

## Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

<b>1. Základní identifikační údaje</b>	
Název návrhu: Zákon, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony	
Zpracovatel / zástupce předkladatele Ministerstvo financí	Předpokládaný termín nabytí účinnosti - prvním dnem 2. kalendářního měsíce následujícího po dni vyhlášení (předpoklad 1. polovina roku 2020)
Implementace práva EU: Ne	
<b>2. Cíl návrhu zákona</b>	
Viz předkládací zpráva	
<b>3. Agregované dopady návrhu zákona</b>	
3.1 Dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty: Ano	
Viz kapitola 6 obecné části důvodové zprávy	
3.2 Dopady na mezinárodní konkurenceschopnost ČR: Ne	
3.3 Dopady na podnikatelské prostředí: Ano	
Změna bude mít dopad na všechny daňové subjekty, podnikatele nevyjímaje	
3.4 Dopady na územní samosprávné celky (obce, kraje): Ano	
Změna bude mít dopad na územní samosprávné celky. Konkrétně bude mít změna právní úpravy dopad na obce a kraje jednak z hlediska jejich postavení coby daňových subjektů a jednak z hlediska jejich postavení v roli správce daně	
3.5 Sociální dopady: Ne	
3.6 Dopady na spotřebitele: Ne	
3.7 Dopady na životní prostředí: Ne	
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 .....	4
B	Jednotlivá témata.....	5
1	Podpora elektronizace .....	5
1.1	Důvod předložení a cíle .....	5
1.2	Návrh variant řešení.....	6
1.3	Identifikace a vyhodnocení nákladů a přínosů .....	7
1.4	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení .....	9
1.5	Implementace doporučené varianty a vynucování .....	9
1.6	Přezkum účinnosti regulace.....	9
1.7	Konzultace a zdroje dat .....	9
2	Zjednodušení kontrolních postupů .....	10
2.1	Důvod předložení a cíle .....	10
2.2	Návrh variant řešení.....	11
2.3	Identifikace a vyhodnocení nákladů a přínosů .....	13
2.4	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení .....	14
2.5	Implementace doporučené varianty a vynucování .....	15
2.6	Přezkum účinnosti regulace.....	15
2.7	Konzultace a zdroje dat .....	15
3	Revize systému úroků .....	17
3.1	Důvod předložení a cíle .....	17
3.2	Návrh variant řešení.....	19
3.3	Identifikace a vyhodnocení nákladů a přínosů .....	19
3.4	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení .....	22
3.5	Implementace doporučené varianty a vynucování .....	22
3.6	Přezkum účinnosti regulace.....	22
3.7	Konzultace a zdroje dat .....	23
4	Vracení daňového odpočtu.....	23
4.1	Důvod předložení a cíle .....	23
4.2	Návrh variant řešení.....	24
4.3	Identifikace a vyhodnocení nákladů a přínosů .....	25
4.4	Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení .....	29
4.5	Implementace doporučené varianty a vynucování .....	29
4.6	Přezkum účinnosti regulace.....	29
4.7	Konzultace a zdroje dat .....	29

## A Východiska studie

---

Studie zachycuje popis existujících dílčích problémů jakožto příčin, které předkladatele zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, vedly k úvahám, jak tyto problémy řešit. Studie se skládá z jednotlivých částí, které se zabývají dílčími rozhodovacími problémy, jejich popisem, uvažovanými variantami řešení, zvolenými kritérii, vyhodnocením variant podle těchto kritérií a výběru nejvhodnější varianty.

Vzhledem k tomu, že studie je v této fázi předkládána jako součást materiálu obsahující návrh zákona doprovázený důvodovou zprávou a předkládací zprávou, byla při zpracování finální podoby studie zvolena v některých částech materiálu forma odkazu na texty obsažené v těchto dokumentech. Uvedené se týká zejména popisu existujícího právního stavu v dané oblasti. Takové řešení by mělo přispět lepší celkové čitelnosti i materiální i ekologické úspoře tam, kde je materiál předkládán v listinném vyhotovení.

Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, je předkládán jako soubor novel daňových zákonů. Ačkoli návrh zákona obsahuje řešení více dílčích problémů, jejichž výčet je obsažen v úvodu obecné části důvodové zprávy, studie RIA se na základě obecných zásad pro hodnocení dopadů regulace blíže nezabývá tématy, která:

- sice jsou věcnou změnou, ale neznamenají významné dopady,
- se týkají parametrických změn,
- jsou pouze úpravami legislativně technické povahy.

Klíčová témata, která jsou podrobena hodnocení dopadů regulace, se týkají primárně zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ale promítají se i do některých dalších navazujících zákonů. Jednotlivé daňové zákony v tomto ohledu nepředstavují samostatné celky, nýbrž nezbytná související témata. Z hlediska členění studie tedy plně postačí její dělení podle vybraných klíčových témat.

## **B Jednotlivá témata**

---

### **1 Podpora elektronizace**

---

#### **1.1 Důvod předložení a cíle**

---

##### **1.1.1 Definice problému**

Okruh oblastí, jejichž potenciálem je rozvíjet elektronizaci správy daní, je relativně široký a způsobů, jakými lze dosáhnout tohoto cíle, je více. Z hlediska nejvýznamnějších oblastí a způsobů podpory elektronizace správy daní se pak jedná zejména o oblast komunikace správce daně s daňovým subjektem, tj. o instituty podání, doručování a nahlížení do spisu a instituty na tuto oblast navázané, v konkrétní rovině jde o zvýhodnění daňových subjektů při komunikaci se správcem daně elektronicky, resp. o sankce při nedodržení povinné elektronické formy tam, kde to zákon umožňuje.

Stávající podoba daňového portálu již nevyhovuje současným trendům a požadavkům kladeným na moderní portálová řešení obdobného typu. Současně roste tlak na zjednodušení komunikace daňových subjektů s finanční správou a na vyšší elektronizaci veřejného sektoru. Stávající řešení vyžaduje změnu zejména z hlediska sjednocení celého uživatelského prostředí a správy uživatelů včetně začlenění nových možností ověřování identity a poskytování nových funkcionalit.

##### **1.1.2 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti**

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- daňový řád,
- zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“),
- zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě České republiky“),
- zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Celní správě České republiky“).

Podrobný popis existujícího právního stavu je uveden v kapitole 1.1 obecné části důvodové zprávy.

##### **1.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

###### Daňový subjekt

V obecné rovině je daňový subjekt nositel daňových povinností. Podle § 20 daňového řádu musí být vymezení daňového subjektu upraveno v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech. Pro potřeby procesního předpisu je v uvedeném ustanovení daňového řádu za daňový subjekt považována osoba, kterou takto daňový zákon označí, resp. využije ustálené označení poplatník (obvykle osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny zdanění) nebo plátce daně (obvykle osoba, která pod osobní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků).

Z hlediska posuzovaného tématu je daňový subjekt dotčen jak v roli podatele (toho, kdo činí podání vůči správci daně), tak v roli toho, komu je doručována písemnost, anebo komu jsou sdělovány informace související se správou daní.

### Třetí osoba

Třetími osobami se podle § 22 daňového řádu rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.

Z hlediska posuzovaného tématu je třetí osoba dotčena jak v roli podatele (toho, kdo činí podání vůči správci daně), tak v roli toho, komu je doručována písemnost, anebo komu jsou sdělovány informace související se správou daní. Typickým případem pak bude procesní role zástupce (viz § 25 daňového řádu), kdy daná třetí osoba jedná za daňový subjekt.

### Správce daně

Daňový řád v § 10 definuje správce daně široce tak, že se jím rozumí správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Správcem daně jsou především orgány Finanční a Celní správy České republiky, ale také řada jiných orgánů, které spravují určitá peněžitá plnění v režimu daňového řádu, a to včetně orgánů územní samosprávy či soudů.

Z hlediska posuzovaného tématu je správce daně dotčen coby příjemce podání a jako ten, kdo má za úkol doručit písemnost anebo sdělit jiným způsobem informaci týkající se správy daní (např. informace ze spisu či osobního daňového účtu).

## **1.1.4 Popis cílového stavu**

Za jednu z priorit veřejné správy lze označit zjednodušení a digitalizaci systému správy daní, přičemž za jeden z hlavních pilířů této priority lze označit přesun komunikace daňových subjektů se správcem daně jako celku do elektronické podoby, resp. do on-line prostředí.

## **1.1.5 Zhodnocení rizika**

Rizikem je, že navržené řešení bude pro uživatele komplikované a těžkopádné, takže nebude dostatečně využít potenciál, kterého je možné v dané oblasti dosáhnout. V krajním případě hrozí i demotivace části dotčených subjektů, např. při nevhodném nastavení systému sankcí. Toto riziko lze eliminovat zejména dostatečnou diskusí ohledně navrhovaných změn.

## **1.2 Návrh variant řešení**

---

### **1.2.1 Popis variant řešení**

#### **VARIANTA 0 – Zachování současného stavu**

Varianta 0 vychází z dosavadního stavu a ten ponechává beze změny právní úpravy.

## **VARIANTA 1 – Vytvoření legislativních podmínek pro moderní elektronický portál**

Varianta 1 spočívá ve vytvoření legislativních podmínek pro vytvoření moderního daňového portálu pro přehlednou a efektivní elektronickou komunikaci s vybranými správci daně (především orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky):

- zabezpečující uživatelsky přívětivé plnění povinností a poskytování informací daňovým subjektům,
- využívající v maximální možné míře data zpracovávaná elektronicky ze strany správců daně,
- splňující požadavky současného eGovernmentu,
- poskytující vhodně navržené služby tak, aby podpořila a zjednodušila vzájemnou elektronickou komunikaci.

Legislativní uchopení naváže na stávající instituty – daňovou informační schránku a elektronické podání, jakož i na fungující koncept zajišťující, že rozsah poskytovaných služeb bude dán technickou vybaveností toho kterého správce daně, resp. té které soustavy orgánů. Díky tomu bude zajištěno, že přijetí nové legislativy nebude znamenat fakticky nesplnitelnou zátěž pro správce daně typu malého obecního úřadu apod. Zároveň odpadne riziko, že v termínu účinnosti zákona nemusí být plně funkční technická infrastruktura, tj. správce daně prostřednictvím zveřejnění určí, od kdy je danou službu schopen poskytovat.

Kromě zkvalitnění elektronické komunikace daňového subjektu se správcem daně se předpokládá též motivace daňových subjektů pro využívání tohoto způsobu komunikace prostřednictvím výhod pro ně v takovémto jednání obsažených (např. prostřednictvím kratších lhůt pro posouzení žádosti o vrácení přeplatku, či naopak prodloužení lhůt u plnění jejich daňových povinností).

### **1.2.2 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování**

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

### **1.3 Identifikace a vyhodnocení 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 byla identifikována:

- efektivita,
- podpora elektronické formy komunikace,
- dostupnost,
- administrativní náročnost,
- finanční náklady.

#### Efektivita

Testuje varianty z hlediska potenciálu zajistit efektivní komunikaci mezi osobami zúčastněnými na správě daní a správcem daně, efektivní předávání a zpracování dat na straně správce daně, míru obtížnosti při získávání informací ze strany osob zúčastněných na správě daní a její rozsah (včetně potenciálu přispět k edukaci daňových subjektů a povědomí o tom,

jak správně plnit své daňové povinnosti). Toto kritérium je následně hodnoceno z hlediska potenciálu přispět ke zlepšení plnění povinností při správě daní, jakož i při uplatnění práv vznikajících v souvislosti se správou daní.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe ob stojí varianta 1, která by oproti současnému stavu měla přinést zlepšení a zefektivnění plnění daňových povinností a uplatnění souvisejících práv. Větší efektivity v této oblasti dosáhne zejména díky možnosti činit on-line podání s využitím informací, které správce daně o dané osobě zpracovává, tím dojde nejen k usnadnění a zrychlení procesu podání, ale též ke snížení míry chybovosti. Tomu by měla přispět i zvýšená jednoduchost a atraktivita elektronických maximálně samoobslužných procesů, přehledné uživatelské rozhraní, zvýšená podpora tvorby a využívání reportingu a statistických přehledů, spolu s jejich přizpůsobením psychologii daňových subjektů. K vyšší efektivitě povede i rozšíření množství informací, které jde způsobem umožňujícím dálkový přístup opatřit. Na straně správce daně varianta 1 dává větší potenciál pro zjednodušení procesů zpracování dat a vyšší míru zapojení automatizace. Zároveň předpokládá otevřenost a s tím spojenou flexibilitu technického řešení.

#### Podpora elektronické formy komunikace

Testuje varianty z hlediska potenciálu motivovat osoby zúčastněné na správě daní k elektronické komunikaci, popřípadě u tohoto způsobu komunikace setrvat. Při tom posuzuje i samotnou kvalitu této komunikace z hlediska obvyklých standardů a očekávání uživatelů.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe ob stojí varianta 1, která cílí na zvýšení motivace využívat elektronickou formu komunikace několika způsoby: (i) zvýšení kvality a efektivity tohoto způsobu komunikace (viz zhodnocení předchozího kritéria), (ii) pozitivní motivace prostřednictvím zavedení benefitů za využívání elektronické formy komunikace (delší lhůta pro možnost učinit některá podání či kratší lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku).

#### Dostupnost a administrativní náročnost

Testuje varianty z hlediska šíře a dostupnosti metod, jimiž lze se správcem daně komunikovat, zejména pak metod ověření identity uživatelů. Zohledňuje také možnost využít při komunikaci se správcem daně jiné osoby jednající jménem uživatele a míru obtížnosti a časové náročnosti spojené s procesním určením této osoby. Zároveň testuje varianty z hlediska administrativních nároků jak na straně osob zúčastněných na správě daní, tak na straně správce daně.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe ob stojí varianta 1, neboť oproti současnému stavu předpokládá širší míru metod, jimiž lze přistupovat do daňové informační schránky, popřípadě k dalším specifickým portálům. Zároveň rozšiřuje i způsoby autorizace podání. Tím je zvýšena i samotná uživatelská dostupnost této formy komunikace. Výše uvedené je umocněno tím, že jde o standardní metody autentizace, resp. autorizace, které korespondují s aktuálními trendy na poli eGovernmentu.

#### Finanční náklady

Jedná se jednak o jednorázové finanční náklady vyvolané případnou změnou funkcionalit, a to jak na straně správce daně, tak na straně osob zúčastněných na správě daní. Dále také na dlouhodobé náklady na provoz informačního systému podporujícího dané technické řešení a náklady na straně osob zúčastněných na správě daní (např. na periodické pořizování prostředků nutných k autentizaci dané osoby).



Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe obstojí varianta 0, neboť na rozdíl od varianty 1 nepředpokládá jednorázové náklady, byť z hlediska nákladů dlouhodobých se může v některých aspektech jevit jako méně výhodná. Samotnou výši jednorázových ani dlouhodobých nákladů nelze přesně kvantifikovat, neboť varianta 1 předpokládá otevřené řešení závislé na technické vybavenosti jednotlivých správců daně. Jde tedy o fakultativní institut, který správce daně může (ale nemusí) využít.

#### 1.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

---

Níže uvedená tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které byly zpracovávány v předchozí kapitole. Varianty jsou řazeny podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 2).

Tabulka 1 - Vyhodnocení navržených variant

	efektivita	podpora elektronické formy komunikace	dostupnost a administrativní náročnost	finanční náklady
Varianta 0	2	2	2	1
Varianta 1	1	1	1	2

Na základě vyhodnocení variant podle jednotlivých kritérií bylo zjištěno, že vhodnější variantou k realizaci je **varianta 1**.

#### 1.5 Implementace doporučené varianty a vynuocování

---

Navrhovaná změna bude provedena formou novely daňového řádu. Orgánem odpovědným za implementaci bude především Ministerstvo financí, orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky. Vynuocování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Vynuocování probíhá podle standardních postupů upravených v daňovém řádu. 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 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

---

Problematika byla konzultována s Generálním finančním ředitelstvím, Generálním ředitelstvím cel a s odbornou veřejností v rámci konzultace uskutečněné v průběhu 2. pololetí roku 2018 a od počátku roku 2019.

## **2 Zjednodušení kontrolních postupů**

---

### **2.1 Důvod předložení a cíle**

---

#### **2.1.1 Definice problému**

##### Dva kontrolní postupy

Stávající kontrolní postupy upravené v obecné úpravě daňového řádu jsou dva: (i) postup k odstranění pochybností a (ii) daňová kontrola. Vykazují jak znaky společné, tak znaky odlišné. Jejich účelem je kontrola plnění daňových povinností a vytvoření podmínek pro nápravu případného pochybení. V rámci aplikační praxe vzniká již za současné právní úpravy potřeba zvolit, který z kontrolních postupů je v dané situaci vhodnější. V této souvislosti existuje riziko nejednotného postupu (a to navzdory sjednocující metodické činnosti) a s tím související nerovnosti mezi kontrolovanými daňovými subjekty. Tato nerovnost může být citlivě vnímána zejména v případech kontroly nároku na daňový odpočet. V návaznosti na existenci nejasností a sporů vyvěrajících z nutnosti řešit vzájemný vztah obou postupů se objevují podněty volající po sjednocení obou postupů.

##### Zjednodušení daňové kontroly

Daňová kontrola představuje formalizovaný postup při správě daní, který má zákonem podrobně vymezena pravidla pro jeho zahájení, průběh a ukončení. Společným jmenovatelem těchto fází je, že vyžadují součinnost daňového subjektu. S ohledem na to, že ne každý daňový subjekt je schopen či ochoten takovou součinnost poskytnout, musí aplikační praxe řešit problémy s tím spojené, které ukazují na těžkopádnost celého postupu. Komplikovanost procesu daňové kontroly se však projevuje i v opačné situaci, tj. v případě jednoduchého zjištění, které je nezbytné učinit pro to, aby bylo možné daň doměřit z moci úřední, anebo v případě daňové kontroly, která skončí bez nálezu.

#### **2.1.2 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti**

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- daňový řád,
- zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“).

Podrobný popis existujícího právního stavu je uveden v kapitole 1. 2 obecné části důvodové zprávy.

#### **2.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

##### Daňový subjekt

V obecné rovině je daňový subjekt nositel daňových povinností. Podle § 20 daňového řádu musí být vymezení daňového subjektu upraveno v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech. Pro potřeby procesního předpisu je v uvedeném ustanovení daňového řádu za daňový subjekt považována osoba, kterou takto daňový zákon označí, resp. využije ustálené označení poplatník (obvykle osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny zdanění) nebo plátce daně (obvykle osoba, která pod osobní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků).

Z hlediska posuzovaného tématu je daňový subjekt dotčen tím, že se ocitá v roli kontrolovaného. Je povinen strpět kontrolní postup a poskytnout správci daně potřebnou součinnost.

### Třetí osoba

Třetími osobami se podle § 22 daňového řádu rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.

Z hlediska posuzovaného tématu je třetí osoba dotčena tím, že daňová kontrola se může odehrávat v prostorách, které jí náleží, nebo ve kterých se nachází, byť sama nemá v daném řízení postavení daňového subjektu. Dotčena může být též coby zástupce daňového subjektu.

### Správce daně

Daňový řád v § 10 definuje správce daně široce tak, že se jím rozumí správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Správcem daně jsou především orgány Finanční a Celní správy České republiky, ale také řada jiných orgánů, které spravují určitá peněžitá plnění v režimu daňového řádu, a to včetně orgánů územní samosprávy či soudů.

Z hlediska posuzovaného tématu je správce daně v roli kontrolujícího. V rámci této činnosti se musí řídit zákonem stanovenými procesními postupy a vhodným a citlivým způsobem aplikovat základní zásady správy daní, zejména pak zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí a zásadu přiměřenosti.

#### **2.1.4 Popis cílového stavu**

Nalezení efektivního modelu kontrolních postupů, který bude funkční, dostatečně rychlý (nikoli však na úkor důkladnosti) a nebude zavadat příčinu k procesním obstrukcím. Nadále je žádoucí, aby vedle zevrubného kontrolního postupu bylo možné uplatnit kontrolní postup sloužící k časově i obsahově omezenému dokazování a k méně formální komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem.

#### **2.1.5 Zhodnocení rizika**

Riziko spočívá v nevhodném uchopení daného tématu, které namísto očekávaných přínosů způsobí procesní komplikace a nejistotu ohledně toho, jak postupovat dále. Toto riziko lze eliminovat zejména dostatečnou diskusí ohledně navrhovaných změn.

## **2.2 Návrh variant řešení**

---

### **2.2.1 Popis variant řešení**

#### **VARIANTA 0 – Zachování současného stavu**

Varianta 0 vychází z dosavadního stavu, kdy se zachovává existence postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly, a ten ponechává beze změny právní úpravy.

Zachování stávajícího pojetí daňové kontroly klade důraz na osobní interakci s daňovým subjektem a vyžaduje naplnění formálních procedur bez ohledu na výsledek kontrolního zjištění. S variantou se nepojí žádné administrativní náklady ani dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty či daňové subjekty. Současně se jedná o stávající aplikační praxi

a judikaturou prověřený model, přičemž z označení daného kontrolního postupu je zřejmý jeho účel. Naproti tomu nulová varianta neřeší stávající problém s rozlišením, který kontrolní postup použít, a současně se rezignuje na možnost zjednodušení a zrychlení daňové kontroly.

### **VARIANTA 1 – Zachování dvou druhů kontrolních postupů a jejich zjednodušení**

Varianta 1 spočívá v zachování existence postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly s úpravami vedoucími ke zjednodušení těchto kontrolních postupů, zejména pak daňové kontroly.

Tato varianta předpokládá zejména zjednodušení procesu zahájení a ukončení daňové kontroly, kdy vedle osobní interakce s daňovým subjektem (zůstává zachována) bude možná (s ohledem na zásadu hospodárnosti a přiměřenosti) též korespondenční forma komunikace. Současně tato varianta předpokládá zjednodušení procesu sdělování výsledku kontrolního zjištění a na něj navazující realizace práva daňového subjektu navrhnout jeho doplnění, a to tak, aby byly odlišeny situace, kdy daňová kontrola skončí „bez nálezu“, od situací, kdy skončí „s nálezem“.

Ve prospěch zjednodušení (a tím pádem i poptávaného zrychlení) daňové kontroly hovoří zájem na zajištění co nejjednoduššího zahájení a ukončení daňové kontroly, které nepředstavuje časově náročný proces, vylučuje možnost procesních obstrukcí ze strany daňového subjektu a současně umožňuje lépe predikovat okamžik zahájení a ukončení daňové kontroly ze strany správce daně (mimo jiné v zájmu zajištění koordinace probíhajících daňových kontrol v případě více propojených subjektů). To úzce souvisí též s institutem celostátní územní působnosti finančních a celních úřadů k provádění daňové kontroly.

### **VARIANTA 2 – Sjednocení postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly do jediného postupu**

Tato varianta reaguje na skutečnost, že v praxi je rozlišení toho, který z postupů má být správcem daně zvolen, v některých případech poměrně problematické a diskutabilní. Totéž platí i pro posouzení vhodnosti a časového okamžiku přechodu z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly. Aktuální judikatura přitom považuje správnost volby mezi oběma postupy, resp. správné zvolení okamžiku pro přechod mezi nimi, za zásadní složku zákonnosti takového postupu.

Spojení obou kontrolních postupů do daňové kontroly, může být ze strany kontrolovaných subjektů vnímáno velmi citlivě, zejména z psychologického hlediska. Při správě některých druhů daní (typicky majetkové daně), je využití institutu daňové kontroly v současné době výjimečnou záležitostí. Naopak postup k odstranění pochybností je hojně využíván. Po spojení obou kontrolních postupů by tak dramaticky vzrostl počet daňových kontrol, tedy i osob podrobených daňové kontrole. Ačkoli skutečnost, že je někdo podroben daňové kontrole neznamena, že se dotyčný musel dopustit nějakého pochybení, veřejné mínění má o tomto statusu opačný názor. Lze proto očekávat, že změna názvu a charakteru postupu k odstranění pochybností by mohla být vnímána veřejností negativně.

#### **2.2.2 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování**

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

## **2.3 Identifikace a vyhodnocení 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 byla identifikována:

- efektivita kontrolního postupu,
- rychlost kontrolního postupu,
- potenciál pro procesní obstrukce,
- administrativní náročnost.

### Efektivita kontrolního postupu

Testuje varianty z hlediska potenciálu odhalit nedostatky v tvrzení daňového subjektu, resp. daňový únik z toho vyplývající.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe obstojí varianta 1, neboť oproti současnému stavu znamená procesní zjednodušení, které logicky povede k úspoře času a administrativy spojené s realizací kontrolního postupu, přičemž tuto úsporu lze využít buďto pro hlubší zacílení kontrolního postupu (zvýšení kvality), anebo z hlediska možnosti realizovat větší počet kontrol (hledisko kvantity). Varianta 2, ačkoli přináší obdobný typ úspory, zároveň představuje určitý „krok do neznáma“, neboť nahrazuje stávající postup k odstranění pochybností daňovou kontrolou. V některých případech, které dosud byly řešeny tímto postupem, tak lze očekávat větší těžkopádnost a tedy i sníženou efektivitu. V jiných případech to může znamenat rezignaci na výkon kontrolního postupu. Z tohoto pohledu tak varianta 2 nejhůře obstojí z hlediska zvoleného kritéria efektivitu.

### Rychlost kontrolního postupu

Testuje varianty z hlediska toho, jak mohou ovlivnit délku kontrolního postupu. Z tohoto pohledu jsou posuzovány zejména procesní aspekty spojené se zahájením, průběhem a ukončením kontrolního postupu s důrazem na zvolený způsob komunikace. Významná je též možnost a kvalita koordinace více souvisejících daňových kontrol u různých daňových subjektů.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe obstojí varianta 1, neboť oproti současnému stavu znamená procesní zjednodušení při zahájení, v průběhu i při ukončení daňové kontroly a částečně též postupu k odstranění pochybností. Klíčová je v tomto ohledu možnost realizovat určitý procesní krok i bez součinnosti daňového subjektu, čímž odpadá potřeba komplikovaných postupů, které cílí na zjednání součinnosti ze strany kontrolovaného. Zlepšit by se měla též možnost časové koordinace zahájení daňových kontrol u souvisejících daňových subjektů. Varianta 2 předpokládající obdobné zjednodušení při daňové kontrole se oproti variantě 1 jeví z hlediska tohoto kritéria horší s ohledem na transformaci postupu k odstranění pochybností, který je nejrychlejším kontrolním postupem, do časově náročnější daňové kontroly (byť tato může být nově významně časově úspornější). Nejhůře na tom je varianta 0 předpokládající zachování současného neuspokojivého stavu.

### Potenciál pro procesní obstrukce

Testuje varianty z hlediska rizika procesních obstrukcí ze strany daňového subjektu, případě osob jednajících jeho jménem. Za tímto účelem mohou být využívány zejména ty fáze kontrolního postupu, které předpokládají osobní účast kontrolované osoby, dále pak nadužívání procesních oprávnění, komunikace formou neúplných podání

vyžadujících aplikaci institutu odstranění vad, navrhování těžko dostupných důkazních prostředků a v neposlední řadě též dekoncentrace při sdělování rozhodných skutečností (časově rozvolněná argumentace). Při snaze předejít těmto obstrukcím je v aplikační praxi klíčová především schopnost kontrolující úřední osoby se s těmito jevy vypořádat, avšak zákonem stanovené pravidla, podle nichž je nutné postupovat, v tom hrají také významnou roli.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe obstojí varianta 1, která oproti současnému stavu znamená procesní zjednodušení, které logicky povede ke snížení prostoru, kde se obstrukce dají uplatnit. Klíčová je v tomto ohledu možnost realizovat určitý procesní krok i bez součinnosti daňového subjektu, čímž odpadá obstrukční potenciál spojený s vyhýbáním se interakci se správcem daně. Varianta 2 předpokládající obdobné zjednodušení při daňové kontrole se oproti variantě 1 jeví z hlediska tohoto kritéria horší s ohledem na transformaci postupu k odstranění pochybností, který je z hlediska rizika obstrukcí méně rizikový kontrolní postup. Nejhůře na tom je varianta 0 předpokládající zachování současného neuspokojivého stavu.

#### Administrativní náročnost

Testuje varianty z hlediska administrativního zatížení daňového subjektu i správce daně. V tomto ohledu bude pro obě strany přijatelnější maximální možné využití distanční formy komunikace (ideálně v elektronické formě), namísto nutnosti poskytovat ze strany daňového subjektu osobní součinnost, byť ta musí zůstat jeho právem, pokud se do procesu kontroly rozhodne aktivně zapojit. Pozitivním přínosem bude též co nejširší možnost využití „procesních zkratk“, které mohou nastoupit tam, kde je v zájmu obou stran celý proces urychlit či koncentrovat (typicky v případě kontroly, která neskončí nálezem, který by indikoval potřebu dalšího stanovení daně).

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe obstojí varianta 1, která oproti současnému stavu znamená procesní zjednodušení, které logicky povede k úspoře administrativy spojené s realizací kontrolního postupu. Tato varianta využívá větší měrou možnost distanční komunikace, procesních zkratk a zjednodušené formy rozhodnutí (institut oznámení). Varianta 2 předpokládající obdobné zjednodušení při daňové kontrole se oproti variantě 1 jeví z hlediska tohoto kritéria horší s ohledem na transformaci postupu k odstranění pochybností, který je z hlediska administrativní náročnosti méně zatěžující kontrolní postup. Nejhůře na tom je varianta 0 předpokládající zachování současného neuspokojivého stavu.

## **2.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení**

Níže uvedená tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které byly zpracovávány v předchozí kapitole. Varianty jsou řazeny podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

Tabulka 2 - Vyhodnocení navržených variant

	efektivita kontrolního postupu	rychlost kontrolního postupu	potenciál pro procesní obstrukce	administrativní náročnost
Varianta 0	2	3	3	3
Varianta 1	1	1	1	1
Varianta 2	3	2	2	2

Na základě vyhodnocení variant podle jednotlivých kritérií bylo zjištěno, že nejvhodnější variantou k realizaci je **varianta 1**, a to s poměrně jednoznačným výsledkem oproti ostatním hodnoceným variantám.

## **2.5 Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely daňového řádu. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí, orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Vynucování probíhá podle standardních postupů upravených v daňovém řádu. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné úřední osoby správce daně.

## **2.6 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.

## **2.7 Konzultace a zdroje dat**

Problematika byla konzultována s Generálním finančním ředitelstvím, Generálním ředitelstvím cel a s odbornou veřejností v rámci konzultace uskutečněné v průběhu 2. pololetí roku 2018 a od počátku roku 2019.

Podrobné informace např. o kvantitě kontrolních postupů je možné zjistit ze zprávy, resp. informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky.

Za rok 2018 byl počet kontrolních postupů následující:

*Postup k odstranění pochybností* – tento ukazatel je v rámci zpráv, resp. informací o činnosti sledován pouze u vybraných druhů daní, a to daní s nejvyšším fiskálním efektem.

<b>Postup k odstranění pochybností (pouze vybrané druhy daní)</b>	<b>Počet kontrol</b>
<b>Orgány Celní správy České republiky</b>	
Spotřební a energetické daně	379
<b>CELKEM za orgány Celní správy České republiky</b>	<b>379</b>
<b>Orgány Finanční správy České republiky</b>	
Daň z přidané hodnoty	13 976
Daň z příjmů právnických osob	1 516
Daň z příjmů fyzických osob	4 348
<b>CELKEM za orgány Finanční správy České republiky</b>	<b>19 840</b>
<b>CELKEM</b>	<b>20 219</b>

Zdroj: Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel

*Daňová kontrola* – tento ukazatel je v rámci zpráv, resp. informací o činnosti sledován u všech druhů daní spravovaných orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky.

<b>Daňová kontrola</b>	<b>Počet kontrol</b>
<b>Orgány Celní správy České republiky</b>	
Spotřební daně	159
Energetické daně	35
Kontrola po propuštění zboží (clo a daň z přidané hodnoty)	449
<b>CELKEM za orgány Celní správy České republiky</b>	<b>643</b>
<b>Orgány Finanční správy České republiky</b>	
Daň z přidané hodnoty	5 256
Daň z příjmů právnických osob	2 147
Daň z příjmů fyzických osob	3 097
Daň z příjmů – zvláštní sazba	596
Daň z nemovitých věcí	21
Daň z nabytí nemovitých věcí	0
Daň silniční	569
Daň z hazardních her	2
<b>CELKEM za orgány Finanční správy České republiky</b>	<b>11 715</b>
<b>CELKEM</b>	<b>12 358</b>

Zdroj: Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel

*Ostatní kontrolní činnosti* - orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky vykonávají v kontrolní oblasti další kontrolní činnosti uložené zvláštními zákony. Následující tabulka kvantifikuje počet kontrol za rok 2018, při nichž se subsidiárně postupuje podle daňového řádu.



Ostatní kontrolní činnosti	Počet kontrol
<b>Orgány Celní správy České republiky</b>	
Následná kontrola Intrastatu	497
Obecná bezpečnost výrobků a potravin	1 511
Kontrola CITES	1 219
Kontrola evidence tržeb	11 080
Kontrola omezení prodeje vybraných výrobků (včetně cenové kontroly na tabákové výrobky)	304
Kontrola podmínek povolení pro vybrané výrobky	3 576
Kontrola výroby a úprav lihu (včetně zúčtování lihu)	4 601
Kontrola značení lihu a tabákových výrobků	6 610
Kontrola doprav v oblasti spotřebních daní	15 516
<b>Orgány Finanční správy České republiky</b>	
Kontrola evidence tržeb	63 570
Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně	3 160

Zdroj: Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel

### 3 Revize systému úroků

#### 3.1 Důvod předložení a cíle

##### 3.1.1 Definice problému

Přehodnocení nastavení vzájemných vztahu úroků upravených v daňovém řádu, posouzení důvodnosti jednotlivých odlišností a výjimek a posouzení vztahu k obecnému úroku z prodlení uplatňovaném v soukromoprávních vztazích. To se týká jak úroků hrazených daňovým subjektem, tak úroků hrazených správcem daně.

##### 3.1.2 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- daňový řád,
- zákon o dani z přidané hodnoty,
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“),
- nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem a upravují některé otázky Obchodního věstníku, veřejných rejstříků právnických a fyzických osob a evidence svěřenských fondů a evidence údajů o skutečných majitelích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení vlády č. 351/2013 Sb.“),
- další právní předpisy obsahující speciální úpravu k úpravě úroků obsažených v daňovém řádu.

Podrobný popis existujícího právního stavu je uveden v kapitole 1. 3 obecné části důvodové zprávy.

### 3.1.3 Identifikace dotčených subjektů

#### Daňový subjekt

V obecné rovině je daňový subjekt nositel daňových povinností. Podle § 20 daňového řádu musí být vymezení daňového subjektu upraveno v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech. Pro potřeby procesního předpisu je v uvedeném ustanovení daňového řádu za daňový subjekt považována osoba, kterou takto daňový zákon označí, resp. využije ustálené označení poplatník (obvykle osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny zdanění) nebo plátce daně (obvykle osoba, která pod osobní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků).

Z hlediska posuzovaného tématu je daňový subjekt dotčen jak v pozici toho, kdo úrok hradí, tak v pozici toho, v jehož prospěch je úrok hrazen.

#### Správce daně

Daňový řád v § 10 definuje správce daně široce tak, že se jím rozumí správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Správcem daně jsou především orgány Finanční a Celní správy České republiky, ale také řada jiných orgánů, které spravují určitá peněžitá plnění v režimu daňového řádu, a to včetně orgánů územní samosprávy či soudů.

Z hlediska posuzovaného tématu je správce daně dotčen jak v pozici toho, kdo úrok hradí, tak v pozici toho, v jehož prospěch je úrok hrazen.

### 3.1.4 Popis cílového stavu

Cílem je s ohledem na zvýšení právní jistoty a rovného přístupu sjednocení úroků uplatňovaných v oblasti daňové problematiky s úroky uplatňovanými v oblasti soukromoprávní. Hlavním důvodem této změny je především skutečnost, že pokud jde o výši reparace („ceny peněz za prodlení“), z pohledu právního řádu jako celku platí, že v jeho rámci by měla být vnímána pokud možno jednotně.

Systém úroků upravených v daňovém řádu by měl být v maximální možné míře jednotný, přehledný a intuitivní. Měl by být postaven na důsledném respektování charakteru jednotlivých úroků a jejich rozčlenění do dvou kategorií, čemuž odpovídá i výše úroků, která je uvnitř každé kategorie jednotná. Jedná se o (i) *reparační úroky* a (ii) *kompensační úroky*.

Cílem je eliminovat nežádoucí výjimky, které jsou poplatné době svého vzniku a jejich samostatná likvidace by mohla být vnímána jako ztráta určitého historického výtoku, na který je veřejnost zvyklá, a tedy i zhoršení postavení daňových subjektů. Eliminace výhod plynoucích z těchto výjimek je tak možná pouze výměnou za kvalitativně lepší a z hlediska výše sankce příznivější právní úpravu.

### 3.1.5 Zhodnocení rizika

Riziko spočívá v nevhodném uchopení daného tématu, které namísto očekávaných přínosů způsobí dlouhodobou právní nejistotu a nespravedlivé zhoršení postavení daňových subjektů. Toto riziko lze eliminovat zejména dostatečnou diskusí ohledně navrhovaných změn.

## 3.2 Návrh variant řešení

---

### 3.2.1 Popis variant řešení

#### **VARIANTA 0 – Zachování současného stavu**

Varianta 0 vychází z dosavadního stavu a ten ponechává beze změny právní úpravy.

#### **VARIANTA 1 – Sjednocení systému úroků a jejich provázání s výší úroku z prodlení uplatňovaného v soukromoprávních vztazích**

Varianta 1 spočívá v úpravě systému úroků obsažených v daňovém řádu ve prospěch jejich rozčlenění do dvou kategorií, čemuž odpovídá i výše úroků, která je uvnitř každé kategorie jednotná. Jedná se o (i) *reparační úroky* a (ii) *kompenzační úroky*. Při určení výše reparačních úroků se zohlednění výše úroků z prodlení podle občanského zákoníku, resp. nařízení vlády č. 351/2013 Sb., neboť materiálně představuje reparační postih ve výši obvyklé ceny peněz. V případě kompenzačních úroků bude představovat základnu, která se přiměřeně sníží, a to konkrétně na polovinu.

Tato varianta předpokládá maximální sjednocení shodných institutů (vznik úroku, předepisování úroku, vyrozumění o výši úroku, prostředky ochrany, výše limitů apod.) a jejich zefektivnění. Zároveň eliminuje nežádoucí a nesystémové výjimky („toleranční doba“, která v aplikační praxi nežádoucím způsobem posouvá termín splatnosti daně). Uvedená varianta též předpokládá jednoznačnější řešení vztahu úroků hrazených správcem daně k obecnému institutu náhrady škody a zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem orgánu veřejné moci.

### 3.2.2 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

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

## 3.3 Identifikace a vyhodnocení 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 byla identifikována:

- přehlednost a právní jistota,
- efektivita sankce,
- finanční dopad na daňový subjekt,
- vliv na veřejné rozpočty,
- administrativní náročnost.

#### **Přehlednost a právní jistota**

Testuje varianty z hlediska přehlednosti a srozumitelnosti pojetí úpravy úroků s důrazem na jednotné vyjádření, jakož i jednotné věcné řešení pro obdobné situace. S tím souvisí i intuitivnost zvoleného modelu a subjektivní pocit spravedlnosti, který je daný model schopen u dotčených osob vyvolat. V rámci tohoto kritéria je hodnocena též jednoznačnost vzájemného vztahu úroků hrazených správcem daně k obecnému institutu náhrady škody a

zadosti učinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem orgánu veřejné moci.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe obstojí varianta 1, protože stanovuje jednotnou výši reparačního úroku nejen v rámci daňového řádu, ale též ve vztahu k úroku z prodlení uplatňovanému v soukromoprávních vztazích. Zároveň počítá s maximální mírou sjednocení obdobných institutů a odstraněním nesystémových výjimek. Díky tomu by mělo dojít ke zlepšení intuitivní znalosti právní úpravy a povědomí adresátů o tom, jak má být postupováno a jaké povinnosti či práva jim vznikají v návaznosti na rozhodné právní skutečnosti. To by mělo přispět k vyšší právní jistotě na straně daňových subjektů i správce daně. Ve vztahu k obecnému institutu náhrady škody a zadosti učinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem orgánu veřejné moci varianta 1 předpokládá oproti současnému stavu pregnantnější legislativní řešení.

### Efektivita sankce

Testuje varianty z hlediska potenciálu na preventivní účinek daných sankcí, tj. z hlediska motivace k řádnému plnění povinností daňových subjektů či řádnému výkonu pravomocí správce daně, jakož i z hlediska motivace ke spolupráci se správcem daně.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe obstojí varianta 0, která předpokládá vyšší sankční zatížení a tedy vyšší motivaci danou obavou z hlediska většího zásahu do vlastnického práva osoby, která poruší svou povinnost, resp. většího zásahu do veřejných rozpočtů a přeneseně též na úřední osoby. Z hlediska motivace ke spolupráci sice obstojí o něco lépe varianta 1, neboť nižší sankční dopad má zpravidla lepší potenciál k dobrovolné dodatečné nápravě. Nejedná se ovšem o natolik jednoznačný efekt, aby mohl z celkového hlediska upřednostnit variantu 1 před vítěznou variantou 0.

### Finanční dopad na daňový subjekt

Testuje varianty z hlediska finančního (ekonomického) dopadu na daňový subjekt. Ten bude z povahy věci testován v případě úroků hrazených správcem daně a v případě úroků hrazených daňovým subjektem.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe obstojí varianta 1, neboť snížení úroků hrazených daňovým subjektem pocítí významně širší okruh daňových subjektů a týká se významně širšího objemu finančních prostředků. Snížení úroků hrazených správcem daně sice znamená zhoršení z pohledu daňových subjektů z hlediska náhrady suplující paušalizovanou náhradu škody, avšak nikoli snížení samotného nároku na odškodnění (čím menší část náhrady škody je pokryta formou paušalizované náhrady, tím větší je část pokrytá individualizovanou náhradou). Ekonomické znevýhodnění tak lze vnímat spíše z hlediska časového (dosažení individuální náhrady škody představuje časově náročnější proces), než z hlediska samotné výše.

Ve vztahu ke konkrétní kvantifikaci vzniklých a vyplacených úroků v rámci orgánů Finanční a Celní správy České republiky, z níž uvedený závěr vyplývá, lze uvést následující.

Přehled vzniklých reparačních úroků v roce 2018 v Kč

	orgány Finanční správy České republiky	orgány Celní správy České republiky	součet
úrok z vratitelného přeplatku	39 012 406	viz pozn.	39 012 406
úrok podle občanského zákoníku	neevidováno	neevidováno	-
úrok z prodlení	7 236 315 905	1 018 347 000 - viz pozn.	8 254 662 905
úrok z neoprávněného jednání správce daně	353 503 324	11 881 000 - viz pozn.	365 384 324

Zdroj: Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel

Pozn. Úrok z vratitelného přeplatku je obsažen v řádku úroku z neoprávněného jednání správce daně, přičemž jeho výše bude marginální. Výše úroku z neoprávněného jednání správce daně u Generálního ředitelství cel pramení z rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, které jsou následně rušeny správními soudy. Částka u úroku z prodlení u Generálního ředitelství cel zahrnuje i penále (materiálně úrok z prodlení) podle zvláštních zákonů spravovaných v rámci dělené správy.

Přehled vzniklých kompenzačních úroků v roce 2018 v Kč

	orgány Finanční správy České republiky	orgány Celní správy České republiky	součet
úrok z posečkané částky	8 550 219	951 000	9 501 219
úrok z daňového odpočtu	15 275 504	0	15 275 504

Zdroj: Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel

Vliv na veřejné rozpočty

Testuje varianty z hlediska finančního (ekonomického) dopadu na veřejné rozpočty. Ten bude z povahy věci testován v případě úroků hrazených správcem daně a v případě úroků hrazených daňovým subjektem. Zohledněn je nejen vliv na inkaso veřejných rozpočtů (příjmová strana), ale též finanční náklady spojené s realizací daného řešení (výdajová strana).

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe obstojí varianta 0, neboť z hlediska inkasa veřejných rozpočtů dojde k poklesu příjmů majících původ v úrocích hrazených daňovými subjekty, které oproti úrokům hrazeným správcem daně (u nichž bude efekt snížení opačný) představují vyšší objem finančních prostředků. Varianta 1 navíc znamená i vznik jednorázových finančních nákladů na straně správce daně spojených s úpravou informačních systémů. Naopak pozitivní efekt této varianty lze spatřovat v eliminaci výjimky připouštějící bezúročné oddálení platby daně až o 4 pracovní dny.

Administrativní náročnost

Testuje varianty z hlediska procedurální náročnosti spojené se sledováním podmínek pro vznik úroku, jeho předepsání do evidence daní, sdělení jeho výše daňovému subjektu,

realizaci platební operace, jakož i administrování případných prostředků ochrany, které může daňový subjekt uplatnit.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe ob stojí varianta 1, která v této oblasti počítá jednak se sjednocením obdobných procesních postupů a také s maximální mírou jednoduchosti: úrok vznikající *ex lege* není stanoven deklaratorním rozhodnutím, ale jeho výše je sdělována méně formálním způsobem v situacích, kdy je to žádoucí; prostředkem ochrany je námitka umožňující ve sporných věcech docílit vydání rozhodnutí, které je přezkoumatelné v rámci správního soudnictví.

### 3.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Níže uvedená tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které byly zpracovávány v předchozí kapitole. Varianty jsou řazeny podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 2).

Tabulka 3 - Vyhodnocení navržených variant

	přehlednost a právní jistota	efektivita sankce	finanční dopad na daňový subjekt	vliv na veřejné rozpočty	administrativní náročnost
Varianta 0	2	1	2	1	2
Varianta 1	1	2	1	2	1

Na základě vyhodnocení variant podle jednotlivých kritérií bylo zjištěno, že vhodnější variantou k realizaci je **varianta 1**.

### 3.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely daňového řádu. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí, orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Vynucování probíhá podle standardních postupů upravených v daňovém řádu. 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 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.

### **3.7 Konzultace a zdroje dat**

---

Problematika byla konzultována s Generálním finančním ředitelstvím, Generálním ředitelstvím cel a s odbornou veřejností v rámci konzultace uskutečněné v průběhu 2. pololetí roku 2018 a od počátku roku 2019.

Kvantifikace vzniklých a vyplacených úroků v rámci orgánů Finanční a Celní správy České republiky je včetně zdrojů uvedena v kapitole 3.3 této zprávy.

## **4 Vracení daňového odpočtu**

---

### **4.1 Důvod předložení a cíle**

---

#### **4.1.1 Definice problému**

V současné době dochází ke střetu mezi dvěma oprávněnými zájmy. Na jedné straně je to zájem společnosti na tom, aby daně byly stanoveny správně a nedocházelo k jejich krácení, resp. v případě daňových odpočtů neoprávněnému vylákávání finančních prostředků z veřejných rozpočtů. Na straně druhé je to zájem jednotlivce, aby mu finanční prostředky, které mu podle zákona náleží, byly vyplaceny co nejdříve, resp. aby nebyly zadržovány na dobu delší než nezbytnou. V souladu se zásadou daňové neutrality by bylo vhodné (vedle institutu úroku z daňového odpočtu) najít nějaký mechanismus, který by materiální rozdíl mezi kontrolovanými a nekontrolovanými daňovými subjekty minimalizoval a zároveň by neohrozil legitimní zájem společnosti na správném stanovení daně.

Současná právní úprava neumožňuje vrácení nárokovaného daňového odpočtu před tím, než dojde k jeho stanovení. Je tedy nutné dodržet souslednost rovniny nalézací a rovniny platební, což zejména v případě déle trvajících procesu stanovení daňového odpočtu (typicky v důsledku prováděné kontrolní činnosti) znamená oddálení výplaty daňového odpočtu a s tím spojenou ekonomickou zátěž pro daňové subjekty. Uvedené dopady jsou v aplikační praxi vnímány citelně zejména v případech, kdy za pozdržení výplaty daňového odpočtu může pouze jeho nepatrná část, která je kontrolním postupem prověřována.

#### **4.1.2 Popis existujícího právního stavu v dané oblasti**

Existující stav upravují tyto právní předpisy:

- daňový řád,
- zákon o dani z přidané hodnoty.

Podrobný popis existujícího právního stavu je uveden v kapitole 1. 4 obecné části důvodové zprávy.

#### **4.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

##### Daňový subjekt

V obecné rovině je daňový subjekt nositel daňových povinností. Podle § 20 daňového řádu musí být vymezení daňového subjektu upraveno v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech. Pro potřeby procesního předpisu je v uvedeném ustanovení daňového řádu za daňový subjekt považována osoba, kterou takto daňový zákon označí, resp. využije ustálené označení poplatník (obvykle osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny zdanění) nebo plátce daně (obvykle osoba, která pod osobní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků).

Z hlediska posuzovaného tématu je daňový subjekt (plátce daně z přidané hodnoty) dotčen tím, jak jsou nastaveny podmínky, procesní postupy a délka doby pro vrácení daňového odpočtu.

### Správce daně

Daňový řád v § 10 definuje správce daně široce tak, že se jím rozumí správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Správcem daně jsou především orgány Finanční a Celní správy České republiky, ale také řada jiných orgánů, které spravují určitá peněžitá plnění v režimu daňového řádu, a to včetně orgánů územní samosprávy či soudů.

Z hlediska posuzovaného tématu je správce daně tím, kdo v rámci vyhledávací činnosti posuzuje, který z nárokovaných daňových odpočtů podrobí kontrolnímu postupu a který nikoli. Zároveň určuje rozsah kontrolní činnosti a tím *de facto* ovlivňuje i dobu, po kterou bude případný daňový odpočet zadržován.

#### **4.1.4 Popis cílového stavu**

Cílem je nalezení řešení reagující na poptávku ze strany daňových subjektů, které aktivně plní svoje daňové povinnosti, nicméně se nevyhnou situacím, kdy je jim díky pochybnostem týkajícím se pouze malé části tvrzených skutečností zadržován celý daňový odpočet do doby, než budou ukončeny příslušné kontrolní postupy a ukončeno vyměřovací řízení. Možným řešením je vytvoření koncepce umožňující nezadržovat celý daňový odpočet, ale pouze tu jeho část, o níž vznikly pochybnosti či nejasnosti, a proto je nutné ji podrobit kontrole. Tímto bude umožněno zbývajících část daňového odpočtu, resp. vratitelného přeplatku z něj vzniklého, vrátit daňovému subjektu bez nutnosti čekat, jak dopadne vyjasnění pochybností o části, kterou je nutné zkontrolovat.

#### **4.1.5 Zhodnocení rizika**

Riziko spočívá v nevhodném uchopení daného tématu, které může na jedné straně způsobit, zvýšení prostoru pro daňové úniky spočívající v neoprávněném vylákávání prostředků z veřejných rozpočtů, na druhé straně může dojít k efektu, že navzdory zavedení institutu předpokládajícího určité administrativní nároky na straně správce daně a zvětšení časového prostoru potřebného pro realizaci nové pravomoci nedojde k výraznému faktickému posunu, tj. k dřívějšímu vyplacení části nárokovaného daňového odpočtu.

## **4.2 Návrh variant řešení**

---

### **4.2.1 Popis variant řešení**

#### **VARIANTA 0 – Zachování současného stavu**

Varianta 0 představuje konzervativní řešení, které vychází z dosavadního stavu, kdy je zadržován celý daňový odpočet, a ten ponechává beze změny právní úpravy.



### **VARIANTA 1 – Částečné stanovení daňového odpočtu**

Varianta 1 spočívá v zavedení možnosti stanovit daň (daňový odpočet) pouze částečně. Díky tomu by se bylo možné nejprve vypořádat s „nespornou“ částí daňového tvrzení a vydat rozhodnutí o dílčím či částečném stanovení daně a následně pokračovat s problematickou částí, kterou je třeba podrobit kontrolnímu postupu. To znamená, že v situaci, kdy má správce daně pochybnost pouze o některých skutečnostech uvedených daňovým subjektem v daňovém tvrzení, tedy pochybnost pouze o části daňového odpočtu, který si daňový subjekt v daňovém tvrzení vykázal, nemusí dojít k zadržení celého daňového odpočtu do doby, než nejsou pochybnosti odstraněny.

Specificky by bylo nutné normovat navazující procesní vztahy – zejména vzájemný vztah dílčího stanovení daňového odpočtu a souhrnného stanovení daňového odpočtu, resp. daně a na to navazující otázka možnosti uplatnit opravné prostředky dvakrát v téže věci, dopady do evidence daní, lhůt, sankčního systému atd.

V návaznosti na nově zavedenou pravomoc (povinnost) správce daně testovat v rámci vyhledávací činnosti kromě typu a potřebného rozsahu kontrolního postupu také kvantifikaci této volby vůči částce uplatněného daňového odpočtu (jaká část má být prověřována a jaká nikoli), je nutné zvětšit časový prostor pro tuto vyhledávací činnost.

### **VARIANTA 2 – Záloha na daňový odpočet**

Varianta 2 spočívá v zavedení možnosti dílčího vyplacení nárokovaného daňového odpočtu v souvislosti s kontrolní činností správce daně prostřednictvím zálohy na daňový odpočet. Institut zálohy na daňový odpočet by neměl povahu dílčího stanovení daně, jak již vyplývá z označení daného institutu, tzn., že by se týkal platební roviny daňového řízení. K vyplacení zálohy na daňový odpočet by docházelo před stanovením daňového odpočtu, a to v návaznosti na očekávaný rozsah kontrolní činnosti správcem daně.

V návaznosti na nově zavedenou pravomoc (povinnost) správce daně testovat v rámci vyhledávací činnosti kromě typu a potřebného rozsahu kontrolního postupu také kvantifikaci této volby vůči částce uplatněného daňového odpočtu (jaká část má být prověřována a jaká nikoli), je nutné zvětšit časový prostor pro tuto vyhledávací činnost.

#### **4.2.2 Přízpůsobení variant regulaci a její vynucování**

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

### **4.3 Identifikace a vyhodnocení 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 byla identifikována:

- riziko daňových úniků,
- daňová neutralita,
- finanční dopad na daňový subjekt,
- vliv na veřejné rozpočty,
- administrativní náročnost a rychlost řízení,
- soulad s ústavním pořádkem.

### Riziko daňových úniků

Testuje varianty z hlediska míry rizika daňových úniků. Ty se mohou projevit jednak (i) v důsledku toho, že se v rámci vyhledávací a kontrolní činnosti nepodaří odhalit pokus neoprávněně vylákat finanční prostředky prostřednictvím neoprávněného nárokování daňového odpočtu, ale také (ii) v důsledku komplikovaného procesního prostředí nahrávající procesním obstrukcím zabraňujícím v konečném důsledku nalezení správné výše daně (daňového odpočtu) a jejího vybrání, resp. zabránění vylákání částky, na kterou daňový subjekt nemá podle zákona nárok.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe obstojí varianta 0, která umožňuje nárokovaný daňový odpočet vyplatit až poté, co dojde k ukončení procesu prověřování a stanovení daně (daňového odpočtu). S ohledem na to, že nadměrný odpočet podle zákona o dani z přidané hodnoty tvoří provázaný a nedělitelný celek (blíže k tomuto viz důvodová zpráva), je každé jeho dělení na „spornou“ či „nespornou“ část předcházející jeho stanovení pouhým odhadem, který vychází z nižšího stupně poznání na straně správce daně. Navíc platí, že čím dřívější je okamžik nutný pro posouzení, tím je tento odhad nepřesnější. Varianty 1 a 2, které obě pracují s možností vyplatit část daňového odpočtu před tím, než dojde k souhrnnému/konečnému stanovení daně (daňového odpočtu), tak představují vyšší riziko toho, že dojde k neoprávněnému vylákání finančních prostředků, na které není právní nárok.

Uvedené riziko lze zmírnit vhodným nastavením sankce v podobě úroku z prodlení, avšak ta má potenciál zafungovat pouze tam, kde se jedná o daňové subjekty, u nichž nehrozí budoucí neschopnost uhradit své dluhy. Dalším nástrojem ke zmírnění rizika, se kterým varianta 1 i varianta 2 počítá, je kvalitnější zacílení kontrolní činnosti díky nárůstu času pro vyhledávací činnost. Riziko daňových úniků obou těchto variant by sice bylo možné dále snížit zevrubným posouzením ekonomické situace daňového subjektu, tím by se ovšem celý proces „předběžného“ vyplacení daňového odpočtu stal neúměrně složitým, zdlouhavým a v konečném důsledku neefektivním.

Při vzájemném posouzení varianty 1 a varianty 2 obstojí z hlediska míry rizika daňových úniků lépe varianta 2, neboť dává menší potenciál pro obstrukční jednání daňových subjektů a znamená výrazně menší překryv a s tím související kolizi procesu určení dílčího a konečného výsledku.

### Daňová neutralita

Testuje varianty z hlediska zachování zásady daňové neutrality. Ta je v případě daňových odpočtů dotčena tím, že z pochopitelných důvodů vzniká rozdíl mezi těmi, kdo jsou podrobena kontrolní činnosti (daňový odpočet je jim zadržován) a těmi, kdo kontrolní činnosti podrobena nejsou (daňový odpočet je jim vyplacen v zákonem stanovené lhůtě). Negativních konotací tento rozdíl nabývá zejména tehdy, pokud se po ukončení celého procesu ukáže, že pochybnosti správce daně vedoucí k zadržení částky daňového odpočtu se vůbec, nebo z větší části nepotvrdily a daňový odpočet byl zadržován „zbytečně“.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe obstojí varianta 2, neboť umožňuje podobně jako varianta 1 vyplacení části daňového odpočtu ještě před jeho souhrnným/konečným stanovením, avšak díky méně komplikovanému procesu lze oproti variantě 1 dosáhnout tohoto výsledku rychleji a u většího okruhu případů. Pozitivní efekt z pohledu daňové neutrality lze spatřovat též ve zvětšení časového prostoru pro vyhledávací činnost, neboť díky tomu dojde k lepšímu zacílení kontrolních postupů a poměr „zbytečně“ a „důvodně“ zadržované částky daňového odpočtu se posune ještě více ve prospěch druhé

skupiny (nekontrolované daňové subjekty). Z toho plynoucí posunutí okamžiku vrácení nezadržovaných daňových odpočtů zmenší rovněž časový rozdíl mezi oběma výše zmíněnými skupinami (tedy mezi kontrolovanými a nekontrolovanými).

### Finanční dopad na daňový subjekt

Testuje varianty z hlediska finančního (ekonomického) dopadu. Ten se projeví zejména v rychlosti, jakou dojde k vyplacení nárokovaného daňového odpočtu, přičemž nepříznivý ekonomický efekt v současné době vyvolává především selektivní zpoždění dané délkou trvání kontrolního postupu dopadající na kontrolované daňové subjekty, neboť pro ně z pohledu konkurenceschopnosti představuje reálné znevýhodnění (byť zpravidla zaviněné). Naopak celkové posunutí okamžiku vrácení daňového odpočtu tento aspekt neobsahuje, ačkoli hraje roli z pohledu *cash flow*, kde nepochybně znamená negativní zásah do ekonomické sféry dotyčného. Daný efekt se přitom projeví především jednorázovým „skokovým“ efektem, přičemž měsíční či čtvrtletní perioda zůstává zachována.

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe ob stojí varianta 2, neboť umožňuje podobně jako varianta 1 vyplacení části daňového odpočtu ještě před jeho souhrnným/konečným stanovením (tedy dříve, než je tomu za současného stavu), avšak díky méně komplikovanému procesu lze oproti variantě 1 dosáhnout tohoto výsledku rychleji a u většího okruhu případů. Naopak výhodou varianty 0 předpokládající zachování současného stavu je kratší celková doba pro vyplacení konkludentně stanoveného daňového odpočtu.

### Vliv na veřejné rozpočty

Testuje varianty z hlediska finančního (ekonomického) dopadu na veřejné rozpočty. Zde do jisté míry platí, že čím více prostředků je zadrženo, tím větší je momentální příjem pro veřejné rozpočty. Tuto přímou úměru však ovlivňuje existence úroku z daňového odpočtu (§ 254a daňového řádu), který garantuje daňovému subjektu finanční kompenzaci v podobě úroku v případě, kdy je daňový odpočet zadržován v důsledku kontrolního postupu déle než 4 měsíce (běh této doby může být za určitých zákonem stanovených podmínek staven). Ve výsledku je tak pozitivní efekt pro veřejné rozpočty daný větším objemem zadržovaných prostředků výrazně oslaben. V rámci tohoto kritéria je zohledněn nejen vliv na inkaso veřejných rozpočtů (příjmová strana), ale též finanční náklady spojené s realizací daného řešení (výdajová strana).

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe ob stojí varianta 0, neboť předpokládá největší objem zadržovaných finančních prostředků, byť tento je po určité době (4 a více měsíců) významně redukován kompenzačním úrokem. Zároveň tato varianta nepředpokládá finanční náklady spojené s realizací změny (náklady na úpravu informačních systémů, zaškolení pracovníků a provoz nové agendy). Na druhé straně u této varianty nelze vyloučit vznik nákladů na soudní spory a případné náhrady v důsledku pokračování judikaturního vývoje navazující na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. února 2019. Oproti tomu prodloužení doby pro realizaci vyhledávací činnosti předpokládané u variant 1 a 2 přinese významný jednorázový efekt způsobený posunem výplaty daňových odpočtů do dalšího rozpočtového roku. Jeho výše je odhadována na 24 mld. Kč z pohledu veřejných rozpočtů (16,2 mld. Kč na úrovni státního rozpočtu a 7,8 mld. Kč na úrovni municipalit). Konkrétně lze k odhadovanému jednorázovému kladnému efektu na příjmovou stránku veřejných rozpočtů uvést, že u daně z přidané hodnoty v důsledku lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období říjen 2020 (nejpozději do 25. listopadu 2020) dojde k vrácení vratitelného přeplatku vzniklého na základě tzv. konkludentního stanovení daňového odpočtu

(dne 10. prosince 2020) správcem daně na počátku ledna následujícího roku (nejpozději do 8. ledna 2021). Při výpočtu odhadu dopadu byly uvažovány průměrné výše nadměrných odpočtů za poslední roky a současně byl zohledněn také předpoklad změny chování plátců (uplatnění nároku na daňový odpočet tak, aby vratitelný přeplatek z titulu nadměrného odpočtu byl vyplacen již v daném kalendářním roce). Z pohledu vzájemného vztahu variant 1 a 2 z hlediska tohoto kritéria ob stojí lépe varianta 1, neboť lze u ní očekávat menší objem dříve vyplacených finančních prostředků. Na druhou stranu však může generovat vyšší náklady na správu (zejména výraznějším zapojením druhostupňového správce daně, coby odvolacího orgánu proti rozhodnutí o dílčím stanovení daňového odpočtu).

#### Administrativní náročnost a rychlost řízení

Testuje varianty z hlediska administrativního zatížení daňového subjektu i správce daně, jakož i z hlediska dopadu na celkovou rychlost řízení, tj. na řízení o stanovení daně (daňového odpočtu).

Z hlediska zvoleného hodnotícího kritéria nejlépe ob stojí varianta 0, která zachovává stávající administrativní náklady. Varianty 1 a 2 z tohoto pohledu znamenají vznik nové agendy a z toho pramenící procesní náklady pro daňové subjekty i správce daně (významnější podíl se předpokládá na straně správce daně). Z hlediska průběhu řízení je situace obdobná, neboť realizace nových pravomocí správcem daně, popřípadě uplatnění existujícího či domnělého práva daňového subjektu na dřívější vyplacení části nárokovaného daňového odpočtu prodlouží celkový proces stanovení daně (daňového odpočtu). Prodloužení se předpokládá u těchto variant i v samotné vyhledávací činnosti, která je v prvotní fázi společná pro případy, kdy dojde ke konkludentnímu stanovení daňového odpočtu, jakož i pro případy, kdy je tento odpočet stanoven až po proběhnutím kontrolním postupem. Na druhou stranu delší čas na vyhledávací činnost znamená lepší zacílení kontroly a tedy úbytek případů, kdy ke kontrole dochází z důvodů opatrnosti způsobené nejasnostmi, které v krátkém čase (stávajících 30 dní) nelze lépe vyhodnotit. Z pohledu vzájemného vztahu variant 1 a 2 z hlediska tohoto kritéria ob stojí lépe varianta 2, neboť nepředpokládá takovou četnost vydávání a doručování formalizovaných rozhodnutí a zapojení druhostupňového správce daně, coby odvolacího orgánu proti těmto rozhodnutím.

#### Soulad s ústavním pořádkem

Testuje varianty z hlediska souladnosti s ústavním pořádkem. Stávající právní stav reprezentovaný variantou 0 představuje dlouhodobý právní stav, který konkludentně procházel testem ústavnosti s ohledem na to, že není výjimkou, že daňové spory na téma zadržetí finančních prostředků v důsledku táhnoucího se kontrolního postupu se dostávaly i před Ústavní soud. Ke změně došlo až v důsledku nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. února 2019, u něhož nelze v současné chvíli odhadnout, zda reprezentuje názor celého Ústavního soudu, nebo pouze tříčlenného senátu, který danou věc posuzoval<sup>1</sup>. Nicméně jde o první a jediné výslovné vyjádření Ústavního soudu k danému tématu a navzdory pochybnostem o přesvědčivosti a kompletnosti použité argumentace je nutné tento náleží brát v potaz. Zmíněný náleží pak stávající právní stav reprezentovaný

---

<sup>1</sup> Taková situace nastala např. u nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. listopadu 2008, který dovedl závěr o nemožnosti zahájit daňovou kontrolu bez předchozího podezření. Tato v evropském měřítku neobvyklá myšlenka byla následně odmítnuta tehdejšími ministrem financí a posléze i judikaturou správních soudů a Ústavního soudu, přičemž definitivní tečkou bylo stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 ze dne 8. listopadu 2011.

variantou 0 hodnotí jako nevyhovující a s odvolávkou na zásadu proporcionality dovozuje, že ústavně konformním může být pouze taková právní konstrukce, která zajistí možnost vrácení části nárokovaného nadměrného odpočtu ještě před tím, než dojde k finálnímu stanovení daně, resp. nadměrného odpočtu. Tomuto výsledku odpovídá jak varianta 1, tak varianta 2.

#### 4.4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Níže uvedená tabulka je grafickým přehledem vyhodnocení variant, které byly zpracovávány v předchozí kapitole. Varianty jsou řazeny podle vhodnosti číslicemi od nejlepší (číslo 1) po nejhorší (číslo 3).

Tabulka 4 - Vyhodnocení navržených variant

	riziko daňových úniků	daňová neutralita	finanční dopad na daňový subjekt	vliv na veřejné rozpočty	administrativní náročnost a rychlost řízení	soulad s ústavním pořádkem
Varianta 0	1	3	3	1	1	3
Varianta 1	3	2	2	2	3	1
Varianta 2	2	1	1	3	2	1

Na základě vyhodnocení variant podle jednotlivých kritérií bylo zjištěno, že nejvhodnější variantou k realizaci je **varianta 2**.

#### 4.5 Implementace doporučené varianty a vynucování

Navrhovaná změna bude provedena formou novely daňového řádu. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí, orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Vynucování probíhá podle standardních postupů upravených v daňovém řádu. 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 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.

#### 4.7 Konzultace a zdroje dat

Problematika byla konzultována s Generálním finančním ředitelstvím, Generálním ředitelstvím cel a s odbornou veřejností v rámci konzultace uskutečněné v průběhu 2. pololetí roku 2018 a od počátku roku 2019.

Zdrojem dat byly mj. informace poskytnuté Generálním finančním ředitelstvím o zadržovaných nadměrných daňových odpočtech podle zákona o dani z přidané hodnoty v rámci orgánů Finanční správy České republiky. Objem finančních prostředků zadržovaných v důsledku zahájení kontrolního postupu lze kvantifikovat následujícím způsobem.

Průběžné stavy zadržovaných nadměrných odpočtů (v Kč):						
rok	2014	2015	2016	2017	2018	2019
leden	9 924 970 542	6 940 112 178	4 806 044 791	4 618 919 276	3 944 813 406	1 120 901 368
únor	17 640 125 685	7 322 713 120	4 880 428 988	4 613 786 274	5 077 143 472	1 303 662 521
březen	18 151 285 571	7 046 415 151	6 315 879 771	4 554 300 791	5 216 028 752	1 267 109 144
duben	17 844 325 608	6 228 624 155	6 230 401 245	4 505 681 264	5 048 586 030	1 274 390 486
květen	14 323 379 001	6 008 699 948	5 422 663 475	4 504 528 554	4 286 658 719	1 193 889 121
červen	13 279 926 934	5 019 606 039	4 731 728 980	4 151 951 105	3 761 144 271	
červenec	12 716 805 441	4 844 917 937	4 536 711 469	3 631 533 695	3 107 803 511	
srpen	11 608 267 304	4 731 723 167	4 387 679 404	3 354 927 737	1 864 983 788	
září	11 609 665 324	4 834 400 502	4 514 243 450	3 217 622 293	1 745 173 324	
říjen	8 562 543 269	4 786 828 524	4 365 800 092	2 864 874 578	1 627 818 510	
listopad	8 143 366 245	4 964 083 710	3 799 795 181	2 517 503 217	1 231 467 945	
prosinec	7 504 019 103	4 918 800 464	4 707 530 392	3 179 150 638	1 074 054 281	