systém bude nadále odrazovat od zakládání svěřenských fondů a rodinných fundací v České republice. Lze očekávat, že zakladatelé, kteří plánují vložit do nově vznikajících subjektů majetkové podíly na společnostech, budou pouze z daňových důvodů volit jinou (byť méně vhodnou) právní formu nebo jinou daňovou jurisdikci.

Dopad na inkaso daně z příjmů

Při zachování současného stavu budou předmětné instituty v praxi málo využívány a inkaso daně z příjmů z těchto institutů bude minimální.

Riziko odlivu majetku

Neřešení problému by nadále odrazovalo od využívání institutu svěřenských fondů či rodinných fundací a motivovalo k využívání obdobných institutů v jiných státech s příznivějším daňovým režimem, což by mohlo vyústit i v odliv majetku či jeho správy z České republiky do zahraničí.

Riziko varianty je vysoké.

Riziko zneužití

Pokud bude zachován současný stav a příjmy z podílů na zisku svěřenských fondů či rodinných fundací budou zdaněny dvakrát, pak nehrozí zneužití těchto institutů k daňové optimalizaci.

Riziko varianty je nízké.

4.3.4.2 Varianta 1 - Rozšíření ustanovení § 19 odst. 3 písm. b)

Zajištění daňové neutrality a systematika právního řádu

Varianta 1 zajišťuje daňovou neutralitu mezi příjmy z držby majetku vyčleněného do svěřenského fondu či rodinné fundace a příjmy z majetku drženého bez jeho vyčlenění, v obou případech je srážková daň aplikována v okamžiku výplaty konečnému vlastníkovi.

Tato varianta rovněž zajišťuje daňovou neutralitu ve srovnání s vložením obchodní korporace do jiné obchodní korporace. Podíly na zisku budou i v tomto případě zdaněny v okamžiku výplaty konečnému vlastníkovi.

Varianta 1 neodstraní dvojí zdanění v případě, že do svěřenského fondu či rodinné fundace bude vyčleněn podíl menší než 10%. Ke dvojímu zdanění v takovém případě však dochází i v případě vložení do jiné obchodní korporace a vzhledem k tomu, že svěřenské fondy mohou být založeny k nejrůznějším účelům včetně běžného podnikání, je třeba primárně zajistit

daňovou neutralitu ve srovnání s běžnými obchodními korporacemi. Navržený způsob realizace je proto systematický.

Rozvoj institutu svěřenského fondu a rodinných fundací

Varianta přispívá k rozvoji institutu svěřenského fondu a rodinných fundací, neboť odstraněním dvojího zdanění dojde k zatraktivnění předmětných institutů.

Dopad na inkaso daně z příjmů

Vzhledem k tomu, že v současné době existuje jen velmi omezený počet svěřenských fondů či rodinných fundací, nedojde ke znatelnému dopadu na inkaso daně z příjmů. V dlouhodobém výhledu lze očekávat mírně pozitivní fiskální dopady, neboť tyto instituty budou v České republice více využívány.

Riziko odlivu majetku

Pokud bude napraven diskriminační stav a zisky z předmětných institutů budou zdaněny rovnoměrně s ostatními instituty, pak dojde k zatraktivnění českých svěřenských fondů a rodinných fundací. Český investor bude mít možnost využít těchto institutů za spravedlivých podmínek.

Riziko je nízké.

Riziko zneužití

Není důvod využívat svěřenské fondy a rodinné fundace k daňové optimalizaci při stejném způsobu zdanění, jaký mají běžné obchodní společnosti.

Riziko je nízké.

4.3.4.3 Varianta 2 - Rozšíření ustanovení § 36 odst. 4

Zajištění daňové neutrality a systematika právního řádu

Varianta 2 zajišťuje daňovou neutralitu mezi vyčleněním do svěřenského fondu či rodinné fundaci a vložením do základního investičního fondu. Vložení do obchodní korporace či přímá držba by však byly výhodnější v tom, že by ke zdanění podílu na zisku došlo až při výplatě konečnému vlastníkovi, zatímco v případě vyčlenění do svěřenského fondu či rodinné fundace by ke zdanění došlo již při výplatě z obchodní korporace.

Na druhou stranu by varianta 2 odstraňovala dvojí zdanění i v případě podílů menších než 10 %. To by ale mohlo vést ke snaze využívat vyčlenění do svěřenského fondu či do rodinné fundace místo vložení do obchodní korporace za účelem vyhnutí se srážkové dani.

Rozvoj institutu svěřenského fondu a rodinných fundací

Varianta přispívá k rozvoji institutu svěřenského fondu a rodinných fundací.

Dopad na inkaso daně z příjmů

Vzhledem k tomu, že v současné době existuje jen velmi omezený počet svěřenských fondů či rodinných fundací, nedojde ke znatelnému dopadu na inkaso daně z příjmů. V dlouhodobém výhledu lze očekávat mírně pozitivní fiskální dopady, neboť tyto instituty budou v České republice více využívány.

Riziko odlivu majetku

Také tato varianta snižuje riziko odlivu majetku, neboť odstraňuje dvojí zdanění zisků.

Riziko je nízké.

Riziko zneužití

Může docházet k daňovým optimalizacím, neboť na rozdíl od běžných korporací by bylo odstraněno dvojí zdanění i v případě účasti s podílem menším než 10 %.

Riziko je střední.

4.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

Tabulka 7: Pořadí variant

	Zajištění daňové neutrality a systematika právního řádu	Rozvoj institutu svěřenských fondů a rodinných fundací	Dopad na inkaso daně z příjmů	Riziko odlivu majetku	Riziko zneužití
Varianta 0	3	3	2	3	1
Varianta 1	1	1	2	1	1
Varianta 2	1	1	2	1	2

Ministerstvo financí doporučuje realizovat variantu 1, která je optikou zvolených kritérií nejvíce vyhovující, protože zajišťuje daňovou neutralitu ve srovnání s vložením obchodní korporace do jiné obchodní korporace. Základní investiční fond slouží ke kolektivnímu investování a nikoliv správě rodinného majetku, a proto je toto srovnání méně relevantní. Varianta 1 také snižuje identifikovaná rizika.

V delším časovém horizontu se nabízí také možnost stanovit rozdílný daňový režim u svěřenských fondů podle jejich určení (statutu). Pro rodinné fundace a svěřenské fondy, jejichž aktivity zahrnují zejména pasivní investování a jsou primárně určeny pro soukromé prospěšné účely (rodinné svěřenské fondy), zavést daňový režim odpovídající investičním fondům a pro ostatní svěřenské fondy ponechat osvobození vycházející z dividendové směrnice. Tato možnost úzce souvisí s dlouhodobým záměrem Ministerstva financí stanovit u určitých typů poplatníků jejich daňový režim podle účelu a náplně jejich činnosti, a nikoliv podle právní formy. Toto však může být provedeno až po důkladné analýze a stanovení přesných kritérií, která by jednotlivé typy poplatníků definovala, aby se vyloučila možnost provádění daňových optimalizací.

4.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona o daních z příjmů. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Finanční správy České republiky. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné úřední osoby správce daně.

4.6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a dalšími pracovníky správce daně.

4.7 Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím, Asociací pro podporu a rozvoj svěřenských fondů a Komorou daňových poradců. Generálním finančním ředitelství a Komora daňových poradců měly v podstatě neutrální postoj, naopak Asociace pro podporu a rozvoj svěřenských fondů změnu velmi přivítala.

5 Sjednocení limitu daňově uznatelných výdajů na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu s limity tvorby těchto fondů

5.1 Důvod předložení a cíle

5.1.1 Název

Sjednocení limitu daňově uznatelných výdajů na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu s limity tvorby těchto fondů.

5.1.2 Definice problému

Limit daňové uznatelnosti u fondu kulturních a sociálních potřeb a u sociálního fondu je upraven v ustanovení § 24 odst. 2 písm. zr) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které stanoví, že daňově uznatelnými výdaji jsou:

- u veřejně prospěšných poplatníků výdaje na tvorbu FKSP do výše 1 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů,
- u poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí, výdaje na tvorbu sociálního fondu do výše 1 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období, v jakém lze mzdu zaměstnance uplatnit jako výdaj související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů,
- u poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí, výdaje na tvorbu fondu účelově určených prostředků,
- u poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou, výdaje na tvorbu fondu provozních prostředků,
- u poplatníků, kteří jsou vysokou školou, výdaje na tvorbu stipendijního fondu.

Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb v § 2 stanoví, že základní příděl, kterým je tvořen fond kulturních a sociálních potřeb, činí pro rok 2016 1,5 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, mzdy a náhrady mzdy, odměny za pracovní pohotovost, odměny a ostatní plnění za práci vykonávanou v rámci odborného výcviku na produktivních činnostech žákům učilišť. V platnosti je vyhláška č. 353/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, která má za cíl navýšení základního přídělu do tohoto fondu o 0,5 procentního bodu (tedy na 2 %) a která nabyde účinnosti dne 1. ledna 2017. Zvýšení základního přídělu fondu kulturních a sociálních potřeb má za cíl postupně navrátit tvorbu fondu do původního stavu ve výši 2 % před tím, než byl v roce 2011 snížen na 1 % z důvodu snížení deficitu veřejných rozpočtů v minulých letech. Toto snížení však vedlo k výraznému omezení zdrojů fondu a tím i k zásadnímu snížení schopnosti plnění základních cílů a účelu fondu kulturních a sociálních potřeb v jednotlivých organizacích. Opětovné zvýšení základního přídělu fondu kulturních a sociálních potřeb, bude znamenat zvýšení, resp. obnovení objemu poskytování zaměstnaneckých výhod zaměstnancům dotčených organizací tzn. organizačních složek státu a jimi zřizovaných příspěvkových organizací a příspěvkových organizací územně samosprávných celků.

Způsob tvorby sociálního fondu upravuje zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích. Veřejné vysoké školy tvoří sociální fond do výše 2 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost (§ 18 odst. 12). Veřejné výzkumné instituce tvoří sociální fond ve výši 2 % z ročního objemu nákladů veřejné výzkumné instituce zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost a přiděl ze zisku (§ 27).

V případě tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu jsou základní přiděly prakticky shodné. Jediným rozdílem jsou odměny za práci vykonávanou v rámci odborného výcviku na produktivních činnostech žákům učilišť. Protože není odborný výcvik na vysokých školách nebo veřejných výzkumných institucích fakticky provozován, je z tohoto pohledu základní přiděl fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu tvořen stejnými složkami.

Fond kulturních a sociálních potřeb a sociální fond jsou tvořeny také z náhrady mzdy nebo platu při dočasné pracovní neschopnosti a základní přiděl nezahrnuje odstupné, dohody o pracovní činnosti nebo dohody o provedení práce.

Jediným rozdílem mezi základními přiděly fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu tedy představuje základní přiděl u veřejných výzkumných institucí, protože ten je navíc tvořen i z přidělu ze zisku.

Na druhou stranu do limitu daňové uznatelnosti podle zákona o daních z příjmů (což je úhrn vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti) vstupují i vyměřovací základy v podobě dohod o provedení práce a dohod o pracovní činnosti a naopak nezahrnuje náhrady mzdy nebo platu při dočasné pracovní neschopnosti, které zákon o daních z příjmů vnímá jako formu sociální dávky a odměny za práci vykonávanou v rámci odborného výcviku na produktivních činnostech žákům učilišť, které nepodléhají veřejnoprávnímu pojistnému.

Definovaným problémem je skutečnost, že limit daňové uznatelnosti výdajů na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb (1 %) není shodný se základním přidělem, kterým je tvořen fond kulturních a sociálních potřeb (1,5 % v roce 2016 a 2 % v roce 2017), ani se základním přidělem, kterým je tvořen sociální fond (2 %), což způsobuje nadbytečné administrativní náklady na straně subjektů tvořících fond kulturních a sociálních potřeb a sociální fond.

5.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách
- zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích
- vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb

5.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Daňový poplatník

Daňovými poplatníky jsou v tomto případě organizační složky státu, státní příspěvkové organizace a příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky, veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce, jakožto osoby tvořící fond kulturních a sociálních potřeb nebo sociální fond.

Správce daně

Správce daně z příjmů jsou orgány Finanční správy České republiky.

5.1.5 Popis cílového stavu

Cílem dané úpravy je odstranění nadbytečné administrativní zátěže osob tvořících fondy kulturních a sociálních potřeb a sociální fondy.

5.1.6 Zhodnocení rizika

Významně nižší tvorba fondů kulturních a sociálních potřeb a sociálních fondů

V případě nečinnosti bude zákon o daních z příjmů obsahovat odlišný limit daňové uznatelnosti výdajů na tvorbu fondů kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu od limitů pro tvorbu těchto fondů. V tomto případě by mohlo dojít z daňových důvodů k významně nižší tvorbě fondů kulturních a sociálních potřeb a sociálních fondů. V důsledku by systém nebyl funkční a došlo by k bezdůvodnému ochuzení zaměstnanců vymezených subjektů.

5.2 Návrh variant řešení

Úvodem kapitoly je třeba uvést, že je uvažována pouze varianta zvýšení výše limitu daňové uznatelnosti na úroveň výše základního přídělů fondů kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu nikoli jeho snížení. Snížení výše limitu daňové uznatelnosti by bylo v rozporu s filosofií vyhlášky č. 353/2015 Sb., která obnovuje výši základního přídělů fondů kulturních a sociálních potřeb na 2 %. Podle vyjádření Ministerstva financí se zvyšuje výše základního přídělů z důvodu „*navrácení schopnosti plnit základní cíle a účel fondů kulturních a sociálních potřeb v jednotlivých organizacích.*“¹

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Varianta 0 byla popsána v předchozích variantách.

Varianta 1 – Pevná úprava zákona o daních z příjmů

Varianta 1 spočívá ve změně číslovky v ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů z čísla „1“ na číslo „2“.

Varianta 2 – Volná úprava zákona o daních z příjmů

Upravit ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů navázáním limitu daňové uznatelnosti výdajů na tvorbu fondů kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu na procentuální výši limitu tvorby základního přídělů fondů kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu. Základy uvedených limitů by zůstaly ve stávajícím stavu.

Varianta 3 - Volná úprava zákona o daních z příjmů a sjednocení základů

Úprava ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů navázáním výše limitu daňové uznatelnosti výdajů na tvorbu základního přídělů fondů kulturních a sociálních potřeb

¹ Ministerstvo financí: *Vyhláška č. 353/2015 Sb.*, dostupné online dne 2. února 2016 na <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2015/vyhlaska-c-353-2015-sb-23410>

a sociálního fondu na limit tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu včetně sjednocení základů.

5.2.1 Přízpůsobení variant regulaci a její vynucování

Vzhledem k tomu, že se žádná z navrhovaných variant nedá vyloučit pro její nerealizovatelnost, nebo pro v rozpor s ústavním pořádkem nebo právem Evropské unie, budou všechny navržené varianty dále analyzovány.

5.3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

5.3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a záporny (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

- Snížení administrativy (subjektů tvořící fond kulturních a sociálních potřeb a sociální fond)
- Srozumitelnost legislativy
- Stálost právního prostředí
- Dopad na inkaso (daně z příjmů právnických osob)
- Náklady implementace

5.3.2 Náklady

Dopad na inkaso

Kritérium vyjadřuje snížení inkasa z daně z příjmů právnických osob. Je třeba upozornit, že subjekty tvořící fond kulturních a sociálních potřeb nebo sociální fond jsou veřejně prospěšné subjekty, u nichž není většina činností předmětem daně, ke snížení výnosu dojde pouze pokud by tito poplatníci dosahovali v hlavní, neziskové, činnosti zisku nebo pokud by se jednalo o fond kulturních a sociálních potřeb či sociální fond za zaměstnance ve vedlejší, ziskové činnosti.

Náklady implementace na straně subjektů

Kritérium zohledňuje náklady subjektů na implementaci případné změny.

5.3.3 Přínosy

Snížení administrativy

Kritérium spočívá ve snížení administrativních nákladů subjektů tvořící fond kulturních a sociálních potřeb nebo sociální fond, ale také ve snížení administrativních nákladů úředních osob správce daně.

Srozumitelnost legislativy

Kritérium vyjadřuje míru složitosti daňové legislativy dané varianty.

Stálost právního prostředí

Kritérium vystihuje nutnost legislativních zásahů v budoucnosti, pokud by došlo k další změně limitů tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb či sociálního fondu.

5.3.4 Vyhodnocení variant

5.3.4.1 Varianta 0 – Zachování současného stavu

Snížení administrativy

Pokračující rozdílnost pravidel povede k vyšší administrativní zátěži na straně dotčených subjektů.

Srozumitelnost legislativy

Legislativa není příliš systematická, protože limity výdajů uznatelných v základu daně se budou lišit od limitů jejich tvorby.

Stálost právního prostředí

Varianta se neodchyluje od současnosti a právní prostředí je proto nejstálejší.

Dopad na inkaso

Nedojde ke změně v příjmech veřejných rozpočtů.

Náklady implementace na straně subjektů

Varianta s sebou nenese náklady implementace.

5.3.4.2 Varianta 1 – Pevná úprava zákona o daních z příjmů

Snížení administrativy

Sjednocení výše základního přidělu na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu a jejich daňové uznatelnosti povede ke zjednodušení administrativy dotčených subjektů a to především subjektů tvořících fond kulturních a sociálních potřeb a sociální fond, ale také správců daně při jejich činnosti.

Srozumitelnost legislativy

Ve variantě dochází ke sjednocení základního přidělu na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu a jejich daňové uznatelnosti a to srozumitelným způsobem pro dotčené subjekty.

Stálost právního prostředí

Nutnost dalších legislativních změn v budoucnu při změně limitů tvorby fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu.

Dopad na inkaso

Změna se vztahuje na veřejně prospěšné subjekty, u nichž není většina činností předmětem daně, ke snížení výnosu dojde pouze pokud by tito poplatníci dosahovali v hlavní, neziskové, činnosti zisku nebo pokud by se jednalo o fond kulturních a sociálních potřeb či sociální fond za zaměstnance ve vedlejší, ziskové činnosti.

Možný nepatrný pokles inkasa daně z příjmů právnických osob.

Náklady implementace na straně subjektů

Subjekty tvořící fond kulturních a sociálních potřeb a sociální fond budou muset vynaložit výdaje na přizpůsobení se změně právních předpisů (např. účetní software). Na druhé straně, dojde k tomu, že nebude třeba do účetních systémů implementovat dvě pravidla (jedno pro tvorbu, jedno pro daňovou uznatelnost), což v některých variantách povede ke snížení administrativních nákladů.

5.3.4.3 Varianta 2 – Volná úprava zákona o daních z příjmů

Snížení administrativy

Sjednocení výše základního přidělu na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu a jejich daňové uznatelnosti povede ke zjednodušení administrativy dotčených subjektů a to především subjektů tvořících fond kulturních a sociálních potřeb a sociální fond, ale také správců daně při jejich činnosti.

Srozumitelnost legislativy

Ve variantě dochází ke sjednocení základního přidělu na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu a jejich daňové uznatelnosti a to srozumitelným způsobem pro dotčené subjekty.

Stálost právního prostředí

Nebude nutné dále novelizovat zákon o daních z příjmů při každé další změně vyhlášky o fondu kulturních a sociálních potřeb a do budoucna tak zajistí větší stálost legislativního prostředí.

Dopad na inkaso

Změna se vztahuje na veřejně prospěšné subjekty, u nichž není většina činností předmětem daně, ke snížení výnosu dojde pouze pokud by tito poplatníci dosahovali v hlavní, neziskové, činnosti zisku nebo pokud by se jednalo o fond kulturních a sociálních potřeb či sociální fond za zaměstnance ve vedlejší, ziskové činnosti.

Možný nepatrný pokles inkasa daně z příjmů právnických osob.

Náklady implementace na straně subjektů

Subjekty tvořící fond kulturních a sociálních potřeb a sociální fond budou muset vynaložit výdaje na přizpůsobení se změně právních předpisů (např. účetní software). Na druhé straně, dojde k tomu, že nebude třeba do účetních systémů implementovat dvě pravidla (jedno pro tvorbu, jedno pro daňovou uznatelnost), což v některých variantách povede ke snížení administrativních nákladů.

5.3.4.4 Varianta 3 - Volná úprava zákona o daních z příjmů a sjednocení základů

Snížení administrativy

Sjednocení výše základního přidělu na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu a jejich daňové uznatelnosti povede ke zjednodušení administrativy dotčených subjektů a to především subjektů tvořících fond kulturních a sociálních potřeb a sociální fond, ale také správců daně při jejich činnosti.

Srozumitelnost legislativy

Ve variantě dochází ke sjednocení základního přidělu na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu a jejich daňové uznatelnosti a to srozumitelným způsobem pro dotčené subjekty.

Stálost právního prostředí

Nebude nutné dále novelizovat zákon o daních z příjmů při každé další změně vyhlášky o fondu kulturních a sociálních potřeb a do budoucna tak zajistí větší stálost legislativního prostředí.

Větší jednorázový zásah do legislativního prostředí.

Dopad na inkaso

Změna se vztahuje na veřejně prospěšné subjekty, u nichž není většina činností předmětem daně, ke snížení výnosu dojde pouze, pokud by tito poplatníci dosahovali v hlavní, neziskové činnosti zisku nebo pokud by se jednalo o fond kulturních a sociálních potřeb či sociální fond za zaměstnance ve vedlejší, ziskové činnosti.

Možný nepatrný pokles inkasa daně z příjmů právnických osob.

Náklady implementace na straně subjektů

Subjekty tvořící fond kulturních a sociálních potřeb a sociální fond budou muset vynaložit výdaje na přizpůsobení se změně právních předpisů (např. účetní software). Na druhé straně, dojde k tomu, že nebude třeba do účetních systémů implementovat dvě pravidla (jedno pro tvorbu, jedno pro daňovou uznatelnost), což v některých variantách povede ke snížení administrativních nákladů.

5.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

Tabulka 8: Pořadí variant

Var.	Snížení administrativy	Srozumitelnost legislativy	Stálost právního prostředí	Dopad na inkaso	Náklady implementace na straně subjektů
V0	3	3	2	1	1
V1	1	3	2	2	2
V2	1	2	1	2	2
V3	1	2	1	2	2

Nejvhodnějším řešením pro implementaci předmětné změny do zákona o daních z příjmů je varianta 2, která nepředstavuje tak velký zásah do právního prostředí a přesto sníží nutnost legislativních změn v budoucnu.

Dojde ke sjednocení limitu daňově uznatelných výdajů na tvorbu fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu s limity tvorby těchto fondů. Tím dojde ke snížení administrativní zátěže na straně subjektů tvořících fond kulturních a sociálních potřeb a sociální fond i na straně správce daně. Rovněž dojde k odstranění nutnosti legislativních

zásahů, pokud by se § 2 vyhlášky o fondu kulturních a sociálních potřeb v budoucnu dále měnil.

5.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Ministerstvo financí předloží návrh při nejbližší novele zákona o daních z příjmů, která nabyde účinnosti poprvé na zdaňovací období roku 2017.

5.6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a dalšími pracovníky správce daně.

5.7 Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl konzultován s Generálním finančním ředitelstvím, Komorou daňových poradců a rozpočtovou sekcí Ministerstva financí. Z konzultací vyplynulo, že nejméně vhodná je varianta 0, protože nenaplnuje vytčený účel. Z ostatních variant byla varianta 2 hodnocena nejlépe, protože nepředstavuje příliš velkou změnu stávající legislativy.

6 Daňové odpisy svěřeného majetku u příspěvkových organizací

6.1 Důvod předložení a cíle

6.1.1 Název

Daňové odpisy svěřeného majetku u příspěvkových organizací.

6.1.2 Definice problému

Dle současné právní úpravy nejsou příspěvkové organizace územních samosprávných celků oprávněny odpisovat majetek, který jim byl svěřen zřizovatelem. V tomto případě je tedy uplatňována zásada, že daňově odpisovat majetek může pouze vlastník.

To má za následek, že příspěvkové organizace, které s využitím majetku svěřeného mateřským územním samosprávným celkem do správy, realizují příjmy, nemohou uplatňovat výdaje v odpovídající výši. Mateřský územní samosprávný celek odpisovat majetek může, ale jakožto veřejně prospěšný poplatník zpravidla nemá příjmy, od kterých by mohl odpisy odečíst. Efektivně tak dochází k tomu, že příjmy dosahované s využitím majetku svěřeného do správy příspěvkové organizaci jsou zdaněny příliš mnoho.

Disproporce rovněž nastává při porovnání příspěvkových organizací územních samosprávných celků a příspěvkových organizací státu, které na základě speciálního ustanovení § 28 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, daňově odpisovat mohou.

Důvodem existence této disproporce je historicky odlišné nahlížení na vztah příspěvkových organizací státu a organizačních složek státu, které je zřídily, a vztah příspěvkových organizací územních samosprávných celků a územních samosprávných celků, které je zřídily. V tomto kontextu se příspěvkové organizace státu více pojímaly jako integrální složky státu s tím, že svěřený majetek jim se posuzovalo za obdobné jako právo hospodařit s majetkem pro organizační složky státu.

Intenzivní vztah ke svěřenému majetku přisuzují organizačním složkám též účetní předpisy, v rámci kterých odpisují svěřený majetek nikoliv vlastníci (tj. organizační složka státu nebo územní samosprávný celek), ale v obou případech právě příspěvkové organizace.

Dle současné právní úpravy nejsou příspěvkové organizace územního samosprávného celku oprávněny daňově odpisovat majetek, který jim byl svěřen zřizovatelem. V tomto případě je tedy uplatňována zásada, že odpisovat majetek může toliko vlastník.

V kontextu aktuálního vývoje však rozdíl mezi výše zmíněnými typy příspěvkových organizací je do velké míry setřen, a je možné konstatovat, že fungování obou typů příspěvkových organizací je velmi podobné.

6.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Problematika se týká následujících právních předpisů:

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

6.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Daňový poplatník

Příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem, územní samosprávný celek.

6.1.5 Popis cílového stavu

Cílem změny je obnovení daňové neutrality v oblasti odepisování majetku svěřeného územním samosprávným celkem do správy příspěvkové organizaci (tj. předaného zřizovatelem k hospodaření podle § 27 odst. 2 písm. e) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů).

6.1.6 Zhodnocení rizika

Stávající rizika

Neřešení této oblasti bude znamenat přetrvávání stavu, kdy obecní rozpočty jsou neadekvátně daňově zatíženy.

Nová rizika

Územní samosprávný celek zůstává skutečným vlastníkem v právním slova smyslu i při svěřením předmětného majetku příspěvkové organizaci. Z toho plynoucí důsledek pro situaci zcizení majetku je skutečnost, že dobu trvání vztahu, po kterou je majetek svěřen, územní samosprávný celek svým rozhodnutím ukončuje, což znamená formálně zpětný přesun tohoto majetku od příspěvkové organizace k územnímu samosprávnému celku. Územní samosprávný celek tedy jako vlastník vypořádává veškeré příjmy spojené se zcizením majetku a zároveň uplatňuje i související výdaje se zcizením majetku (zůstatková cena dle zákona o daních z příjmů). Pokud jde o rizika právní nejistoty na straně poplatníků, kdo má výše uvedené příjmy a výdaje skutečně vypořádávat a rizika nežádoucích optimalizací a daňových asymetrií, jsou tato v navržené úpravě shodná jako v platné úpravě. Návrhem není zpochybněna možnost příspěvkové organizace vytvářet ve smyslu ustanovení § 31 odst. 1 písm. d) zákona č. 250/2000 Sb. investiční fond z příjmů z prodeje svěřeného dlouhodobého majetku, jestliže to zřizovatel podle svého rozhodnutí připustí.

6.2 Návrh variant řešení

Byly navrženy tyto varianty:

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Varianta 1 – Příspěvkové organizace daňově odepisují a zároveň vypořádávají zcizení se souhlasem zřizovatele

Varianta 1 umožňuje příspěvkovým organizacím zřízených ÚSC uplatnit si nejen daňové odpisy u majetku, který jim byl svěřen k hospodaření, ale rovněž i vypořádat při případném zcizení majetku jak příjmy z této transakce, tak výdaje (zůstatkovou cenu), a to pokud jí to zřizovatel podle zákona č. 250/2000 Sb. umožní, tj. s písemným souhlasem zřizovatele.

Varianta 2 – Příspěvkové organizace daňově odepisují, ale zcizení vypořádává vlastník

Varianta 2 rovněž umožňuje příspěvkovým organizacím zřízených ÚSC uplatnit si daňové odpisy u majetku, který jim byl svěřen k hospodaření. V této variantě se však navrhuje, aby pro účely daně z příjmů vypořádával při zcizení majetku příjmy a výdaje vždy jen skutečný vlastník (u něhož se pak započítávají do výpočtu zůstatkové ceny ve smyslu § 29 odst. 2 i daňové odpisy po dobu odpisování příspěvkové organizace – nevlastníka).

Varianty – přehled

Pro lepší orientaci byla sestavena tabulka, která věcně porovnává navržené varianty se současným stavem, pokud jde o uplatňování nákladů a výnosů v základu daně z příjmů u svěřeného majetku.

Tabulka 9: Přehled navržených variant

	Současný stav	Navrhovaná varianta 1	Navrhovaná varianta 2
Daňové odpisy hmotného majetku	ÚSC mohl uplatnit jako vlastník	Může uplatnit příspěvková organizace, nemůže uplatnit ÚSC *)	Může uplatnit příspěvková organizace, nemůže uplatnit ÚSC *)
Tržba z prodeje hmotného majetku	ÚSC	Příspěvková organizace	ÚSC
Ostatní náklady související se svěřeným majetkem	Příspěvková organizace	Příspěvková organizace	Příspěvková organizace
Ostatní výnosy související se svěřeným majetkem	Příspěvková organizace / ÚSC. a toto odvisí od rozhodnutí ÚSC	Příspěvková organizace / ÚSC. a toto odvisí od rozhodnutí ÚSC	Příspěvková organizace / ÚSC. a toto odvisí od rozhodnutí ÚSC

Legenda: ÚSC – Územní samosprávný celek

*) ustanovení § 28 odst. 1 písm. d) je speciální vůči ust. § 28 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů

6.2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Navržené varianty nejsou v rozporu s ústavním pořádkem nebo právem Evropské unie. Všechny navržené varianty jsou kompatibilní se zákonem o daních z příjmů, a tím i s daňovým právem České republiky.

Z důvodu, že všechny navrhované varianty vedou ke stanovenému cíli, budou dále všechny varianty posuzovány.

6.3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

6.3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a záporny (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant. Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- Dopad na inkaso daně z příjmů
- Daňová neutralita
- Právní jistota

6.3.2 Náklady

Dopad na inkaso daně z příjmů právnických osob

Kritérium vyjadřuje předpokládaný dopad na inkaso daně z příjmů právnických osob v KČ.

6.3.3 Přínosy

Daňová neutralita

Kritérium hodnotí, zda konkrétní varianta povede k odstranění stávajícího daňového znevýhodnění místních rozpočtů.

Právní jistota

Kritérium zohledňuje to, zda je v zákoně explicitně vyjádřen smysl a účel právního předpisu.

6.3.4 Vyhodnocení variant

6.3.4.1 Varianta 0 – Zachování současného stavu

Dopad na inkaso daně z příjmů právnických osob

Při zachování současného stavu, na straně poplatníků ani správce daně nevzniká změna v rozpočtových dopadech.

Daňová neutralita

Varianta 0 nepřináší zlepšení z hlediska daňové neutrality.

Právní jistota

Z hlediska právní jistoty varianta nepřináší kvalitativní zlepšení.

6.3.4.2 Varianta 1 – Příspěvkové organizace odepisují a zároveň vypořádávají zcizení se souhlasem zřizovatele

Dopad na inkaso daně z příjmů právnických osob

Předpokládaný dopad na veřejné rozpočty by se mohl pohybovat v rozmezí -0,2 mld. Kč až nula. Teoreticky by mohlo dojít ke zvýšení daňové povinnosti územního samosprávného celku a ke snížení daňové povinnosti dotčených příspěvkových organizací ve stejné výši. Z pohledu veřejných rozpočtů by tak nedošlo ke změně celkové výše daňových příjmů, pouze ke změně jejich struktury.

Na druhou stranu prakticky žádný územní samosprávný celek daňové odpisy neuplatňuje, protože výnos jimi placené daně z příjmů právnických osob je určen zpět do jejich rozpočtů a není proto důvod si základ daně snižovat. Proto lze očekávat, že dojde k celkovému poklesu inkasa daně z příjmů právnických osob a to až ve výši cca 0,2 mld. Kč, kterou jako daňovou povinnost vykázaly za rok 2014 příspěvkové organizace. Příjmy státního rozpočtu by pak klesly o cca 135 mil. Kč.

Podle rozpočtového určení daní dostane obec realizací této varianty menší část daňového výnosu.

Daňová neutralita

Varianta 1 zajišťuje daňovou neutralitu tím, že odstraňuje existující daňové znevýhodnění příspěvkových organizací.

Právní jistota

Obecně se dá říci, že explicitní potvrzení stavu, že daňové odpisy mohou v případě svěřeni majetku uplatňovat i příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem, přináší větší právní jistotu pro dotčené organizace, neboť ze strany těchto organizací byla snaha v předchozí právní úpravě do roku 2013 podřazovat se mezi odpisovatele již z pouhé skutečnosti, že byly uvedeny – byť s doplňující poznámkou (vlastník) – podle ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Varianta 1 – zahrnuje výslovně dotčené příspěvkové organizace mezi odpisovatele.

6.3.4.3 Varianta 2 – Příspěvkové organizace odepisují, ale zcizení vypořádává vlastník

Dopady na inkaso daně z příjmů právnických osob

Přináší rozpočtový dopad v kvantifikovaném rozsahu u varianty 1.

Daňový výnos půjde ve 100% výši obci.

Daňová neutralita

Varianta 2 zajišťuje daňovou neutralitu, odstraňuje existující daňové znevýhodnění a odpovídá více právnímu stavu (tržbu ze zcizení majetku vypořádává vždy vlastník).

Právní jistota

Varianta 2 zahrnuje výslovně dotčené příspěvkové organizace mezi odpisovatele a platí obecný komentář u varianty 1.

6.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

Tabulka 10: Vyhodnocení kritérií

	Daňová neutralita	Právní jistota	Dopady na inkaso DPPO
Varianta 0	3	3	1
Varianta 1	2	2	2
Varianta 2	1	2	2

Předmětem analýzy bylo vyhodnocení záměru umožnit daňově odpisovat svěřený majetek příspěvkovým organizacím zřízených územním samosprávným celkem. Na základě vyhodnocení variant podle jednotlivých kritérií bylo zjištěno, že nejvhodnější variantou k realizaci se jeví varianta 2. Varianta 2 rovněž zajišťuje daňovou neutralitu, odstraňuje existující daňové znevýhodnění a na rozdíl od varianty 1 odpovídá více právnímu stavu ve smyslu, že tržbu ze zcizeného majetku vypořádává vždy vlastník tohoto majetku (v tomto případě územní samosprávný celek).

Navrhuje se tak umožnit příspěvkové organizaci zřízené územním samosprávným celkem daňově odpisovat vedle vlastněného majetku také majetek jim svěřený. V případě svěřeného majetku tak bude mít možnost daňově odpisovat příspěvková organizace, nikoliv vlastník tohoto majetku, tj. územní samosprávný celek.

Obdobně jako v případě příspěvkových organizací státu, je tato příspěvková organizace povinna pokračovat v odpisování svěřeného majetku dosavadním způsobem ze vstupní ceny, ze které odpisoval daný majetek územní samosprávný celek dle § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Pokud dojde k svěřenému majetku během zdaňovacího období, uplatní se režim odpisů ve výši jedné poloviny ročního odpisu z hmotného majetku podle § 26 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

U varianty bude nutné zajistit odpovídající přechodný režim pro hmotný majetek, který byl již odpisován do dne nabytí účinnosti návrhu. Přechodné ustanovení musí být navrženo tak, aby při zachování zásady, že výdaj, resp. náklad může být uplatněn pouze jednou, nedošlo

u dotčených příspěvkových organizací k uplatnění výdajů, které případně snížily z titulu tohoto majetku jejich základ daně v minulých obdobích.

Realizace zvolené varianty může přinést dílčí zvýšení administrativy na straně dotčených příspěvkových organizací, a to s ohledem na povinnost uplatňovat pouze poměrnou část odpisů u majetku používaného jen zčásti k zajištění zdanitelného příjmu (§ 28 odst. 6).

Pro variantu 2 svědčí také skutečnost, že u majetku vyžadujícího zápis do katastru nemovitostí bude zapsán pouze skutečný vlastník, tedy územní samosprávný celek.

6.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhovaná změna bude provedena zákonem, kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Finanční správy České republiky. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Vynucování probíhá podle standardních postupů upravených v zákoně o daních z příjmů a dále podle daňového řádu. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné úřední osoby správce daně.

Předpokládá se realizace s účinností 1. ledna 2017.

6.6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami a ostatními pracovníky správce daně.

6.7 Konzultace a zdroje dat

Problematika byla konzultována se Svazem měst a obcí, Generálním finančním ředitelstvím, Komorou daňových poradců (sekcí neziskové organizace), s rozpočtovou sekcí Ministerstva financí a v rámci připomínkového řízení též s jednotlivými kraji. Generální finanční ředitelství akcentovalo zvýšené nároky na kontrolu, protože bude třeba navíc kontrolovat, zda příspěvková organizace je oprávněna odpisovat. Na druhou stranu všechny ostatní dotčené subjekty změnu jednoznačně přivítaly, protože stávající stav není v souladu s ekonomickou podstatou. Varianta 2 se jevila jako vhodnější, protože odpovídá skutečnému právnímu stavu.

K analýze byla použita data z informačního systému finanční správy ADIS.

C Daň z přidané hodnoty

1 Komplexní uchopení problematiky specifické úpravy registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti (dříve sdružení)

1.1 Důvod předložení a cíle

1.1.1 Název

Komplexní uchopení problematiky specifické úpravy registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti (dříve sdružení).

1.1.2 Definice problému

Základní vymezení společnosti je stanovené zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). Z ustanovení § 2716 a násl. občanského zákoníku pak plyne, že společnost nemá právní subjektivitu, tj. nemůže být nositelem práv a povinností a nemůže v právních vztazích vystupovat svým jménem a nést odpovědnost za své jednání. Stejně tak společnost nemůže být účetní jednotkou ani daňovým subjektem. Práva a povinnosti nevznikají společnosti, ale pouze jejím společníkům, což v konečném důsledku znamená, že ekonomická činnost se může provádět pouze jménem konkrétních společníků společnosti, kteří se rozhodli podnikat společně na základě společenské smlouvy.

Specifická úprava registrace a postupů při správě společnosti v zákoně o dani z přidané hodnoty nemá ve všech svých ustanoveních oporu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o dani z přidané hodnoty“) a obecnými principy daně z přidané hodnoty.

Podle současného ustanovení § 73 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), je-li uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými společníky společnosti, musí být těmito společníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému společníkovi společnosti, který přiznává daň na výstupu za činnost celé společnosti. „Řadový“ společník společnosti takto nakoupené zboží či služby, které pro společnost pořídil, určenému společníkovi společnosti „přefakturuje“. Neznamená to ale fakturaci v pravém slova smyslu, v jakém se běžně používá. Řadový společník společnosti tak dosáhne stavu, kdy má v přiznání plnění nakoupená pro společnost na vstupu a stejná plnění na výstupu jako „přefakturaci“ určenému společníkovi společnosti, i když mu fakticky žádné plnění neposkytl. Platí tedy pravidlo, které mj. nutí společníky k vzájemné fakturaci pouze z důvodu, že určité vstupy pro činnost společnosti pořídil jiný než určený společník.

Aktuální znění zákona o dani z přidané hodnoty neobsahuje konkrétní ustanovení řešící explicitně uplatňování odpočtu daně u společnosti a jejich společníků, včetně odpočtu daně v částečné výši. Zákonná ustanovení upravující uplatnění odpočtu daně v částečné výši tak mohou pokrývat situace „jednotlivého“ plátce, ale již nemusí zcela bezezbytku obsáhnout či být zcela aplikovatelná v případě společnosti tak, aby bylo možno zohlednit specifika tohoto institutu.

Plátci, kteří jsou společníky téže společnosti, jsou povinni vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Tuto evidenci vede za společnost určený společník, který za společnost plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní společníky. Rovněž tak má určený společník povinnost plnit všechny povinnosti a uplatňovat práva vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty pro ostatní společníky. Mezi tyto povinnosti dále patří uvádět ve svém daňovém přiznání údaje za činnost celé společnosti, podávat souhrnné hlášení, resp. kontrolní hlášení za společnost.

Současná specifická úprava registrace a postupů při správě společnosti v zákoně o dani z přidané hodnoty tedy není v souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty a především je v rozporu s obecnými principy daně z přidané hodnoty.

1.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Problematika se týká následujících právních předpisů

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

1.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Osoby povinné k dani

Zrušení specifické úpravy společnosti se dotkne některých osob povinných k dani (zejména plátců), jakožto právních subjektů zákona o dani z přidané hodnoty.

Správce daně

Správce daně z přidané hodnoty jsou orgány Finanční správy České republiky.

1.1.5 Popis cílového stavu

Cílem je uvést některá ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty do souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty a s obecnými principy daně z přidané hodnoty.

1.1.6 Zhodnocení rizika

V případě ponechání stávající úpravy zákona nebude zákon o dani z přidané hodnoty v souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty a ustanovení bude v rozporu s obecnými principy daně z přidané hodnoty.

1.2 Návrh variant řešení

Tento návrh variant řešení obsahuje komplexní uchopení problematiky specifické úpravy registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti.

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Ponechat v zákoně o dani z přidané hodnoty specifickou úpravu registrace a postupů při uplatňování daně z přidané hodnoty u společnosti, tj. „nic neměnit“.

Varianta 1 – Zrušení specifické úpravy registrace

Zrušit specifickou úpravu registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti. Nové podmínky definované v zákoně o dani z přidané hodnoty by tak byly postaveny na samostatném (individuálním) působení každého společníka (člena) společnosti.

Varianta 2 – Považování společnosti za samostatnou osobu povinnou k dani

Zvolit srovnatelnou úpravu jako u skupiny (považovat společnost za samostatnou osobu povinnou k dani).

1.2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Vzhledem k tomu, že se žádná z navrhovaných variant nedá vyloučit pro její nerealizovatelnost, nebo pro v rozpor s ústavním pořádkem nebo právem Evropské unie, budou všechny navržené varianty dále analyzovány.

1.3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

1.3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant. Jako hlavní hodnotící kritérium bylo identifikováno:

- Soulad s unijním právem

Z analýzy rizik vyplynulo kritérium v podobě:

- Zvýšení administrativní zátěže pro podnikatele

1.3.2 Náklady

Zvýšení administrativní zátěže pro podnikatele

Kritérium vyjadřuje, nakolik budou navržené varianty dopadat na podnikatelské prostředí, obzvláště na střední a drobné podnikatele.

1.3.3 Přínosy

Soulad s unijním právem

Současná specifická úprava registrace a postupů při správě společnosti v zákoně o dani z přidané hodnoty není v souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty a její specifická úprava tak činí nemalé problémy v praxi.

1.3.4 Vyhodnocení variant

1.3.4.1 Varianta 0 – Zachování současného stavu

Soulad s unijním právem

V případě ponechání v zákoně o dani z přidané hodnoty specifické úpravy společnosti, nebudou provedeny žádoucí úpravy v zákoně o dani z přidané hodnoty tak, aby došlo k uvedení zákona o dani z přidané hodnoty do plného souladu se směrnicí o dani z přidané

hodnoty. V zákoně o dani z přidané hodnoty tak nadále bude docházet k rozporu s obecnými principy daně z přidané hodnoty.,

Zvýšení administrativní zátěže pro podnikatele

Při zachování současného stavu nedojde ke změně ve vztahu k administrativní zátěži podnikatelů.

1.3.4.2 Varianta 1 – Zrušení specifické úpravy registrace

Soulad s unijním právem

Vzhledem k tomu, že daň z přidané hodnoty je vysoce harmonizovanou daní v rámci Evropské unie a současná specifická úprava společnosti není v souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty, realizace této varianty je vhodná.

Zvýšení administrativní zátěže pro podnikatele

Možné mírné negativní dopady na podnikatelské prostředí, obzvláště na střední a drobné podnikatele. Zároveň odpadne registrační povinnost a bude tak možno využít výhodu zůstat „neplátcem“ daně z přidané hodnoty, tedy mít nižší administrativní náklady – nemuset podávat daňové priznání, souhrnné hlášení, kontrolní hlášení apod.

1.3.4.3 Varianta 2 – Považování společnosti za samostatnou osobu povinou k dani

Soulad s unijním právem

Tato varianta nemá oporu ve směrnicí o dani z přidané hodnoty, proto nevyhovuje z hlediska souladu s unijním právem.

Zvýšení administrativní zátěže pro podnikatele

Možné negativní dopady na podnikatelské prostředí, obzvláště na střední a drobné podnikatele.

1.4 Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení variant podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

Tabulka 11: Pořadí variant

	Soulad s unijním právem	Zvýšení administrativní zátěže pro podnikatele
Varianta 0	3	1
Varianta 1	1	2
Varianta 2	3	2

V zájmu zajištění souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty je nejlepším řešením zrušit specifickou úpravu společnosti, tj. zvolit variantu 1.

Hlavním cílem navrhovaného řešení je uvedení zákona o dani z přidané hodnoty do souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty. Zároveň úprava povede ke zpřehlednění podnikání (jedná se o další opatření vedoucí k boji proti daňovým podvodům), zlepšení výběru daní, snížení nadměrné zatíženosti správce daně (společnost je v současné době obtížně

kontrolovatelná i z hlediska různé místní příslušnosti jednotlivých společníků; aby byla daňová kontrola/místní šetření efektivní je nutno provést daňovou kontrolu u všech členů společnosti zároveň). Přínosem bude taktéž vyřešení současných problémů v praxi (např. uplatňování nároku na odpočet daně, vystavování daňových dokladů, vedení evidence, podávání daňového priznání, resp. souhrnného či kontrolního hlášení).

Nové podmínky definované v zákoně budou postaveny na samostatném (individuálním) působení každého společníka (člena) společnosti.

1.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Realizace bude provedena zákonem, kterým se mění některé zákony v oblasti daní s účinností 1. ledna 2017. Přechodné ustanovení by mělo zajistit vztah dosavadní a nově navrhované právní úpravy a stanovit dvouleté přechodné období pro roky 2017 a 2018 pro stávající společnosti včetně společné a nerozdílné odpovědnosti společníků společnosti.

Vynucování navrhovaného opatření bude probíhat především podle standardního režimu obsaženého v zákoně o dani z přidané hodnoty a subsidiárně podle daňového řádu.

1.6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost navrhovaného opatření bude v praxi ověřována v rámci standardních činností správce daně.

1.7 Konzultace a zdroje dat

V rámci přípravy věcného řešení proběhly konzultace na pracovních skupinách se zástupci Generálního finančního ředitelství a zástupci Komory daňových poradců České republiky. K variantě 0 zástupci Generálního finančního ředitelství a Komory daňových poradců České republiky navrhli zvážit eventuální úpravu stávajících ustanovení týkajících se společnosti podle jejich návrhů. K variantě 2 se, v případě nepřijetí varianty 1, přikláněli zástupci Generálního finančního ředitelství. Zástupci Komory daňových poradců České republiky sdělili, že varianta 2 nemá oporu ve směrnici o dani z přidané hodnoty. Všechny zúčastněné strany shodně dospěly k závěru zvolit variantu 1, tj. - zrušit specifickou úpravu registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti.

Další konzultace proběhly v rámci vnějšího připomínkového řízení.

2 Nespolehlivá osoba

2.1 Důvod předložení a cíle

2.1.1 Název

Nespolehlivá osoba.

2.1.2 Definice problému

S účinností od 1. ledna 2013 byl do § 106a zákona o dani z přidané hodnoty doplněn nový institut, a to institut nespolehlivého plátce. Nespolehlivým plátcem se stává plátce, který závažným způsobem poruší povinnosti vztahující se ke správě daně. Tento institut byl zaveden z důvodu změny koncepce plátcovství, která znamenala nemožnost sankcionovat neplnění povinností plátce zrušením registrace. Zatímco v případě dobrovolných plátců je i nadále sankcí za neplnění povinností zrušení registrace (viz § 106 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty), tak v případě těch, kterým plátcovství vzniká *ex lege*, bylo potřeba zvolit sankci jinou. Protože není možné uvedeným plátcům zrušit registraci, jsou tito plátci označováni jako „nespolehliví plátci“, tj. zůstanou plátci, ovšem bude jim přidělen zvláštní status. Sankční povahu tak má již samotné označení „nespolehlivý plátce“, neboť tento údaj se zveřejňuje a každý, si tak může ověřit, zda daný plátce je nebo není takto označen. Dalšími sankčními důsledky toho, že plátce získá status nespolehlivého plátce, je nemožnost změnit zdaňovací období podle § 99a a skutečnost, že ten, kdo přijímá zdanitelná plnění od nespolehlivého plátce, *ex lege* ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění (§ 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty).

Zavedení institutu nespolehlivého plátce se ukázalo být rozumným nástrojem v boji s daňovými úniky na úseku daně z přidané hodnoty, který nezatěžuje podnikatelské prostředí příliš velkou administrativou a zároveň poskytuje obchodníkům možnost prověřit si svého obchodního partnera.

V poslední době se však objevují snahy zbavit se „nespolehlivosti“ nikoli na základě rozhodnutí správce daně poté, co plátce opět začal řádně plnit své povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty, ale účelovým zrušením registrace plátce a opětným získáním statutu plátce.

2.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Problematika se týká následujícího právního předpisu:

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

2.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Fyzické a právnické osoby

Problematika se týká všech fyzických a právnických osob, a to zejména těch se vztahem k dani z přidané hodnoty (především osoby povinné k dani, resp. plátci daně z přidané hodnoty).

Správce daně

Správce daně z přidané hodnoty jsou orgány Finanční správy České republiky.

2.1.5 Popis cílového stavu

Cílem je zamezit účelovému rušení registrace nespolehlivých plátců za účelem „očistění se“ a opětovnému návratu do stavu plátců a také zajistit prevenci i ve vztahu k osobám, které dosud nebyly plátci.

Měl by vzniknout pozitivní vliv na jednání fyzických a právnických osob (s předpokladem, že málokdo chce být označen jako nespolehlivá osoba) a rovněž dojít k preventivnímu působení odstrašujícího nástroje před pácháním účelového krácení daní.

2.1.6 Zhodnocení rizika

Potencionální nezákonné/podvodné jednání a možnost zrušením registrace obcházet prohlášení za nespolehlivého plátce.

2.2 Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného stavu

Ponechat v zákoně o dani z přidané hodnoty ustanovení o nespolehlivém plátci beze změny, tj. „nic neměnit“.

Varianta 1 – Zamezení ztráty statutu nespolehlivého plátce při zrušení registrace

Upravit zákon o dani z přidané hodnoty tak, aby nebylo možné přijít o statut nespolehlivého plátce pouze zrušením registrace, tedy bez nápravy škodlivého chování. Za nespolehlivou osobu by tak byl označen nespolehlivý plátce, jehož registrace by byla zrušena, a nespolehlivým plátcem by byla označena nespolehlivá osoba, která by se stala plátcem.

2.3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

2.3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a záporny (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant. Jako hlavní hodnotící kritérium bylo identifikováno:

- Vliv na dobrovolné placení daní a inkaso

Z analýzy rizik vyplynulo kritérium v podobě:

- Dopad na podnikatelský sektor

2.3.2 Náklady

Dopad na podnikatelský sektor

Kritérium vyjadřuje, zda varianta přinese jakýkoli dopad na podnikatelský sektor.

2.3.3 Přínosy

Vliv na dobrovolné placení daní a inkaso

Kritérium vyjadřuje vliv na dobrovolné placení daní a odstrašující nástroj před pácháním účelového krácení daní.

2.3.4 Vyhodnocení variant

2.3.4.1 Varianta 0 – Zachování současného stavu

Vliv na dobrovolné placení daní a inkaso

V případě, že zákon o dani z přidané hodnoty bude zachován ve stávajícím znění, přetrvá určitá výhoda pro potencionální nezákonné jednání.

Dopad na podnikatelský sektor

Bude docházet ke znevýhodnění poctivých podnikatelských subjektů, které postupují v souladu se zákony upravujícími správu daně z přidané hodnoty.

2.3.4.2 Varianta 1 - Zamezení ztráty statutu nespolehlivého plátce při zrušení registrace

Vliv na dobrovolné placení daní a inkaso

Vzhledem k tomu, že aktuální stav přináší určitou výhodu pro potencionální nezákonné/podvodné jednání, správce daně může jen s obtížemi a vynaložením neúměrných nákladů zabránit, přichází v úvahu pouze tato varianta.

Lze tedy předpokládat, že varianta bude mít pozitivní dopad na inkaso daně z přidané hodnoty.

Dopad na podnikatelský sektor

V případech, kdy jakákoliv fyzická nebo právnická osoba řádně splní veškeré své povinnosti vůči finanční správě a státu, nebude uvedeným opatřením nijak zasažena, avšak na základě dálkového přístupu bude jakýkoliv subjekt moci získávat informace o tom, zda daný subjekt je či není nespolehlivý a tímto mu bude dána možnost prověřit si svého obchodního partnera.

V případech, kdy právnická nebo fyzická osoba řádně splní veškeré své povinnosti vůči finanční správě a státu, nebude uvedeným opatřením nijak zasažena.

2.4 Návrh řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

Tabulka 12: Pořadí variant

	Vliv na dobrovolné placení daní a inkaso	Dopad na podnikatelský sektor
Varianta 0	3	2
Varianta 1	1	1

Řešením je kromě ponechání dosavadního institutu nespolehlivého plátce definovat nově institut nespolehlivé osoby, který bude zahrnovat kromě osob registrovaných k dani i osoby, které registrovány byly a jejich registrace byla již zrušena a tyto osoby zůstávají potencionálně rizikovými osobami pro správu daně z přidané hodnoty a dále jakékoliv fyzické nebo právnické osoby, které závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty.

2.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Předpokládá se realizace v novele zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. ledna 2017.

Vynucování navrhovaného opatření bude probíhat především podle standardního režimu obsaženým v zákoně o dani z přidané hodnoty a subsidiárně podle daňového řádu.

2.6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost navrhovaného řešení bude v praxi ověřována kontrolou prováděnou správci daně.

2.7 Konzultace a zdroje dat

V rámci přípravy věcného řešení proběhly konzultace se zástupci Generálního finančního ředitelství. Zúčastněné strany shodně dospěly k závěru zvolit variantu 1, tj. - zamezení ztráty statutu nespolehlivého plátce při zrušení registrace.

Další konzultace proběhly v rámci vnějšího připomínkového řízení.

D Místní poplatky

1 Sazba poplatku za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst.

1.1 Důvod předložení a cíle

1.1.1 Název

Sazba poplatku za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst.

1.1.2 Definice problému

Poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst (dále jen „poplatek za vjezd“) se vybírá za vydání povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst, do kterých je jinak vjezd zakázán příslušnou dopravní značkou. Poplatek za vjezd je na základě zákona o místních poplatcích plně v kompetenci obce. Obec určí místa na svém území, na která se poplatek za povolení k vjezdu vztahuje, i výši poplatku obecně závaznou vyhláškou.

Vybraným místem v obci, kam je vjezd zakázán dopravní značkou je třeba rozumět ucelenější, zpravidla osídlenou lokalitu, historicky cenné či jinak památkově nebo urbanisticky významné území, které s okolím pozemní komunikace jako dopravní cesta spojuje. Veřejně přístupné účelové nebo jiné pozemní komunikace nelze pokládat za vybrané místo ve smyslu zákona o místních poplatcích. Je proto potřeba chápat poplatek za vjezd jako možný nástroj pro snížení škodlivých emisí nebo pro zavedení klidových zón v konkrétních částech měst a obcí a především jej není možné považovat za mýtné.

Pro další analýzu je důležité zmínit, že *poplatek neplatí fyzické osoby mající trvalý pobyt nebo vlastníci nemovité věci ve vybraném místě, osoby jim blízké, manželé těchto osob a jejich děti. Dále osoby, které ve vybraném místě užívají nemovitou věc ke své hospodářské činnosti nebo osoby, které jsou držiteli průkazu ZTP a jejich průvodci*².

Na území České republiky dochází dlouhodobě k překračování imisních limitů pro suspendované částice frakce PM₁₀, PM_{2,5}, benzo(a)pyrenu a v některých lokalitách také oxidu dusičitého (NO₂). Všechny tyto škodliviny jsou produkovány mimo jiné dopravou, která ve velkých městech, s vysokou hustotou automobilové dopravy, patří mezi největší zdroje. Usnesením Vlády České republiky č. 978 ze dne 2. prosince 2015 byl schválen Národní program snižování emisí České republiky, který poplatek za vjezd vozidel do vybraných částí měst označuje za jeden z nástrojů vedoucích ke snížení emisí z dopravy, ale nefunkční, protože *současná výše poplatku nemá dostatečně velký odrazující charakter*³. Proto je nutné poplatek navýšit.

Maximální výše poplatku je stanovena zákonem a činí od 1. ledna 1991 20 Kč za den a zůstala nezměněna. Je nesporné, že v porovnání se současnou cenovou hladinou, je dnes

² § 9 zákona č. 565/1990 Sb. o místních poplatcích

³ **Ministerstvo životního prostředí:** *Národní program snižování emisí České republiky, dostupné online http://www.mzp.cz/cz/narodni_program_snizovani_emisi_dne_18_ledna_2016, str. 82.*

poplatek reálně nižší, než v roce jeho zavedení. Aby výše poplatku odpovídala pouze růstu cenové hladiny v ekonomice, musel by poplatek při zohlednění průměrné roční míry inflace mezi roky 1991 až 2015 aktuálně dosahovat cca 5násobné výše, tj. cca 96 Kč viz tabulka.

Tabulka 13: Vliv inflace na výši poplatku

Rok	Průměrná roční inflace (%)	Teoretická výše poplatku po zahrnutí inflace (Kč)
1991	56,6	31,32
1992	11,1	34,80
1993	20,8	42,03
1994	10,0	46,24
1995	9,1	50,45
1996	8,8	54,88
1997	8,5	59,55
1998	10,7	65,92
1999	2,1	67,31
2000	3,9	69,93
2001	4,7	73,22
2002	1,8	74,54
2003	0,1	74,61
2004	2,8	76,70
2005	1,9	78,16
2006	2,5	80,11
2007	2,8	82,35
2008	6,3	87,54
2009	1,0	88,42
2010	1,5	89,74
2011	1,9	91,45
2012	3,3	94,47
2013	1,4	95,79
2014	0,4	96,17
2015	0,3	96,46

Zdroj: Český statistický úřad

Z provedeného rozboru vyplývá, že při zohlednění inflace od roku 1991 je navýšení poplatku za vjezd na 200 Kč/den jen dvojnásobné (při zohlednění průměrné roční inflace by činila sazba poplatku v roce 2015 96 Kč/den).

Aby však poplatek za vjezd plnil regulační funkci, měla by být jeho sazba vyšší než sazba parkovného tak, aby byl řidič vozidla motivován k tomu, aby své vozidlo zaparkoval před vjezdem do vymezené oblasti.

Z údajů Českého statistického úřadu vyplývá, že v roce 2015 činila průměrná hodinová sazba parkovného za osobní vozidlo v České republice 21,24 Kč, srov. graf 1.

Graf 1: Průměrná hodinová sazba parkovného v roce 2015



Zdroj: Český statistický úřad

V případě, že by řidič vozidla parkoval své vozidlo na vyhrazeném parkovišti během dne (např. 8 - 9 hodin), činila by celková částka zaplacená za parkovné při průměrné hodinové sazbě parkovného za osobní vozidlo za tuto dobu necelých 200 Kč. Sazbu poplatku za vjezd stanovenou na 200 Kč za den tak lze vnímat jako minimální sazbu pro to, aby byl řidič ekonomicky motivován k tomu, aby do zpoplatněné oblasti nevjížděl, neboť pro něj bude výhodnější zanechat své vozidlo mimo tuto zónu a uhradit parkovné. Poplatek za vjezd tak bude moci plnit svou regulační funkci, tj. sníží zájem o vjezd do vymezené zpoplatněné oblasti.

1.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích
- obecně závazné vyhlášky jednotlivých obcí

1.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Poplatník poplatku za vjezd

Jedna z variant zvyšuje maximální sazbu poplatku za vjezd. Poplatník bude muset strpět vyšší finanční náklady, nebo zvážit nutnost vjezdu do určené lokality, a nebo uzpůsobit své jednání tak, aby nadále nebyl poplatníkem poplatku za vjezd (např. využitím hromadné dopravy, popř. zvolit jiný způsob vstupu do místa, kde je zakázán vjezd motorovým vozidlem).

Obec

Obec je příjemcem výnosu z poplatku. V případě jeho navýšení se úměrně navýší i obecní rozpočet.

Obyvatel obce

Pokud bude poplatek za vjezd nástrojem vedoucím nejen ke snížení hluku, vytváření pěších zón v obci, ale i nástrojem ke snížení emisí v městech a obcích lze předpokládat, že to ve svém důsledku bude mít pozitivní vliv na zdraví obyvatel a kvalitu jejich života v obci.

1.1.5 Popis cílového stavu

Cílem navrhované úpravy je snížení zájmu veřejnosti o vjezd motorovým vozidlem do obcí vymezené lokality, u které má obec zájem o udržení (popř. zlepšení) ekologického prostředí nebo vytvoření zóny klidu, ať už v lázeňských místech nebo v hustě zalidněných lokalitách a historických částech obce. Současně se předpokládá, že dojde i ke snížení emisí NO_x, VOC, PM₁₀, PM_{2.5} a benzo(a)pyrenu, a tím snížení expozice obyvatel PM₁₀, PM_{2.5}, NO₂, benzo(a)pyrenu a troposférickému ozonu.

1.1.6 Zhodnocení rizika

Riziko ústavnosti

Obecně platí, že je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivce státu, vůči majetkovému substrátu jednotlivce, nabývá škrtícího (rdousícího) působení. Jinými slovy ke škrtícímu (rdousícímu) působení dochází, má-li posuzovaná daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

V případě změny sazby poplatku za vjezd je splněno výše uvedené ústavní hledisko pro ukládání povinných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, neboť z hlediska vyloučení majetkové diskriminace, resp. z hlediska posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li předmětný místní poplatek případný zásah do práva vlastnického, neboť se nejedná o případ, kdy je možné hovořit vůči majetkovému substrátu jednotlivce o škrtícím (rdousícím) působení či o konfiskačních dopadech na jednotlivce.

Vzhledem k charakteru poplatku jako maximální možné horní sazby, kterou může obec v samostatné působnosti stanovit, se nepředpokládá, že by obce využívaly nejvyšší možnou sazbu stanovenou zákonem bez přihlédnutí k místním podmínkám a potřebám obce. Návrhem se nic nemění na skutečnosti, že obec může stanovit v obecní vyhlášce či při platbě paušální částky sazbu nižší.

Samotná obec musí při nastavení poplatku zvážit, zda dojde k úměrnému zatížení především fyzických osob, tj. porovnat, zda jim předpokládané přínosy z poplatku (např. samotný výnos, snížení emisí hluku a znečištění ovzduší apod.) převyšují vyvolané náklady spojené se zpoplatněním určitých činností (např. negativní sekundární dopady na turismus). Provedení takovéto lokální socioekonomické analýzy je i nadále založeno na diskreci obce, která zná místní podmínky a preference jejich obyvatel i potenciálních návštěvníků a především může zhodnotit dopady konkrétní navržené zpoplatněné zóny s ohledem na její velikost a umístění. Na základě těchto skutečností lze důvodně předpokládat, že sazba poplatku bude v takové výši, aby zvolená sazba byla ekonomicky výhodná jak pro obec a její občany tak i pro životní prostředí. Sazba poplatku by měla být spíše vyšší než pouze sazba poplatku navýšená o inflaci, aby obce mohly využít své diskrece stanovit ekonomicky přiměřenou sazbu pro danou lokalitu. Sazba 200 Kč také vychází z porovnání s průměrnou sazbou parkovného v České republice.

Je možné se domnívat, že obec přihlédne k místním poměrům a riziko rdousícího efektu sníží. Maximální výše poplatku za vjezd zajistí, aby v jednotlivých případech selhání racionálního rozhodování obcí poplatek za vjezd neměl zásadní vliv na osobní svobodu lidí. Tím je riziko eliminováno.

1.2 Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného právního stavu

Současný stav je komentován v předcházejících kapitolách.

Varianta 1 – Zvýšení poplatku

Předmětem varianty je zvýšení maximální sazby poplatku za povolení k vjezdu.

Při zvážení identifikovaného rizika a s přihlédnutím k vývoji cenové hladiny v České republice se ve variantě uvažuje se zvýšením maximální výše poplatku za vjezd na 200 Kč.

1.2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Vzhledem k tomu, že se žádná z navrhovaných variant nedá vyloučit pro její nerealizovatelnost, nebo pro v rozpor s ústavním pořádkem nebo právem Evropské unie, budou všechny navržené varianty dále analyzovány.

1.3 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a záporny (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hlavní hodnotící kritéria byla identifikována:

- Zlepšení stavu ovzduší
- Výnos poplatku
- Omezení práv jednotlivce

Dále pak z analýzy rizik vyplynulo další kritérium:

- Ústavnost

1.3.1 Náklady

Omezení práv jednotlivce

Pokud bude zefektivněn nástroj pro snížení emisí, který spočívá ve zvýšení maximální sazby poplatku za vjezd, mohou obce více využívat možnosti určit vybraná místa, kam je vjezd zakázán, a tím dojde ke snížení množství aut vjíždějících do vybraných míst vymezených obcí.

Pokud se jednotlivce, poplatník poplatku za vjezd, bude chtít vyhnout povinnosti poplatek hradit, pak bude volit náhradní způsob dopravy.

1.3.2 Přínosy

Zlepšení stavu ovzduší a zklidnění částí obcí

Kritérium vyjadřuje míru zefektivnění nástroje vedoucího ke zlepšení stavu ovzduší a je hlavním cílem regulace.

Výnos poplatku

Z hlediska finančních dopadů je třeba uvést, že Zavedení místních poplatků je zcela v kompetenci obcí. Výše finančních prostředků vybraných obcemi závisí především sklonu obcí k zavádění poplatku za vjezd po zvýšení jeho maximální výše. Obec, která poplatek zavede, obecně závaznou vyhláškou stanoví výši sazby, osvobození, popř. úlevy. Dále finanční dopad závisí na počtu zpoplatněných vjezdů do zpoplatněných míst. Dále také závisí na více nekvantifikovatelných a velmi jedinečných veličinách jako například intenzita turistického ruchu, zájem o chov psů, regulaci zvláštního užívání veřejného prostranství, atp. Hodnocení finančních dopadů je tedy z těchto důvodů značně obtížné.

Výše uvedené platí také u poplatku za vjezd – jeho zavedení, vymezení zpoplatněného území i výše poplatku je zcela v kompetenci obce. Z tohoto důvodu je obtížné predikovat konkrétní dopady opatření na celonárodní úrovni.

Podle databáze místních rozpočtů Ministerstva financí činily příjmy obcí v České republice (cca 6 250 obcí) z místních poplatků v roce 2014 celkem cca 5 mld. Kč, přičemž jejich daňové příjmy činily celkem cca 170 mld. Kč.

Příjmy z místního poplatku za povolení za vjezd činily v uvedeném roce cca 22 mil. Kč, podíl tohoto poplatku na celkových daňových příjmech obcí činil 0,012 %.

1.3.3 Vyhodnocení variant

1.3.3.1 Varianta 0 – Zachování současného stavu

Zlepšení stavu ovzduší a zklidnění částí obcí

Nebude dosaženo cíle stanoveného Národním programem snižování emisí České republiky, tedy zefektivnění nástroje vedoucího ke zlepšení ovzduší.

Výnos poplatku

Výnos bude i nadále přibližně ve stejné výši, tedy cca 22 mil. Kč ročně.

Omezení práv jednotlivce

Při realizaci varianty 0 nedojde u stávajících poplatníků ke změně chování ve formě jiné volby dopravy do vybraných míst.

Ústavnost

Opatření je v souladu s Ústavou České republiky.

1.3.3.2 Varianta 1 – Zvýšení poplatku

Zlepšení stavu ovzduší a zklidnění částí obcí

Bude dosaženo hlavního cíle stanoveného Národním programem snižování emisí České republiky, tedy zefektivnění nástroje vedoucího ke zlepšení ovzduší. Je možné očekávat zlepšení kvality ovzduší v obcích a městech, jež zavedou nebo zvýší poplatek.

Výnos poplatku

Protože jsou některé zásadní prvky určující finanční výnos poplatku za vjezd (jako je např. zavedení, stanovení výše i rozsah území) plně v kompetenci obcí, je obtížná kvantifikace

dopadů na celostátní úrovni. Dá se pouze očekávat, že příjmy obcí z poplatku za vjezd oproti daňovým příjmům budou stále hluboce pod 1 %.

Omezení práv jednotlivce

Při realizaci varianty 1 dojde u některých stávajících poplatníků ke změně chování ve formě jiné volby dopravy do vybraných míst. Předkladatel nepovažuje realizaci varianty 1 jako významné omezení práv jednotlivce především díky širokému osvobození osob, u kterých by se fakticky jednalo o náklady spojené s vlastnictvím, nebo které mají významný důvod pro vjezd do vybraných míst a částí měst (bydliště, ekonomická činnost, a další. Viz. kapitola 1.2.). Kromě toho může obec obecně závaznou vyhláškou upravit další osvobození od poplatku.

Ústavnost

Výše poplatku je stanovena tak, aby nehrozilo riziko rdousícího efektu.

1.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 2).

Tabulka 14: Pořadí variant

	Zlepšení stavu ovzduší a zklidnění částí obcí	Výnos poplatku	Omezení práv jednotlivce	Ústavnost
V0	2	2	1	1
V1	1	1	2	1

Předkladatel doporučuje k realizaci variantu 1. Důvodem je především fakt, že vede ke stanovenému cíli. Výnos poplatku je sekundárním kritériem, ke kterému se přihlíží méně, protože stále se jedná o velmi malý podíl příjmů obecních rozpočtů oproti příjmům daňovým. Sekundárním kritériem je také omezení práv jednotlivce z důvodu širokého osvobození osob, u kterých by se fakticky jednalo o náklady spojené s vlastnictvím, nebo které mají oprávněný zájem o vjezd do vybraných míst obcí a měst (bydliště, ekonomická činnost, apod.). Kromě toho může obec obecně závaznou vyhláškou upravit další osvobození od poplatku. Riziko ústavnosti je eliminováno zvolenou výší poplatku.

1.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Vynucování úhrady poplatku za vjezd je v kompetenci obcí. Nástroje k vynucování jsou obci subsidiárně přiděleny daňovým řádem, podrobnosti vybírání má obec možnost upravit obecně závaznou vyhláškou.

Vybraná varianta řešení bude do právního řádu implementována návrhem zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Navrhuje se účinnost od 1. ledna 2017.

1.6 Přezkum účinnosti regulace

O zavedení místního poplatku za vjezd a o jeho výši rozhoduje obec v samostatné působnosti obecně závaznou vyhláškou schválenou zastupitelstvem obce, a to po zvážení místních podmínek a potřeb. Obce mohou předkladatele kontaktovat ohledně účinnosti regulace

samostatně nebo prostřednictvím krajských úřadů a ty pak mohou danou problematiku projednávat na poradách Ministerstva financí. Poznatky týkající se účinnosti regulace lze také uplatnit na pravidelných poradách Ministerstva vnitra s krajskými úřady a ostatními ústředními orgány státní správy. Přestože prvotním účelem zavedení poplatku není zvýšení příjmů obecních rozpočtů, ale především ovlivnit stav životního prostředí v určité lokalitě a zajistit klidové zóny na území obce, Ministerstvo financí sleduje údaje o výši a struktuře obecních příjmů, pravidelně je monitoruje a může z nich také zjistit účinnost dané regulace. Zvýšené využití poplatku za vjezd obcemi je možné na základě těchto údajů indikovat.

1.7 Konzultace a zdroje dat

Předmětná problematika byla konzultována s Ministerstvem životního prostředí a Ministerstvem dopravy, neboť jsou spolupředkladateli návrhu. Ministerstvo životního prostředí tuto změnu iniciovalo, ve vládě předloženém materiálu „Národní program snižování emisí České republiky“, jehož jedním z cílů bylo snížení emisí ve městech. Výsledkem konzultací je navýšení maximální sazby poplatku za vjezd z 20 Kč na 200 Kč, která vyplynula z analýz zejména Ministerstva životního prostředí. Problematika byla dále konzultována v rámci vnějšího připomínkového řízení.

2 Osвобоzení u místního poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů

2.1 Důvod předložení a cíle

2.1.1 Název

Osvobození u místního poplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů.

2.1.2 Definice problému

Místní poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů (dále jen „poplatek za provoz systému“) je upraven zákonem č. 565/1990 Sb. o místních poplatcích. Jeho právní úprava byla změněna novelou zákona o místních poplatcích č. 266/2015 Sb., kterou navrhla skupina poslanců. Cílem bylo mj. stanovit osvobození ze zákona u poplatku za provoz systému, a to především pro nezletilé osoby umístěné v zařízeních zajišťujících péči o tyto osoby. V průběhu legislativního procesu byl okruh osvobozených osob rozšířen o osoby umístěné v domovech pro osoby se zdravotním postižením, domovech pro seniory, domovech se zvláštním režimem nebo chráněném bydlení. Důvodem stanovení osvobození byla skutečnost, že uvedené osoby v místě, kde mají trvalý pobyt, prokazatelně neprodukují komunální odpad.

Současný rozsah osvobození může zakládat neodůvodněnou nerovnost mezi poplatníky, kteří jsou osobami umístěnými v domovech pro osoby se zdravotním postižením, domovech pro seniory, domovech se zvláštním režimem nebo chráněném bydlení nebo nezletilými osobami umístěnými v zařízeních zajišťujících péči o tyto osoby a kteří jsou současně vlastníky stavby určené k individuální rekreaci, bytu nebo rodinného domu a poplatníky, kteří jsou vlastníky stavby určené k individuální rekreaci, bytu nebo rodinného domu, ale nejsou umístěni v příslušném zařízení.

2.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích

2.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Poplatníci poplatku

Osoby umístěné v domovech pro osoby se zdravotním postižením, domovech pro seniory, domovech se zvláštním režimem nebo chráněném bydlení a nezletilé osoby umístěné v zařízeních zajišťujících péči o tyto osoby, kteří jsou současně vlastníky stavby určené k individuální rekreaci, bytu nebo rodinného domu, jakožto dotčená skupina poplatníků poplatku za provoz systému.

Obec

Obcí se případná změna systému dotkne jakožto správce (prostřednictvím obecního úřadu) i příjemce poplatku za provoz systému.

2.1.5 Popis cílového stavu

Cílovým stavem je situace, kdy bude odstraněna neodůvodněná nerovnost mezi poplatníky.

2.1.6 Zhodnocení rizika

Nebylo identifikováno žádné významné riziko.

2.2 Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného právního stavu

Současný stav je komentován v předcházejících kapitolách.

Varianta 1 – Omezení osvobození

Varianta 1 spočívá v omezení osvobození osob umístěných v domovech pro osoby se zdravotním postižením, domovech pro seniory, domovech se zvláštním režimem nebo chráněném bydlení a nezletilých osob umístěných v zařízeních zajišťujících péči o tyto osoby, kteří jsou současně vlastníky stavby určené k individuální rekreaci, bytu nebo rodinného domu, od poplatku za provoz systému ze staveb určených k individuální rekreaci, bytu nebo rodinného domu.

Varianta zachovává osvobození osob umístěných v uvedených zařízeních od poplatku, pokud jsou jeho poplatníkem pouze z titulu svého trvalého nebo obdobného pobytu, neboť v místě tohoto pobytu z důvodu svého pobytu v předmětných zařízeních nevytváří odpad.

2.2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Vzhledem k tomu, že se žádná z navrhovaných variant nedá vyloučit pro její nerealizovatelnost, nebo pro v rozpor s ústavním pořádkem nebo právem Evropské unie, budou všechny navržené varianty dále analyzovány.

2.3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

2.3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hlavní hodnotící kritéria byla identifikována:

- Odstranění neodůvodněné nerovnosti
- Zvýšení příjmů obcí
- Náklady implementace

2.3.2 Náklady

Náklady poplatníka

Sazba poplatku je tvořena ze dvou částek, a to z částky, jejíž horní zákonnou hranicí je až 250 Kč za povinnou osobu a kalendářní rok, a z částky stanovené na základě skutečných nákladů obce předchozího roku na sběr a soz netříděného komunálního odpadu až 750 Kč za povinnou osobu a kalendářní rok. Souhrnná výše poplatku tedy může činit až 1 000 Kč za kalendářní rok.

Nezletilé osoby umístěné v zařízeních zajišťujících péči o tyto osoby, osoby umístěné v domovech pro osoby se zdravotním postižením, domovech pro seniory, domovech se zvláštním režimem nebo chráněném bydlení (dále v této části jen „dotčené osoby“) disponují většinou jen malým příjmem plynoucím z různých sociálních dávek a plateb ze systému sociálního pojištění.

Z tohoto důvodu jsou tyto osoby citlivé na dodatečné výdaje, kterými jsou i platby daní. Je potřeba tuto zvýšenou citlivost zohlednit při hodnocení dopadů.

2.3.3 Přínosy

Odstranění neodůvodněné nerovnosti

V souladu s hlavním cílem je kritérium považováno za nejdůležitější.

Zvýšení obecních příjmů

Obecně je možné konstatovat, že při omezení osvobození u poplatku, dojde ke zvýšení výběru inkasa.

Pokud se jedná o výnos poplatku za provoz systému, činily podle databáze místních rozpočtů příjmy obcí u tohoto poplatku v roce 2014 celkem 3,5 mld. Kč. Je nutné konstatovat, že zavedení poplatku za provoz systému záleží na rozhodnutí zastupitelstva obce při respektování místních podmínek, např. i pokud se jedná o rozsah osvobození stanoveného v obecně závazné vyhlášce obce.

2.3.4 Vyhodnocení variant

2.3.4.1 Varianta 0 – Zachování současného právního stavu

Odstranění neodůvodněné nerovnosti

Bude zachován současný stav, který je nespravedlivý vůči některým skupinám poplatníků.

Zvýšení obecních příjmů

Nedojde ke zvýšení příjmů obcí.

Náklady poplatníka

S nulovou variantou nejsou spojeny žádné dodatečné náklady poplatníků poplatku.

2.3.4.2 Varianta 1 – Omezení osvobození

Odstranění neodůvodněné nerovnosti

Bude dosaženo primárního cíle a bude odstraněna současná nerovnost napříč skupinami poplatníků.

Zvýšení obecních příjmů

Realizace varianty se soustředí na specifickou skupinu poplatníků - osoby v domovech pro osoby se zdravotním postižením, domovech pro seniory, domovech se zvláštním režimem nebo chráněném bydlení a nezletilé osoby umístěné v zařízeních zajišťujících péči o tyto osoby, kteří jsou současně vlastníky stavby určené k individuální rekreaci, bytu nebo rodinného domu.

Není možné porovnání stavu před rozšířením osvobození a po něm, neboť osvobození ze zákona nabylo účinnosti 1. ledna 2016. S ohledem na tento fakt bude možno rozdíl příjmů obcí blíže specifikovat teprve v následujícím období.

Vzhledem k tomu, že inkaso plynoucí z poplatku za provoz systému tvoří cca 2 % daňových příjmů obcí, a také na fakt, že skupina dotčených osob je úzce vymezená, nepředpokládá se významný finanční dopad.

Je také třeba upozornit, že finanční dopad opatření v konkrétním případě závisí především volbě obce ohledně zavedení poplatku a na velikosti obce.

Náklady poplatníka

S realizací této varianty se pojí náklady na straně poplatníka a to ve výši maximálně 1 000 Kč za kalendářní rok, což odpovídá cca 83 Kč za měsíc.

2.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 2).

Tabulka 15: Vyhodnocení kritérií

	Odstranění neodůvodněné nerovnosti	Zvýšení obecních příjmů	Náklady poplatníka
V0	2	2	1
V1	1	1	2

Předkladatel navrhuje realizaci varianty 1. Jednoznačné zúžení rozsahu osvobození bude také odpovídat cíli novely č. 266/2015 Sb., kterým bylo stanovit osvobození od poplatku pro osoby umístěné v předmětných zařízeních, které mají trvalý pobyt v obci.

Je třeba upozornit, že navrhovaná varianta sníží disponibilní důchod některých poplatníků, nicméně snížení není ani přes zvýšenou citlivost k výdajům dotčených subjektů významné, neboť se jedná o maximálně o 1 000 Kč za kalendářní rok, což odpovídá cca 83 Kč za měsíc. Pokud je názorem zákonodárce, že tato částka je pro dotčené osoby zásadní, pak je možné dotčené osoby od poplatku osvobodit. To je ale třeba učinit s ohledem na systematiku a bez diskriminace vůči ostatním subjektům ve stejné skupině. Je tedy možné osvobodit osoby od poplatku, ale nikoli na základě toho, zda jsou umístěny v některém z vyjmenovaných zařízení, ale na základě jejich sociálního statusu.

Fiskální dopady nebyly pro hodnocení dopadů zásadní.

2.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Vynucování úhrady poplatku za provoz systému je v kompetenci obcí. Nástroje k vynucování jsou obci subsidiárně přiděleny daňovým řádem, podrobnosti vybírání má obec možnost upravit obecně závaznou vyhláškou.

Vybraná varianta řešení bude do právního řádu implementována návrhem zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Navrhuje se účinnost od 1. ledna 2017.

2.6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost opatření bude zjišťována příslušnou obcí. Obce mohou předkladatele kontaktovat ohledně účinnosti regulace samostatně nebo prostřednictvím krajských úřadů, které mohou poznatky týkající se účinnosti regulace uplatnit na pravidelných poradách Ministerstva vnitra s krajskými úřady a ostatními ústředními orgány státní správy a na poradách svolávaných Ministerstvem financí.

2.7 Konzultace a zdroje dat

Problematika byla iniciována Ministerstvem financí a konzultace proběhly v rámci vnějšího připomínkového řízení. Jedná se o legislativně technickou úpravu, která má za cíl jednoznačně určit rozsah osvobození a zamezit výkladovým nejasnostem.

3 Uplatňování pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

3.1 Důvod předložení a cíle

3.1.1 Název

Uplatňování pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.

3.1.2 Definice problému

Novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. byla zavedena nová sankce, tzv. pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, která je upravena § 247a daňového řádu. V uplynulém období byla předmětem dotazů a diskuse ze strany obecních a krajských úřadů otázka možnosti použití této nové sankce, tj. pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu, i při řízení o místních poplatcích. O možnosti uplatnění nového ustanovení, pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitého charakteru, při řízení o místních poplatcích, hovořila i důvodová zpráva k návrhu uvedeného zákona, bohužel stávající dikce ustanovení § 11 odst. 4 zákona o místních poplatcích použití vylučuje, když stanoví, že penále, úroky a pokuty, upravené daňovým řádem, s výjimkou pořádkových pokut (nikoliv však pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitého charakteru), se neuplatňují.

3.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

3.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Poplatník poplatku

Statut poplatníka zakládá osobě práva a povinnosti.

Obecní úřad

Obecní úřad, jakožto správce daně (ve smyslu daňového řádu), má přiznány nástroje k vynucování plnění povinností. Téma se věnuje rozšíření těchto pravomocí.

3.1.5 Popis cílového stavu

Cílovým stavem je zvýšení pravomocí obcí při vynucování práva, typicky ohlašovací a evidenční povinnosti poplatníků.

3.1.6 Zhodnocení rizika

Nebyla identifikována žádná významná rizika.

3.2 Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování současného právního stavu

Současný stav je komentován v předcházejících kapitolách.

Varianta 1 – Rozšíření použití pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

Varianta 1 spočívá v rozšíření pravomocí obcí při správě místních poplatků. Změna ustanovení umožní správcům poplatku uplatnit v řízení o místním poplatku pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu. Možnost využití institutu pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, zavedeného v daňovém řádu s účinností od 1. ledna 2015, umožní správci poplatku v řízení o místním poplatku při nesplnění ohlašovací nebo evidenční povinnosti pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu.

3.2.1 Přízpůsobení variant regulaci a její vynucování

Vzhledem k tomu, že se žádná z navrhovaných variant nedá vyloučit pro její nerealizovatelnost, nebo pro v rozpor s ústavním pořádkem nebo právem Evropské unie, budou všechny navržené varianty dále analyzovány.

3.3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hlavní hodnotící kritéria byla identifikována:

- Zvýšení účinnosti vynucování plnění ohlašovací povinnosti
- Systematika právního řádu
- Náklady implementace

3.3.2 Náklady

Náklady implementace

Náklady implementace spočívají především v nutnosti informovat obce o případných změnách v systému.

Je vhodné uvést, že náklady implementace nese v zásadě každé zaváděné opatření. Jsou ovšem hodnoceny v této dílčí studii, neboť se jedná o nejvyšší náklady, které jsou s touto problematikou spojeny a tím kritérium získává na relativní významnosti.

3.3.3 Přínosy

Zvýšení účinnosti vynucování plnění ohlašovací a evidenční povinnosti

Kritérium zajišťuje dosažení souladu s hlavním cílem.

Jednota právního řádu

Kritérium zohledňuje, do jaké míry je varianta v souladu se záměrem zákonodárce vyjádřeném v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým byla do daňového řádu vložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Z této důvodové zprávy vyplývá, že záměrem bylo, aby se tato pokuta uplatnila i při správě místních poplatků. Není totiž důvodné, aby existovala odchylka v možnostech využití pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy při správě místních poplatků a při správě jiných daní v širokém smyslu.

3.3.4 Vyhodnocení variant

3.3.4.1 Varianta 0 - Zachování současného právního stavu

Zvýšení účinnosti vynuucování plnění ohlašovací a evidenční povinnosti

Neodchýlením se od současného stavu nedochází ke zvýšení účinnosti vynuucování plnění ohlašovací povinnosti.

Jednota právního řádu

Současný stav obsahuje neodůvodněnou odchylku. Daňový řád obecně umožní správci daně užívat nástroje k vynuucování povinností poplatníka. V současné úpravě dochází k nejednotnosti, protože obec je v případě místních poplatků správcem daně a není mu přiznána možnost užití všechny standardní nástroje při správě daní (a poplatků).

Náklady implementace

S nulovou variantou nejsou spojeny žádné náklady implementace.

3.3.4.2 Varianta 1 - Rozšíření použití pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

Zvýšení účinnosti vynuucování plnění ohlašovací a evidenční povinnosti

Realizací varianty 1 dojde k rozšíření pravomocí obcí, a tím ke zvýšení účinnosti vynuucování plnění ohlašovací povinnosti.

Jednota právního řádu

Realizací varianty 1 dojde ke zvýšení jednoty právního řádu. Obcím, jakožto správci daně, při správě poplatků bude umožněno využít standardní nástroj při správě daní upravený daňovým řádem.

Náklady implementace

Pokud bude realizována změna, je třeba informovat obce. Tato změna by měla být obcím sdělena především díky povinnosti vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů.

3.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 2).

Tabulka 16: Vyhodnocení kritérií

	Zvýšení účinnosti vynuucování plnění ohlašovací a evidenční povinnosti	Jednota právního řádu	Náklady implementace
V0	2	2	1
V1	1	1	2

Předkladatel doporučuje realizaci varianty 1. Realizace varianty obcím zjednoduší administrativu a umožní účinněji vynuucovat plnění ohlašovací povinnosti. Důsledkem bude

také odstranění možnosti vykládat ustanovení extenzivně, zamezení žádostem správců poplatku o závazný výklad ustanovení, diskusím a dotazům z řad veřejnosti a eliminace nutnosti řešit spory.

3.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Vybraná varianta řešení bude do právního řádu implementována návrhem zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Navrhuje se účinnost od 1. ledna 2017.

3.6 Přezkum účinnosti regulace

Nová regulace pro obce znamená možnost při správě místních poplatků využít nejen pořádkovou pokutu dle ustanovení § 247 daňového řádu, ale i pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu. O případných aplikačních problémech se Ministerstvo financí dozví ze správních a popř. soudních řízení, nebo obce mohou předkladatele kontaktovat ohledně účinnosti regulace samostatně nebo prostřednictvím krajských úřadů. Dále mohou obce poznatky týkající se účinnosti regulace uplatnit na pravidelných poradách Ministerstva vnitra s krajskými úřady a ostatními ústředními orgány státní správy a na poradách svolávaných Ministerstvem financí.

3.7 Konzultace a zdroje dat

Ministerstvo financí svolává porady s krajskými úřady a současně se zástupci ministerstva zúčastňují porad svolávaných z iniciativy krajských úřadů. Zástupci krajských úřadů se také účastní pravidelných porad Ministerstva vnitra, které je dozorovým orgánem nad zákonností obecně závazných vyhlášek. Obecní a krajské úřady samy iniciovaly vznik této úpravy, neboť v rámci pravidelných konzultací požadovaly úpravu zákona o místních poplatcích tak, aby obecní úřady, jako správci daně, měly možnost užití pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a daňového řádu.

Na základě konzultací se dospělo k závěru, že užití pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, je vhodný nástroj při zajištění plnění povinností poplatníků v souvislosti s místními poplatky, především povinnosti ohlašovací.

Předmětná problematika byla konzultována v rámci vnějšího připomínkového řízení.

1 Úrok z daňového odpočtu

1.1 Důvod předložení a cíle

1.1.1 Název

Úrok z daňového odpočtu.

1.1.2 Definice problému

Úprava reaguje na vývoj judikatury Soudního dvora Evropské unie ve věci finančních kompenzací za zadržování finančních prostředků daňových subjektů (např. usnesení z 21. října 2015 C-120/15, případ Kovožber, které shrnuje dosavadní judikaturu např. Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10; Rafinăria Steaua Română, C-431/12), ale zohledňuje i interpretaci této judikatury tuzemskými soudy (rozhodnutí jsou blíže rozebrána v kapitole 1.1.3.2).

Zhodnocení dopadů regulace nemá za cíl podrobit analýze ty úpravy návrhu zákona, které mají povahu parametrické změny (délka doby bezúročného zadržování daňového odpočtu a výše úrokové sazby). Podrobné odůvodnění těchto změn je uvedeno v důvodové zprávě.

Ačkoli není cílem analýzy poskytnout detailní kvantifikaci daného problému, jelikož problém je dále rozebrán primárně kvalitativně, lze pro rámcovou orientaci uvést, že problematika dopadá především na oblast nárokovaných nadměrných odpočtů podle zákona o dani z přidané hodnoty. Latentně dotčen je tak každý plátce daně z přidané hodnoty uplatňující v daňovém přiznání nárok na nadměrný odpočet. Fakticky dotčena je pouze ta část, která je podrobena kontrolnímu postupu. V letech 2014 a 2015 došlo k zadržení nárokovaného nadměrného odpočtu v důsledku kontrolního postupu (ve většině případů šlo o postup k odstranění pochybností, ve zbytku o daňovou kontrolu) ve zhruba 18 tisících případech, přičemž suma zadržených prostředků se pohybovala kolem 25,6 mld. Kč.

1.1.3 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

1.1.3.1 Právní úprava

Institut úroku z daňového odpočtu

S účinností od 1. ledna 2015 bylo do daňového řádu doplněno ustanovení § 254a upravující úrok z daňového odpočtu. Úrok z daňového odpočtu představuje kompenzaci za průtahy v postupu k odstranění pochybností vztahujícímu se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet (např. nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty).

Délka trvání postupu k odstranění pochybností, jejíž překročení znamená vznik nároku na úrok z daňového odpočtu, činí podle platné právní úpravy 5 měsíců. Počátek rozhodné doby je odvozen od zahájení daného postupu, ke kterému dochází oznámením výzvy podle § 89 odst. 1 daňového řádu. Pokud by postup k odstranění pochybností trval déle než 5 měsíců, neznamená to, že jde o postup nezákonný. Překročení rozhodné doby pouze zakládá nárok na úrok z daňového odpočtu. Časový test je vztažen toliko na postup k odstranění

pochybností, nikoli na daňovou kontrolu, kterou lze rovněž prověřovat správnost výše uplatněného daňového odpočtu.

Výše úroku z daňového odpočtu odpovídá aktuální výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 1 procentní bod.

Institut kontrolních postupů

Kontrolní postupy při správě daní jsou v nejobecnější rovině upraveny v § 11 odst. 1 písm. c) daňového řádu v rámci obecného vymezení pravomocí správce daně. Jedná se o postupy, jejichž prostřednictvím správce daně kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Formalizovanými kontrolními postupy, které jsou upraveny daňovým řádem, jsou *postup k odstranění pochybností a daňová kontrola*. Pojem kontrolních postupů nicméně není v daňovém řádu explicitně uveden, ačkoliv jej dovozuje teorie i judikatura.⁴

Postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a 90 daňového řádu je kontrolním postupem, který nastupuje v případě, že správce daně má konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, popřípadě dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. V takovém případě správce daně vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností, čímž je postup k odstranění pochybností zahájen. Tento postup přitom primárně slouží pro krátké, jednoduché a rychlé odstranění pochybností správce daně v součinnosti s daňovým subjektem, nikoli ke komplexnímu prověření daňové povinnosti. V případě, že je v průběhu postupu identifikována potřeba širšího dokazování, měla by být v daném rozsahu zahájena daňová kontrola.

Daňová kontrola podle § 85 až 88 daňového řádu je nejvýznamnějším kontrolním postupem správy daní, který slouží ke komplexnímu prověření daňových povinností, tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňový řád přitom upravuje předmět, rozsah a opakování daňové kontroly, práva a povinnosti daňového subjektu, zahájení daňové kontroly a její skončení. Daňová kontrola v porovnání s postupem k odstranění pochybností představuje nástroj komplexnější a zevrubnější, a to i s ohledem na přísné podmínky pro její opakování (srov. § 85 odst. 5 daňového řádu). Proces daňové kontroly tak zpravidla trvá delší dobu, přičemž délku tohoto procesu může významně ovlivňovat i samotný daňový subjekt. Pro daňovou kontrolu je dále charakteristické, že její předmět a rozsah může být ze strany správce daně nastaven různě, podle potřeby daného případu, přičemž tento předmět či rozsah se může postupně vyvíjet.

Institut daňového odpočtu podle čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty

Institut daňového odpočtu je upraven v čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty. Článek 183 odst. 1 této směrnice stanoví, že pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví. Odstavec 2 tohoto článku stanoví, že členské státy mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.

⁴ Jeho explicitní uvedení se předpokládá v rámci zákona o Finanční správě ČR a zákona o Celní správě ČR v souvislosti se zavedením celostátní územní působnosti finančních a celních úřadů k provádění kontrolních postupů při správě daní, resp. správě cel. Návrh právní úpravy je momentálně projednáván Poslaneckou sněmovnou.

1.1.3.2 Judikatura

Soudní dvůr Evropské unie

Rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie se právní úpravou ustanovení čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty zabývala několikrát, přičemž v judikatuře je patrný názorový vývoj směřující k posílení práv daňových subjektů.

V usnesení ve věci *Alicja Sosnowska* ze dne 10. července 2008 (C-25/07) Soudní dvůr deklaroval, že nárok na odpočet je jako nedílná součást mechanismu daně z přidané hodnoty jednou ze základních zásad tohoto mechanismu, který nemůže být v zásadě omezen. Soudní dvůr v tomto rozhodnutí uvedl, že „i když členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH, tyto podmínky nemohou narušit zásadu neutrality společného systému DPH tím, že na jejich základě je osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Zvláště takové podmínky musejí osobě povinné k dani umožnit za vhodných podmínek získat splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a že přijatý způsob vrácení nesmí v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko pro osobu povinnou k dani“.

V rozhodnutí ve věci *Enel Maritsa Iztok 3* ze dne 12. května 2011 (C-107/10) Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že „lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (viz obdobně výše uvedený rozsudek *Sosnowska*, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.“ Naproti tomu zásada daňové neutrality brání národním úpravám, aby stanovily, že „se obecná lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, po jejímž uplynutí vzniká nárok na úroky z prodlení z částky, která musí být vrácena, v případě zahájení řízení o daňové kontrole prodlužuje, přičemž toto prodloužení má za následek, že na uvedené úroky vzniká nárok až po datu skončení této daňové kontroly, přestože byl tento nadměrný odpočet již převeden během tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy k tomuto nadměrnému odpočtu došlo“.

V rozhodnutí ve věci *Rafinăria Steaua Română* ze dne 24. října 2013 (C-431/12) Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že i když postupy pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpočtu patří v zásadě do procesní autonomie členských států, nic to nemění na tom, že tato autonomie je ohraničena zásadami rovnocennosti a efektivity. Soudní dvůr zopakoval stanovisko uvedené již v rozhodnutí *Enel Maritsa Iztok*, a sice že „pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality společného systému DPH ze stejných důvodů vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení.“

V rozhodnutí ve věci *Kovozber* ze dne 21. října 2015 (C-120/15) Soudní dvůr Evropské unie zopakoval závěry uvedené ve výše uvedených rozhodnutích a uvedl, že zpoždění při vrácení nadměrného odpočtu v důsledku provádění kontrolního postupu je možné, pokud toto zpoždění trvá přiměřenou dobu. Překročení přiměřené doby zakládá daňovému subjektu právo na kompenzaci v podobě přiměřeného úroku. Soudní dvůr uvedl, že počátek přiměřené doby

nesmí být závislý na úkonu správce daně, ale na objektivně daném okamžiku. Doba, od které má kompenzační úrok daňovému subjektu náležet, by měla být předvídatelná; konkrétní délka této doby je věcí vnitrostátní úpravy při dodržení zásady přiměřenosti. Podmínky vzniku a výše úroku jsou záležitostí vnitrostátní úpravy a při jejich nastavení je potřeba respektovat základní principy přiměřenosti, efektivity, neutrality, rovnosti atd. Je explicitně zdůrazněno, že čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty nestanoví povinnost zaplatit kompenzační úrok z daňového odpočtu; nárok na úrok je dovozován z aplikace zásady daňové neutrality.

Nejvyšší správní soud

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. září 2014 (ve znění opravného usnesení 7 Aps 3/2013-47 ze dne 5. listopadu 2014), které se týkalo zadržování nadměrných odpočtů po dobu dlouhotrvajícího postupu k odstranění pochybností, shrnul dosavadní judikaturu Soudního dvora Evropské unie a poukázal na to, že v rozporu s právem Evropské unie v tuzemském právním řádu absentuje právní úprava, která by plátcům daně z přidané hodnoty přiznávala nárok na úrok z nadměrného odpočtu nevyplaceného státem a časovou mez, jejímž překročením vzniká plátcům na takový úrok nárok. Nejvyšší správní soud uplatněním *analogie legis* a závěrů z judikatury Soudního dvora Evropské unie dovedl, že tento nárok má být substituován nárokem na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, který má plátcům náležet za dobu od uplynutí tří měsíců ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.

V rozhodnutí 8 Afs 68/2013-46 ze dne 29. ledna 2015 Nejvyšší správní soud již zohlednil, že zákonodárce přistoupil k výslovné úpravě nároku na finanční kompenzaci za dlouho trvající postup k odstranění pochybností a s účinností od 1. ledna 2015 upravil v § 254a daňového řádu úrok z daňového odpočtu, čímž nedostatek právní úpravy vytykány v rozhodnutí 7 Aps 3/2013 odstranil.

1.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Daňové subjekty

Dotčeny jsou daňové subjekty, kterým vzniká nárok na daňový odpočet (především tedy plátcům daně z přidané hodnoty s nárokem na vrácení nadměrného odpočtu). Jejich zájmem je, aby postup prověřující jejich nárok proběhl pokud možno co nejdříve a nejrychleji, aby mohli dojít ke stanovení daňového odpočtu a jeho následnému vyplacení.

Správce daně

Dotčení jsou správci daně spravující ty druhy daní, u nichž může vzniknout daňový odpočet (zejména orgány Finanční správy České republiky). Přeneseně pak veřejné rozpočty, jejichž fiskální zájem reprezentují. Správce daně je zodpovědný za to, že nedojde k vylákání daňového odpočtu v neoprávněné výši. K tomu využívá kontrolní postupy tak, aby prověřil, zda nárok uplatněný daňovým subjektem odpovídá nároku právnímu.

1.1.5 Popis cílového stavu

Cílem regulace je přizpůsobit stávající právní úpravu požadavkům, které je možné dovodit z vyvíjející se judikatury Soudního dvora Evropské unie při maximální míře zachování parametrů, které zákonodárce pro danou oblast zvolil inkorporací institutu úroku z daňového

odpočtu do § 254a daňového řádu. Převzetí judikatorních závěrů do právní úpravy má za cíl předcházet výkladovým nejasnostem ve vztahu k tomu, za jakých podmínek nárok na finanční kompenzaci za zadržení finančních prostředků vzniká, po jaké době, v jaké výši, apod. Záměrem je, aby právní úprava byla jasná, předvídatelná a srozumitelná a nezavdávala příčiny ke vzniku soudních sporů.

1.1.6 Zhodnocení rizika

Rozpor s právní úpravou Evropské Unie

Rezignace na řešení daného problému by mohla vést ke vzniku rozporu s právní úpravou Evropské unie v dané oblasti (článek 183 směrnice o dani z přidané hodnoty), potažmo s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, která se k ní vztahuje. S ohledem na právní úpravu úroku z daňového odpočtu v § 254a daňového řádu by byl případný rozpor pouze částečný.

Daný rozpor by neměl povahu nesplnění povinnosti implementace ustanovení unijního práva do práva tuzemského, jelikož, jak plyne z judikatury Soudního dvora Evropské unie, nárok na kompenzaci za zdržování finančních prostředků ve formě daňových odpočtů na dani z přidané hodnoty nevyplývá bezprostředně z dikce článku 183 směrnice o dani z přidané hodnoty, nýbrž ze zásady neutrality společného systému daně z přidané hodnoty. Případný rozpor by spočíval v nerespektování eurokonformního výkladu směrnice o dani z přidané hodnoty založeného rozhodovací činností Soudního dvora Evropské unie.

Právní nejistota a nárůst počtu soudních sporů

Z praktického hlediska by se rozpor tuzemské právní úpravy s výkladem Soudního dvora Evropské unie projevil nárůstem soudních sporů před tuzemskými soudy (které by mohly být přeneseny k soudním orgánům Evropské unie). To by znamenalo nárůst nákladů na straně daňových subjektů (zejména v podobě nákladů na právní zastoupení) i správce daně, resp. veřejných rozpočtů (zejména v podobě případných nákladů na náhradu škody). Následkem stavu právní nejistoty by mohlo být navýšení pokusů o obcházení zákona a účelové využívání výkladových nejasností. Zároveň by se právní nejistota mohla negativně projevit v celkovém vnímání České republiky a její konkurenceschopnosti.

1.2 Návrh variant řešení

Varianta 0 – Zachování stávajícího stavu

Zachování stávajícího stavu, kdy úrok z daňového odpočtu je vztažen toliko na postup k odstranění pochybností, jehož délka překročí zákonem stanovenou dobu. Pokud délka postupu k odstranění pochybností nepřekročí stanovenou dobu, nárok nevznikne, a to i v případě, kdy daňový odpočet nebyl dosud vrácen. Úrok nevzniká, pokud je legitimita nároku na odpočet prověřována jiným kontrolním postupem (daňovou kontrolou).

Varianta 1 – Rozšíření úroku z daňového odpočtu na veškeré kontrolní postupy

Požadovaného cíle by bylo možné dosáhnout rozšířením případů, kdy se úrok z daňového odpočtu uplatní. Nárok daňového subjektu na úrok z daňového odpočtu by vznikal v případě veškerých kontrolních postupů, jimiž lze legitimitu nároku na daňový odpočet prověřit a v důsledku toho oddálit okamžik jeho vyplacení. Doba, po kterou daný kontrolní postup může probíhat, aniž by náležela kompenzace v podobě úroku z daňového odpočtu, by byla stanovena jednotně pro všechny kontrolní postupy. K zahájení kontrolního postupu by muselo

dojít v zákonem stanovené lhůtě (tak jako je tomu v současné úpravě u postupu k odstranění pochybností). Pokud by délka kontrolního postupu nepřekročila stanovenou dobu, nárok na úrok by nevznikl, a to ani v případě, kdy daňový odpočet nebyl dosud vrácen. Pro potřeby určení délky kontrolního postupu by nebylo rozlišováno mezi tím, zda daný postup je tvořen pouze postupem k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolou, anebo je výsledkem vzájemné kombinace obou těchto postupů.

Varianta 2 – Stanovení objektivní doby, po jejímž uplynutí vznikne nárok na úrok z daňového odpočtu, není-li daňový odpočet vrácen

Po uplynutí stanovené doby by byla testována pouze skutečnost, zda byl uplatněný daňový odpočet daňovému subjektu vrácen. Samotný důvod, proč daňový odpočet nebyl vrácen (tedy především běžící kontrolní postup, kterým je prověřována legitimita nároku na daňový odpočet), by byl pro vznik úroku irelevantní. Počátek stanovené doby by byl vázán na objektivní okamžik (lhůtu pro podání daňového tvrzení, v němž je daňový odpočet nárokován, popřípadě okamžik podání takového tvrzení, nastane-li později).

1.2.1 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Nulová varianta není z povahy věci schopna naplnit stanovený cíl, jelikož stávající právní úprava odpovídá závěrům uvedeným v judikatuře Soudního dvora Evropské unie pouze částečně. Z tohoto důvodu nebude varianta 0 hodnocena prostřednictvím nákladů a přínosů v následující kapitole a v dalším textu bude hodnocena pouze varianta 1 (*Rozšíření úroku z daňového odpočtu na veškeré kontrolní postupy*) a varianta 2 (*Stanovení objektivní doby, po jejímž uplynutí vznikne nárok na úrok z daňového odpočtu, není-li daňový odpočet vrácen*). Nicméně varianta 0 bude s ohledem na Obecné zásady pro hodnocení dopadů regulace zařazena do kapitoly 4.1 *Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení* jako měřítko k ostatním variantám.

1.3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

1.3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle několika kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant. Jako hodnotící kritéria byla identifikována:

- náklady na straně veřejných rozpočtů,
- riziko sporů a náhrad škody,
- míra korupčního rizika, transparentnost a předvídatelnost,
- hrozba nežádoucího efektu,
- potenciál pro vyhovění požadavkům judikatury,
- práva daňového subjektu.

1.3.2 Náklady a nevýhody

Náklady na straně veřejných rozpočtů

Náklady na straně veřejných rozpočtů představují především výdaje ze státního rozpočtu na výplatu finanční kompenzace daňovému subjektu za zadržování daňového odpočtu po delší než přiměřenou dobu. Výši těchto výdajů ovlivňují podmínky, za kterých finanční kompenzace v podobě úroku z daňového odpočtu vzniká. Mezi náklady na straně veřejných

rozpočtů je též zapotřebí zahrnout náklady na provádění kontrolních postupů, kterými správce daně přezkoumává oprávněnost nároku na daňový odpočet uplatněný daňovým subjektem. Náklady na straně veřejných rozpočtů jsou též náklady správce daně související se vznikem sporů, ať už jde o náklady personální (zastupování při jednání před soudy) či náklady finanční na výplatu přiznaných náhrad škod či administrativu spojenou se spory (dojíždění k soudu, poštovné apod.).

Co se týče výdajů správce daně souvisejících s přípravou a vedením kontrolních postupů k prověření oprávněnosti nároku na daňový odpočet, lze těžko určit, jaký bude mít regulace na správní praxi v tomto ohledu dopad. Na jednu stranu by mohlo dojít k urychlení kontrolních postupů ze strany správce daně (motivace vznikem úroku), to však nemusí nutně vést ke snížení výdajů na kontrolní postupy (budou pouze vydány v kratším čase). Zároveň může nastat efekt zhoršení kvality kontrol v zájmu jejich časového zkrácení a následného vyššího množství neoprávněně vylákaných odvodů s dopady na rozpočty. Regulace může mít též ten efekt, že správce daně bude přistupovat ke kontrolním činnostem o to zodpovědněji (aby se tak říkajíc výplata úroku vyplatila), což bude mít za následek vyšší výdaje na jejich provádění (při současné vyšší kvalitě jejich výsledků).

Riziko sporů a náhrad škody

Kritérium zohledňuje, jaký má regulace potenciál ke vzniku sporů mezi daňovými subjekty a správcem daně. Riziko vzniku sporů je přímo úměrné povaze a kvalitě právní úpravy. U právní úpravy, která je v souladu s předpisy vyšší právní síly, ať už jde o právní normy ústavního nebo evropského práva, a která je jasná, srozumitelná a předvídatelná, je potenciál vzniku sporů nižší, než u právní úpravy, která tyto požadavky nesplňuje. V rámci toho je též potřeba vzít v potaz, zda spory, které na základě předmětné regulace vzniknou, povedou až ke vzniku náhrady škody.

Míra korupčního rizika, transparentnost a předvídatelnost

Kritérium určuje, jak vysoká je možnost zneužití navrženého řešení k osobnímu prospěchu korupčním jednáním na straně daňových subjektů a správce daně. Riziko zneužití ke korupčním účelům je vyšší u nástrojů diskrečního charakteru a odvíjí se od míry správní úvahy, která je zákonem dána správci daně. Korupční potenciál lze omezit tím, že právní úprava má jasně a srozumitelně nastavená pravidla, která činí ji samotnou i jednání osob zúčastněných na správě daní a správce daně na jejím základě transparentním a předvídatelným.

Hrozba nežádoucího efektu

Kritérium zohledňuje, nakolik je navrženým řešením dosaženo cílového stavu, bez toho aniž by zároveň mělo vedlejší negativní efekty. Je potřeba uvážit, zda má právní úprava nějaké negativní dopady a pokud ano, v jaké jsou míře ve vztahu k dopadům pozitivním.

1.3.3 Přínosy a výhody

Potenciál pro vyhovění požadavkům judikatury

Cílem navrženého řešení je přizpůsobení právní úpravy požadavkům judikatury Soudního dvora Evropské unie. Soudní dvůr ve své judikatuře dovedl kritéria, která by měla vnitrostátní právní úprava splňovat, aby byla s unijním právem v souladu (s článkem 183 směrnice o dani z přidané hodnoty a s principy, na kterých je založen společný systém daně

z přidané hodnoty). Míra naplnění těchto kritérií příslušnou právní úpravou je tak přímo úměrná vyhovění požadavkům judikatury. Za tyto kritéria lze považovat:

- daňovému subjektu má být přiznána kompenzace, v případě že je mu správcem daně zadržován daňový odpočet po dobu delší než přiměřenou,
- počátek přiměřené doby se má odvíjet od objektivně daného okamžiku,
- okamžik, od kterého daňovému subjektu náleží kompenzační úrok, by měl být předvídatelný; konkrétní délka doby, po kterou je možné zadržovat daňový odpočet bez nutnosti přiznat kompenzaci, je věcí vnitrostátní úpravy při dodržení zásady přiměřenosti,
- nemá být rozlišováno mezi kontrolními postupy, které byly příčinou zadržení daňového odpočtu,
- podmínky vzniku a výše úroku jsou záležitostí vnitrostátní úpravy a při jejich nastavení je potřeba respektovat základní principy přiměřenosti, efektivity, neutrality a rovnosti.

Práva daňového subjektu

Kritérium zohledňuje, jakým způsobem regulace dopadá do práv daňového subjektu a jak ovlivňuje jeho procesní postavení. Je zohledněno, zda právní úprava zajišťuje rovný přístup ke všem daňovým subjektům, kteří se dostanou do stejné situace. V rámci tohoto kritéria se též zohlední náklady na straně daňového subjektu, příp. jiných osob zúčastněných na správě daní, které vznikají v souvislosti s uplatněním daňového odpočtu, resp. se zadržením finančních prostředků ze strany správce daně obecně. Tyto náklady spočívají zejména v tom, že daňový subjekt po dobu zadržování odpočtu nedisponuje předmětnými finančními prostředky.

1.3.4 Vyhodnocení variant

Obě varianty byly vyhodnoceny společnou optikou stanovených kritérií, která vyplývala ze stanovených cílů a identifikovaných výnosů, nákladů a rizik. Argumentace hodnocení je uvedena dále.

1.3.4.1 Varianta 1 - Rozšíření úroku z daňového odpočtu na veškeré kontrolní postupy

Náklady na straně veřejných rozpočtů

V případě varianty 1 je výplata úroku z daňového odpočtu navázána na probíhající kontrolní postup správce daně bez ohledu na to, kdy došlo k vrácení zadržovaných finančních prostředků. Doba výplaty úroku tak může být v důsledku jednání správce daně zkrácena, resp. nemusí vůbec nastat, aniž by byly finanční prostředky daňového subjektu vráceny. Jinými slovy pokud bude kontrolní postup ze strany správce daně ukončen, avšak k výplatě nadměrného odpočtu nedojde, pak po uplynutí rozhodné doby u varianty 1 úrok z daňového odpočtu nevznikne, u varianty 2 ano (zde je důvod zadržování prostředků irelevantní). Z hlediska tohoto kritéria je tak varianta 1 vhodnější než varianta 2.

Riziko sporů a náhrad škod

Při splnění určitých podmínek lze vyloučit vznik úroku z daňového odpočtu, i když je daňovému subjektu zadržován daňový odpočet po delší než přiměřenou dobu. Z tohoto důvodu by mohlo být sporné, zda je regulace plně v souladu s právem Evropské unie, resp. zda odpovídá judikatorním požadavkům Soudního dvora Evropské unie. Varianta 1

zároveň nedokáže plně zaručit rovný přístup k daňovým subjektům a poskytuje větší prostor pro výklad, což též zvyšuje riziko vzniku sporů.

Korupční riziko, transparentnost a předvídatelnost

Varianta 1 toto kritérium naplňuje hůře než varianta 2, neboť právní úprava by správci daně umožnila vytvořit situaci, ve které budou daňovému subjektu zadržovány finanční prostředky, a přes to mu nebude vyplácena finanční kompenzace. Taková regulace může být zneužita ze strany správce daně, ať už s korupčním záměrem nebo bez něj, i ze strany daňového subjektu (například v rámci konkurenčního boje ve spolupráci se zkorumpovaným správcem daně). Z tohoto důvodu varianta 1 nenaplňuje ani kritérium transparentnosti a předvídatelnosti.

Vznik nežádoucího efektu

V případě varianty 1 hrozí vznik nežádoucího efektu. Ačkoli cílem regulace je přizpůsobit tuzemskou právní úpravu požadavkům vyjádřeným v judikatuře Soudního dvora Evropské unie a varianta 1 tento požadavek v zásadě splňuje, může mít též negativní dopady. Ty spočívají zejména ve skutečnosti, že daňovému subjektu nevznikne nárok na úrok z daňového odpočtu, přestože mu je odpočet správcem daně zadržován, po té co již správce daně ukončil kontrolní postup, kterým oprávněnost nároku na odpočet prověřoval.

Potenciál pro vyhovění požadavkům judikatury

Varianta 1 výše uvedená kritéria vymezená v judikatuře Soudního dvora Evropské unie naplní, avšak v některých případech se může dostat do rozporu se zásadou daňové neutrality, resp. s kritériem, že daňovému subjektu náleží finanční kompenzace za zadržování finančních prostředků (v případě, že kontrolní postup bude ukončen, finanční prostředky stále nebudou vráceny, ale nárok na kompenzaci již vznikat nebude).

Práva daňového subjektu

Varianta 1 daňovému subjektu nezaručuje, že finanční kompenzace mu bude poskytnuta vždy, pokud mu budou po uplynutí přiměřené doby zadržovány finanční prostředky. Z hlediska nákladů na straně daňového subjektu nemusí zcela korelovat doba, po kterou kompenzace subjektu náleží, s dobou, kdy jsou mu po uplynutí přiměřené doby ze strany správce daně zadržovány finanční prostředky. Po tuto dobu daňovému subjektu vznikají náklady v důsledku toho, že nedisponuje finančními prostředky, které jsou předmětem zadržení ze strany správce daně.

1.3.4.2 Varianta 2 - Stanovení objektivní doby, po jejímž uplynutí vznikne nárok na úrok z daňového odpočtu, není-li daňový odpočet vrácen

Náklady na straně veřejných rozpočtů

Zátěž na straně veřejných rozpočtů je u varianty 2 vyšší než u varianty 1, neboť důvod zadržování finančních prostředků je irelevantní. Tato skutečnost bude částečně umenšena tím, že u varianty 2 lze důvodně předpokládat nižší riziko vzniku sporů a případných náhrad škod (viz dále), a tím i nižší výdaje z veřejných rozpočtů s tím související.

Riziko sporů a náhrad škod

Varianta 2 plně odpovídá požadavkům vyjádřeným v judikatuře Soudního dvora Evropské unie, proto je riziko, že by byla napadána z hlediska možného rozporu s právem Evropské unie, nízké. Skutečnost, že varianta 2 je založena na objektivních podmínkách vzniku finanční

kompenzace, zaručuje rovný přístup k daňovým subjektům a minimalizaci prostoru pro výkladové nejasnosti. Tím je riziko vzniku sporů, resp. náhrady škod, též eliminováno. Z hlediska tohoto kritéria je tak varianta 2 vhodnější než varianta 1.

Korupční riziko, transparentnost a předvídatelnost

Navázáním vzniku úroku z daňového odpočtu na objektivně dané podmínky neposkytuje varianta 2 prostor pro účelové jednání správce daně, čímž je zároveň transparentní a předvídatelná. To je posíleno i skutečností, že varianta 2 zaručuje daňovým subjektům totožný standard práv. Z hlediska tohoto kritéria je tak varianta 2 vhodnější než varianta 1.

Vznik nežádoucího efektu

U varianty 2, která naplňuje požadovaný cíl, vznik vedlejšího negativního efektu nehrozí, proto je z hlediska tohoto kritéria vhodnější než varianta 1.

Potenciál pro vyhovění požadavkům judikatury

Varianta 2 zaručuje, že daňovému subjektu je přiznána kompenzace v případě, že je mu správcem daně zdržován daňový odpočet po dobu delší než přiměřenou, a to v podobě úroku z daňového odpočtu. Počátek přiměřené doby se odvíjí od objektivně daného okamžiku, kterým je zjednodušeně řečeno uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení. Okamžik, od kterého kompenzační úrok daňovému subjektu náleží, je předvídatelný. Doba, po kterou daňovému subjektu náleží kompenzace, kopíruje dobu, po kterou je daňovému subjektu nad rámec přiměřené doby zdržován daňový odpočet, bez ohledu na to z jakého důvodu je zdržován. Tím není rozlišováno mezi kontrolními postupy, které byly příčinou zdržení daňového odpočtu – důvod zdržení je irelevantní. Z hlediska tohoto kritéria je tak varianta 2 vhodnější než varianta 1.

Práva daňového subjektu

Varianta 2 daňovému subjektu zaručuje kompenzaci za zdržování finančních prostředků bez ohledu na to, z jakého důvodu jsou mu finanční prostředky zdržovány, resp. zda probíhá kontrolní postup, kterým správce daně prověřuje oprávněnost nároku na výplatu finančních prostředků. Varianta 2 daňovému subjektu zaručuje, že finanční kompenzace mu bude poskytnuta vždy, pokud mu budou po uplynutí přiměřené doby zdržovány finanční prostředky. Varianta 2 je též vhodnější z hlediska zajištění rovného přístupu k daňovým subjektům, jelikož vznik nároku na úrok je navázán na objektivní podmínky a nemůže být ovlivněn ze strany správce daně (až na výjimku v podobě vrácení daňového odpočtu před uplynutím přiměřené doby, což je však pro daňový subjekt optimální). Z hlediska nákladů na straně daňového subjektu je též vhodnější varianta 2, jelikož doba, po kterou kompenzace subjektu náleží, koreluje s dobou, kdy jsou mu po uplynutí přiměřené doby ze strany správce daně zdržovány finanční prostředky. Po tuto dobu daňovému subjektu vznikají náklady v důsledku toho, že nedisponuje finančními prostředky, které jsou předmětem zdržení ze strany správce daně. Z hlediska tohoto kritéria je tak varianta 2 vhodnější než varianta 1.

1.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které bylo zpracováno v kapitole 3.4. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zřehlednit vyhodnocení variant. Hodnotitel řadí varianty podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

Tabulka 17: Vyhodnocení navržených variant

	Náklady na straně veřejných rozpočtů	Riziko sporů a náhrad škody	Míra korupčního rizika, transparentnost a předvídatelnost	Hrozba nežádoucích o efektu	Potenciál pro vyhovění požadavkům judikatury	Práva daňového subjektu
V0	1	3	2-3	3	3	3
V1	2	2	2-3	2	2	2
V2	3	1	1	1	1	1

Na základě vzájemného porovnání jednotlivých variant optikou zvolených kritérií a identifikovaných rizik vyplynula jako nevhodnější varianta 2.

1.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhované změny budou provedeny novelizací daňového řádu. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat prostřednictvím mechanismů upravených daňovým řádem a zvláštními daňovými zákony.

1.6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna úředními osobami správce daně. Výsledky daného hodnocení provedené Finanční správou České republiky budou součástí Informace o činnosti Finanční správy České republiky za kalendářní rok, která je přílohou každoročně zpracovávané Zprávy o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky. Tuto zprávu Ministerstvo financí předkládá vládě v souladu s Plánem nelegislativních úkolů vlády jako informativní materiál. Po schválení vládou je zpráva k dispozici veřejnosti na webových stránkách Ministerstva financí i Finanční správy České republiky.

S ohledem na avizovaný cíl bude vyhodnocení účinnosti regulace prováděno v neposlední řadě judikatorní činností tuzemských soudů a případně též soudních orgánů Evropské unie.

1.7 Konzultace a zdroje dat

Návrh právní úpravy byl konzultován se zástupci Generálního finančního ředitelství, Generálního ředitelství cel a se zástupci jiných orgánů Finanční a Celní správy České republiky. Dále byl návrh právní úpravy podrobně diskutován na jednání Expertní skupiny pro daňový proces, jejímiž členy jsou mimo jiné soudci Nejvyššího správního soudu, členové Komory daňových poradců či Legislativní rady vlády. Dále byl návrh podroben diskuzi v rámci mezirezortního připomínkového řízení (v tomto směru lze odkázat na část materiálu obsahující Vypořádání vnějšího připomínkového řízení). Diskuze na zmíněných fórech potvrdila správnost zvoleného řešení.