



**Ministerstvo financí
ČESKÉ REPUBLIKY**

ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A MAJETKU V ČESKÉ REPUBLICE

Výstup expertní skupiny

Jan Bárta, Tomáš Barták, Aleš Cechel, Pavel Fekar, Martin Jareš,
Petr Kříž, Marek Moudrý, Jiří Nekovář, Petr Pelech, Petr Taranda,
Dana Trezziová, Alena Vančurová

Červenec 2006

PROPOZICE KONCEPCE ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ A MAJETKU VYPRACOVANÁ S PŘÍHLÉDNUTÍM K PŘIPOMÍNKÁM A NÁMĚTŮM ODBORNÉ I ŠIROKÉ VEŘEJNOSTI EXPERTNÍ SKUPINOU MINISTREM FINANČÍ JMENOVANÝCH NEZÁVISLÝCH SPECIALISTŮ

V České republice, stejně tak jako v řadě jiných zemí, již dlouhodobě probíhají odborné i politické diskuse o potřebě, případně nutnosti změn současného systému zdanění příjmů a majetku v České republice nebo dokonce zcela nové zákonné úpravy problematiky uplatnění přímých daní.

Ve snaze tyto diskuse pozitivně uzavřít určitým konkrétním návrhem a rovněž tak s přihlédnutím k nedávno uskutečněným daňovým více či méně rozsáhlým reformám v řadě zemí OECD, jakožto i k diskusím o jednotné metodě určení základu daně z příjmů probíhajícím souběžně na úrovních Evropské unie a Světové banky¹, s cílem seriózně zvážit vhodnost provedení některých systémových změn v této oblasti případně i v souladu s návrhy reformy uplatněné Občanskou demokratickou stranou ustanovil ministr financí Bohuslav Sobotka (ČSSD) v lednu tohoto roku nezávislou ryze apolitickou expertní skupinu, složenou z předních tuzemských odborníků-specialistů na různé otázky související s komplexní problematikou financování veřejných rozpočtů klasickou formou uplatnění přímých daní,² se zadáním vypracovat čistě odborný návrh optimálního systému zdanění příjmů i majetku, tedy zejména návrh koncepce uplatnění daní z příjmů fyzických i právnických osob a dále daní dědické, darovací a daní z nemovitostí.

Cílem expertní skupiny bylo vypracovat materiál ve formě věcného návrhu zákona obsahující řešení problematiky zdanění příjmů a majetku, který by měl přinášet zjednodušení zákona o daních z příjmů oproti současnému stavu, přinesl snížení administrativních nákladů správce daně a vyvolaných nákladů na straně daňových poplatníků, byl v souladu se stávajícími a připravovanými předpisy Evropského společenství, podpořil ekonomický růst České republiky, přispěl k přílivu přímých investic do české ekonomiky, zvýšil konkurenceschopnost České republiky na světových trzích, pomohl snížit míru nezaměstnanosti v České republice a měl neutrální dopady na příjmy veřejných rozpočtů.

¹ Viz Příloha č. 1

² Ministrem financí jmenovaní členové expertní skupiny: Ing. Dana Trezziová, náměstkyně ministra financí, sekce Daně a cla, koordinátorka expertní skupiny; Ing. Marek Moudrý, poradce náměstkyně ministra financí, daňový poradce, specialista na zdanění finančních institucí a finančních produktů; Ing. Martin Jareš, ředitel odboru Daňové a celní politiky Ministerstva financí; JUDr. Jan Bárta, CSc., Ústav státu a práva, dnes Kancelář prezidenta, specialista na daňové právo; Mgr. Petr Pelech, Českomoravská konfederace odborových svazů; Ing. Jiří Nekovář, prezident Komory daňových poradců; Ing. Petr Kříž FCCA, bývalý prezident Komory auditorů, audit partner PwC, specialista na IAS, CAS; Ing. Pavel Fekar, LL.M., Baker McKenzie, daňový poradce, specialista na mezinárodní daňové právo; Doc. Ing. Alena Vančurová, Ph.D., vedoucí katedry veřejných financí Vysoké školy ekonomické v Praze; Petr Taranda, Úřad vlády ČR; Ing. Aleš Cechel, White & Case, advokátní kancelář; Ing. Tomáš Barták, Svaz průmyslu a dopravy ČR. Tajemník a zastupující člen expertní skupiny: Viktor Šmejkal, poradce náměstkyně ministra financí, právník.

Expertní skupina ve vypracovaném materiálu měla vymezit z hlediska obsahu pojmy jako například základní zásady zdanění příjmů a majetku, předmět daně, definici poplatníka, daňový základ, výjimky, odčitatelné položky, daňové zvýhodnění a osvobození, daňové sazby, vliv na státní rozpočet, ustanovení o vztazích s mezinárodním prvkem, ustanovení pro vybírání daně, daňové ošetření rezerv a opravných položek. Podle velmi širokého zadání skupině měl výsledný návrh věcného záměru nové zákonné úpravy více než systém současný vyhovovat fundamentálním požadavkům spravedlnosti zdanění, jednoduchosti systému i srozumitelnosti a jednoznačnosti daňových zákonů. Cílem bylo rovněž dosáhnout vyšší efektivity zdanění, tedy stavu, kdy by uplatňované daně mohly být snáze a levněji vybírány a bylo by tedy následně možno účinněji prosazovat jejich postupné snižování. Současně byly skupině položeny určité konkrétní otázky³ a pro její členy byl zpracován úvodní materiál, nazvaný „Budoucí vývoj zdanění příjmů a majetku“⁴. Ten mimo uvedeného zadání a jeho zdůvodnění obsahuje i informace o historii a stávajícím stavu systému. Následně byl pro pracovní potřebu skupiny ministerstvem připraven podkladový materiál „Struktura daňového systému se zaměřením na zdanění příjmů a majetku – stav v ČR a mezinárodní srovnání“⁵.

V souvislosti s ustanovením expertní skupiny se Ministerstvo financí též obrátilo na širokou i odbornou veřejnost s nabídkou možnosti uplatnit jakékoli připomínky ke stávajícímu systému zdanění příjmů a majetku v České republice i případné návrhy dílčích nebo komplexních změn tohoto systému včetně námětů široce souvisejících⁶. Všechny připomínky veřejnosti byly v průběhu práce na nové koncepci předány členům skupiny. Návrh skupiny měl být podle zadání koncipován tak, aby byly případné změny neutrální vůči státnímu rozpočtu, neměly by tedy představovat zvýšení ani snížení příjmů z přímých daní financovaných veřejných rozpočtů.

Ministrem jmenovaní členové expertní skupiny se sešli na Ministerstvu financí při svém úvodním jednání dne 9. ledna 2006, obecně vymezili rozsah potřeby nové úpravy zdanění, určili si pracovní metodu a jednotlivé postupy, harmonogram expertních činností a rozdělili skupinu do čtyř pracovních týmů s přesně vymezenými okruhy témat⁷. Na tomto jednání se skupina rozhodla zabývat prvotně návrhem samotné koncepce zdanění s tím, že následně budou řešeny otázky související s redakcí návrhu paragrafového znění nového zákona, případně zákonů nebo zvažována možnost pouze novelizovat textová znění zákonů dnes existujících a aktuálně platných. Tyto týmy dále pracovaly na jednotlivých bodech zpravidla samostatně, celá expertní skupina se pak scházela jednou měsíčně k diskusím a za účelem průběžného zpracování návrhu celé koncepce v mezích určených zadáním. V průběhu prací byly analyzovány současné daňové zákony i známé existující problémy při uplatňování stávajícího daňového systému a velmi pečlivě a zodpovědně zvažována možnost i vhodnost systémových komplexních nebo dílčích změn.

Významné body návrhu nové koncepce zdanění příjmů a majetku byly též podrobně diskutovány v rámci prezentace činnosti expertní skupiny během jednání NDS (*Národní diskusní skupiny k zákonu o daních z příjmů*) dne 31. března 2006, kterého se osobně zúčastnila řada členů expertní skupiny.

³ Podrobněji v příloze č. 2

⁴ Příloha č. 3

⁵ Příloha č. 4

⁶ Výzva veřejnosti byla publikována na webových stránkách Ministerstva a rovněž zaslána řadě svazů, profesních a obdobných sdružení i odborových organizací, dále pak významným poradenským společností, jakožto i některým přímo dotčeným složkám státní správy. Uplatněné připomínky byly zveřejněny (http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_5279.html?year=PRESENT).

⁷ Příloha č. 5

Na závěrečném jednání dne 29. června 2006 expertní skupina společně předložila návrh optimalizace současné koncepce zdanění příjmů a majetku v materiálu rozděleném dle následujících témat, po rozboru současného stavu zdanění vymezených na úvodním jednání skupiny:

1. Problematika vymezení daňově relevantních výnosů a nákladů u právnických osob
2. Speciální aspekty zdaňování právnických osob
3. Zdaňování fyzických osob
4. Zdaňování majetku

OBSAH

Dokument 1

Problematika vymezení daňově relevantních výnosů a nákladů u právnických osob

Problematika vztahu účetnictví a základu daně ve vztahu k optimálnímu uplatnění zásady horizontální daňové spravedlnosti, otázka nákladových paušálů odečitatelných od základu daně.....8

Dokument 2

Speciální aspekty zdaňování právnických osob

Problematika konsolidovaného zdanění zisku nadnárodních holdingů, problematika tzv. „ekonomicky dvojího zdanění“ dividend, otázky vhodnosti a míry uplatňování zvláštních sazeb daně, zdaňování příjmů z prodeje různých forem obchodních podílů.....17

Dokument 3

Zdaňování fyzických osob

Koncepce uplatnění daně z příjmů ze závislé činnosti včetně vazby na sociální a zdravotní pojistné...25

Dokument 4

Zdaňování majetku

Důvodnost zachování majetkových daní, otázka jejich provázanosti se zdaněním příjmů.....44

Závěr

Proklamace členů expertní skupiny a posouzení fiskálních dopadů navržených změn.....54

Seznam použitých zkratk

.....57

Mediatéka expertní skupiny

Literatura a informační zdroje.....58

Přílohy

Příloha č. 1

Kontext práce expertní skupiny

Otázka nutnosti reformy současného systému zdanění příjmů a majetku v České republice a otázka zcela nové zákonné úpravy problematiky uplatnění přímých daní.....63

Příloha č. 2

Vstupní zadání expertní skupině

Motto: „Daně jsou pro mnohé nepříjemným aspektem života v organizované společnosti a jsou tedy i velmi často ostře kritizovaným institutem, zůstávají však bezesporu součástí každodenní reality a jsou tak staré jako civilizace sama.“66

Příloha č. 3

Budoucí vývoj zdanění příjmů a majetku

Diskusní materiál.....71

Příloha č. 4

Struktura daňového systému se zaměřením na zdanění příjmů a majetku

Stav v ČR a mezinárodní srovnání - Podkladový materiál.....105

Příloha č. 5

Členění podniků vycházející ze zákona č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání v platném znění.....128

Příloha č. 6

Relevantní paragrafy ZDPH.....130

Příloha č. 7

Studie, American Chamber of Commerce.....135

Dokument 1

Problematika vymezení daňově relevantních výnosů a nákladů u právnických osob

Problematika vztahu účetnictví a základu daně ve vztahu k optimálnímu uplatnění zásady horizontální daňové spravedlnosti, otázka nákladových paušálů odečitatelných od základu daně

Explicitně formulované otázky:

V jakém rozsahu je vhodné, resp. nutné, vycházet při stanovení základu daně jako dosud z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví, a to především s ohledem na aplikaci IAS/IFRS a předpokládaný vývoj národních předpisů v oblasti účetnictví? Jak nakládat s firmami, které účtují dle IAS? Má být primární snahou, aby všechny subjekty byly zdaňovány co nejpodobněji nebo jsou případné rozdíly plynoucí z odlišných způsobů účetnictví/daňové evidence akceptovatelné?

ÚVOD

Dokument je členěn na tři části: v první části je řešena koncepční problematika stanovení výnosů a částečně též nákladů v prostředí, kde poplatníci daně z příjmů právnických osob („DPPO“) vykazují své účetní výsledky dle dvou účetních rámců (českého a IFRS), v druhé části je návrh zjednodušení pro poplatníky splňující definici malých a středních podniků a ve třetí jsou obsaženy další návrhy.

Paralelní existence poplatníků účtujících dle IFRS, dle ČÚP a dle zjednodušených ČÚP a vzájemné, často nežádoucí ovlivňování daňových a účetních řešení vede k nutnosti odstranit přímou formální vazbu mezi daňovým základem a stále se měnícími účetními předpisy (viz též *Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu, a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru: Dosavadní pokrok a další kroky směrem ke společnému konsolidovanému základu daně z příjmů právnických osob, 5. 4. 2006*, kapitola 3.2). Na druhé straně pro malé podniky bude účelné zachovat shodnost daňových a účetních řešení s cílem zjednodušení.

Pro řešení výše uvedeného problému se nabízejí čtyři možná řešení:

1. akceptování všech přípustných účetních řešení pro daňové účely s minimálním množstvím úprav (viz např. postup v Holandsku),
2. akceptování všech přípustných účetních řešení pro daňové účely s tím, že daně usměrní kritické oblasti, kde existují rozdílná přípustná účetní řešení, jednoznačným ustanovením daňového zákona tak, aby vznikla rovnost mezi poplatníky bez ohledu na jimi zvolené nebo jim předepsané účetní řešení,
3. stanovení daňového základu, tj. zdaňovaných výnosů a daňově účinných nákladů přímo v daňovém zákoně bez přímého odkazu na zákon o účetnictví s využitím systémů, které mají poplatníci vybudovány k evidenci výnosů podléhajících DPH,
4. stanovení daňového základu, tj. zdaňování výnosů a daňově účinných nákladů přímo v daňovém zákoně bez přímého odkazu na zákon o účetnictví s tím, že zákon o dani z příjmu bude samostatně definovat tyto kategorie, např. způsobem, který používalo účetnictví v první polovině 90. let.

Tyto přístupy mají následující výhody a nevýhody: První přístup je velice lehce aplikovatelný, vede však k velkým rozdílům mezi poplatníky, ke zvýšené nejistotě mezi poplatníky, volatilitě fiskálních výnosů a nese s sebou značné riziko zneužití. Druhý systém je relativně jednoduchý pro poplatníky, klade však vysoké nároky na zákonodárce, včetně nutnosti sledování vývoje všech účetních standardů, které mohou poplatníci používat a na kvalifikované legislativní zpracování a jeho aktualizace. Třetí systém relativně vysoce odděluje definování daňového základu od účetnictví, jeho výhodou pro zákonodárce i poplatníky je však skutečnost, že pro definování zdanitelných výnosů využívá definice ze zákona o DPH, čímž umožňuje využít i evidenční systémy, které mají poplatníci vybudovány. I čtvrtý systém relativně vysoce odděluje definování daňového základu od účetnictví, vyvolává však požadavek na zákonodárce zcela nově definovat zdanitelné výnosy a daňově účinné náklady a požadavek na poplatníky, aby k účetnictví a systému evidence DPH vedli další systém sledování zdanitelných výnosů a daňově účinných nákladů, a pro náročnost takového systému by bylo klíčovou otázkou, jak rozdílný by takovýto systém byl o převažujících účetních řešení.

Po zhodnocení těchto možností se expertní skupina rozhodla zvolit třetí přístup, který je rozpracován v další části tohoto dokumentu.

Aplikace různých účetních standardů v závislosti na velikosti společnosti se jeví jako optimální řešení, s tím, že bylo diskutováno několik možností, jak rozdělit poplatníky dle velikosti. Diskutovaná kritéria velikosti zahrnovala navázání na definici SME používanou komunitárním právem (viz příloha č. 5, *Definition of small and medium-sized enterprises, Extract from Commission Recommendation 2003/361/EC of 6 May 2003 concerning the definition of small and medium sized enterprises*, OJ L 124, 20.5.2003, p. 36) a kritérium povinného auditu. Kvantitativní kritéria by měla být doplněna kvalitativními kritérii, aby se zabránilo účelovému vytváření dceřiných společností holdingových skupin, které by splňovaly snížená kritéria.

Jako optimální model je navržen tento postup:

Úroveň 1: Podniky nepodléhající auditu a splňující definici SME dle Doporučení EK 2003/361/ES, které by využívaly možnosti zjednodušeného účetnictví dle národních předpisů (s úzkou vazbou na daňová řešení ve všech případech s výjimkou situace, kdy by tento postup byl nepřijatelný s ohledem na požadavky obchodního zákoníku) a které by zároveň využívaly zjednodušené daňové předpisy. Tato úroveň není dále samostatně řešena v tomto dokumentu, ale je pro daňové účely sloučena s úrovní 2 s tím, že zjednodušení pro podniky nepodléhající auditu poskytnou nikoliv daňové zákony, ale účetní předpisy.

Úroveň 2: Podniky podléhající auditu a splňující definici SME, které by účtovaly dle českých účetních předpisů v plné verzi a které by, z titulu svého postavení SME, využívaly zjednodušené daňové předpisy. Tento návrh tedy předpokládá zjednodušení pro poplatníky daně z příjmů právnických osob, které splňují definici SME dle předpisů Evropské unie.

Úroveň 3: Podniky nesplňující definici SME, které účtují dle českých účetních předpisů v plné verzi nebo dle IFRS, na které by se vztahovaly komplexní daňové předpisy.

Pozn. 1: Subjekty nezřízené za účelem podnikání by rovněž spadaly do sféry zjednodušených daňových předpisů.

Pozn. 2: Podnikatelské subjekty, které by povinně nebo dobrovolně využívaly pro účetní účely IFRS a nesplňovaly by podmínky pro zařazení do úrovně 3 by měly pro daňové účely možnost jednorázové volby mezi zjednodušenými a standardními daňovými předpisy.

Pro účetní i daňové účely bude nutno stabilizovat příslušnost do jednotlivých úrovní tak, aby nedocházelo k nežádoucí fluktuaci mezi jednotlivými úrovněmi. Pro tyto účely bude vhodné pro povinný postup vzhůru stanovit požadavek naplnění kritérií po dobu 2 let, pro dobrovolnou možnost zpětného posunu na nižší úroveň by bylo vhodné fixovat dosaženou nebo zvolenou úroveň minimálně na pětileté období.

Zároveň bude nutno dopracovat ustanovení pro případ přechodu mezi úrovní 2 a 3 tak, aby byl dodržen princip, že tímto přechodem nesmí dojít k tomu, aby určité výnosy unikly trvale zdanění, případně některé náklady se staly trvale neuplatnitelnými. V praxi to znamená, že veškeré změny „daňové hodnoty“ aktiv a závazků by měly být k tomu datu vyčísleny a zdaněny. K odstranění tvrdosti zákona by bylo vhodné zvážit ustanovení, které by v případě,

že tento separátní výpočet např. převýší daň vyměřenou za minulé období, umožnilo jeho rozložení do období 5 let.

Rozdílnost účetních standardů v závislosti na velikosti poplatníka samozřejmě může vést k tomu, že společnosti náležející do jedné skupiny budou moci uplatňovat v různých zdaňovacích obdobích různé náklady a výnosy související s obchodními vztahy v rámci skupiny. Vzhledem k tomu, že i současná daňová legislativa se do určité míry vypořádává s touto problematikou, je možné řešení do budoucna při současné aplikaci různých systémů pro stanovení základu daně zahrnutí „antiavoidance“ ustanovení, které se s touto problematikou vypořádají. Klíčovým je však pravidlo, že dceřiné společnosti nadnárodních skupin nespĺňují definici SME dle výše uvedených doporučení EK.

I. USTANOVENÍ DAŇOVÉHO ZÁKLADU STANDARDNÍ

1. Stanovení výnosů

Pokud mají být pro účely daně z příjmů definovány výnosy, bylo shledáno vhodným, aby pro daňové účely byla definice výnosu odvozena od uskutečnění zdanitelného plnění z hlediska daně z přidané hodnoty. Legislativa daně z přidané hodnoty se vypořádala s tím, kdy jsou výnosy uskutečněny, poplatníkům je tento systém znám a lze ho proto aplikovat bez větších nákladů pro účely daně z příjmů. Další výhodou tohoto přístupu je, že stanovení pravidel pro DPH i daň z příjmu zůstává pod správou jednoho státního orgánu, který zodpovídá za fiskální politiku státu, na rozdíl od tvůrců účetních standardů, kterými jsou IASB v Londýně po akceptaci Evropskou komisí a kterým může v budoucnosti být i v České republice na státní správě nezávislá instituce.

Proto by výnosy podléhající dani z přidané hodnoty, případně výnosy z nájmu, které na základě volby účastníků nájemního vztahu DPH nepodléhají, měly být zdaňovány ve výši a v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění stanoveném v ZDPH. Relevantní bude pro tento účel replikace ustanovení § 13, § 21 a § 36, odst. 1-6 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (viz příloha č. 6). To principiálně znamená, že výnosem je peněžní částka snižená o DPH, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet poplatník daně za uskutečněné zdanitelné plnění. Při dodání zboží je relevantní den dodání při prodeji podle kupní smlouvy nebo den převzetí v ostatních případech a při poskytnutí služby den jejího poskytnutí nebo den vystavení daňového dokladu, nastane-li dříve, nebo den uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití.

Spornou otázkou je, zda má být pro daň z příjmů relevantní výhradně den uskutečnění zdanitelného plnění, nebo též, v souladu s DPH, den přijetí platby, pokud nastane dříve. Expertní skupina se většinou kloní k zachování souladu s DPH z důvodu jednoduchosti, pokud bude zvoleno toto řešení, bude vhodné zvážit, zda se v zájmu daňové spravedlnosti připustí úprava základu DZP o časové rozlišení nájemného, které by řešilo většinu dlouhodobých posunů vznikajících z tohoto ustanovení.

Při exportu bude okamžik a výše daňového výnosu stanoveny tak, jako by se jednalo o dodávku tuzemskému odběrateli. Vyloučena bude naopak DPH hrazená při importu v systému „reverse charge“ (tento údaj je již nyní samostatně vykazován na přiznání k DPH, tudíž toto vyloučení nezvyšuje evidenční nároky na poplatníky).

Pro výnosy z různých činností, které DPH nepodléhají, by se postupovalo takto:

a) Změna stavu nedokončené výroby a hotových výrobků

Položka bude (v souladu s IFRS) považována nikoliv za výnos, ale za položku redukcující náklady, a to ve výši zjištěné z účetnictví. Jediným významným daňově relevantním rozdílem v této oblasti vůči českým účetním předpisům („ČÚP“) je možnost daná IFRS započítat do nedokončené výroby z dlouhodobých kontraktů procentní podíl pravděpodobného zisku, což však může mít pouze pozitivní daňové dopady, neboť takovéto zisky budou zdaněny dříve než dle ČÚP.

b) Změna stavu daňově uznatelných rezerv a opravných položek

Tyto výnosy vyplývající z příliš konzervativních odhadů těchto položek oproti reálnému vývoji (pozn.: Použití rezerv a opravných položek není účetním výnosem, ale redukcí nákladů.) by byly v případě rezerv zdanitelným příjmem v okamžiku jejich uvolnění z vázaného účtu k volné dispozici poplatníkem, v případě opravných položek z pohledávek (ostatní opravné položky by měly být nedaňové), v okamžiku jejich zohlednění v účetnictví. Rovněž položka „Tvorba a použití daňově uznatelných rezerv a opravných položek“ bude daňově uznatelným nákladem (viz část III).

c) Dohadné položky aktivní, příjmy a výnosy příštích období

Jednoduché a spravedlivé zohlednění této kategorie je kritickou součástí nového modelu, neboť tyto položky přesouvají tržbu ve smyslu DPH do jiného účetního období. Daňové výnosy s výjimkou výnosů z finančních činností by měly být stanoveny při respektování těchto zásad:

- dohadné položky aktivní by vesměs byly daňově neúčinné, s tím, že by došlo též k uznání souvisejících nákladů až v období „zdanitelného plnění“,
- zálohové platby by byly daňově neúčinné bez ohledu na to, zda budou účtovány jako přijaté zálohy nebo výnosy příštích období,
- příjmy příštích období by byly zdaňovány v období zdanitelného plnění,
- zvážit je nutno případnou výjimku u příjmů a výdajů z nájemného, kde připadá v úvahu započítat časové rozlišení nájemného do stanovení daňového základu.

d) Výnosy z finančních nástrojů

Bylo diskutováno, do jaké míry by měly být předmětem zdanění nerealizované zisky a daňově zohledňováno zvýšení/snížení ocenění závislé na výkyvech finančních trhů, finančních modelech nebo odhadech poplatníka. Závěr diskuze byl, že u velkých společností a finančních institucí lze zvážit zohlednění těchto nerealizovaných zisků i ztrát nebo jejich daňový odklad do okamžiku realizace. U finančních institucí existuje určité riziko vyhýbat se i po dlouhou dobu zdanění, na druhé straně je minimalizováno riziko přeshraniční arbitráže. Z diskuze s experty Světové banky 1. 3. 2006 totiž vyplynulo, že v modelových zemích (UK, Francie, Holandsko) jsou z daňového základu vylučovány nerealizované zisky a ztráty z přecenění na reálnou hodnotu, a experti SB tento přístup označili za obvyklý též v ostatních Evropských státech. Vyloučení této části nerealizovaného výsledku by zamezilo přeshraničním daňovým arbitrážím a ztrátilo českou jurisdikci, s vědomím výše uvedených rizik vyplývajících z vykázání okamžitých *účetních* zisků a odsunu *daňového* inkasa až do okamžiku realizace.

Úroky by měly být zdaňovány na bázi bankovních výpisů, alikvotního úrokového výnosu a v ostatních případech na bázi lineárního časového rozlišení, pokud se poplatník nerozhodne jednotně aplikovat časové rozlišení na bázi efektivní úrokové sazby. Kurzové rozdíly budou z praktických důvodů součástí daňového základu bez ohledu na jejich realizaci.

e) Výnosy neplátců DPH

Vzhledem k tomu, že definice výnosu by byla obsažena v ZDP replikací ustanovení ZDPH, nikoliv odkazem, vztahovala by se rovněž na neplátce DPH. Pokud by bylo dosaženo posunu ve zjednodušeném účetnictví k tomuto daňovému řešení, nezpůsobí tento požadavek poplatníkům neregistrovaným pro DPH žádné významné vícepráce.

2. Stanovení nákladů

V případě nákladů se doporučuje zachovat principiální přístup na bázi současného pravidla o dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto principy by měly být rozšířeny o pravidlo, že náklady přiřaditelné konkrétním výnosům jsou daňově odečitatelné v období, kdy jsou zdaněny příslušné výnosy, ostatní náklady v období, kdy vzniknou. Výjimky by měly být omezeny na dále diskutované opravné položky a rezervy, nesmluvní pokuty a penále (s tím, že smluvní pokuty, penále, úroky a poplatky z prodlení by byly nadále zdaňovány a odečítány při zaplacení nebo zápočtu), náklady na reprezentaci a účetní odpisy.

3. Zjednodušený příklad výpočtu daňového základu



II. ZJEDNODUŠENÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY A NEPODNIKATELE

Vymezení zjednodušení je částečně politickou otázkou, viz např.:

- možnost stanovit vyšší procento odpisu v poolu hmotného a nehmotného majetku,
- vyloučení nerealizovaných zisků a ztrát z kurzových rozdílů,
- rychlejší odpis nedobytných pohledávek,
- vyloučení požadavku zohledňovat nedokončenou výrobu a hotové výrobky,

ale mělo by určitě obsahovat:

- vyloučení nerealizovaných zisků a ztrát z přecenění na reálnou hodnotu,
- úroky zachycovány na lineární bázi dle bankovního výpisu, možnost účtovat ostatní úrokové výnosy a náklady až při peněžním toku (inkasu nebo úhradě).

III. OSTATNÍ RELEVANTNÍ NÁVRHY

1. Dotace

Dotacemi jsou míněny výhradně příspěvky z veřejné sféry (komunální, státní, nadnárodní). Aby daňový základ nebyl ovlivňován dotacemi, měly by být dotace pokládány za příjmy vyňaté ze zdanění a jako varianta bylo navrženo, že v rámci daňového systému by dále nemělo být k těmto dotacím přihlíženo při stanovení hodnoty majetku, který byl pořízen z dotací a při uplatňování nákladů na dotované činnosti. Tento finanční efekt by mohl být zohledněn v rámci udělování dotací a různých forem veřejné podpory.

2. Opravné položky a mimořádné odpisy hodnoty majetku

Z hlediska uspořádání legislativy se členové expertní skupiny shodli na tom, že ustanovení o opravných položkách a rezervách by měla být součástí zákona o daních z příjmů a nikoliv existovat ve formě samostatného zákona. Z hlediska stanovení daňového základu jsou jako důležité vnímány opravné položky k pohledávkám, kdy je doporučeno zavést jednotnou definici pohledávek a umožnit místo tvorby opravných položek daňově účinný odpis „nedobytných“ pohledávek do dvou let od jejich vzniku.

Neměly by existovat různé definice pohledávek, jejich příslušenství atd., zbytečným se jeví i omezení daňově uznatelných nákladů při nedobytnosti pohledávek, které nebyly součástí výnosů, protože z hlediska poplatníka mohou představovat stejnou finanční ztrátu jako u pohledávek, které byly součástí výnosů poplatníka. Je nutné při umožnění flexibilnějšího uznávání nákladů na nedobytné pohledávky zachovat omezující ustanovení ve vztahu k pohledávkám mezi spřízněnými osobami. Rovněž omezení tvorby daňově uznatelných opravných položek u pohledávek u finančních institucí lze dle názoru členů skupiny výrazně zmírnit či úplně zrušit.

Je možné dále zachovat daňovou neúčinnost opravných položek k zásobám, k majetku včetně mimořádných odpisů hodnoty majetku.

3. Rezervy a umožnění uplatnění ztráty zpětně vůči dříve vykázaným příjmům

Rezervy by měly zůstat vyhrazeny pro případy typu vyřazení jaderné elektrárny z provozu, důlní rezervy atd. Jedná se o ty případy, kdy jsou prostředky z rezerv ukládány ve formě finančních prostředků na speciální vázané účty.

Rezervy na opravy hmotného majetku, kdy značná část těchto rezerv v praxi kryje „technické zhodnocení“ majetku, bylo doporučeno zrušit s přechodným obdobím, stejně jako v minulosti byly dořešeny jiné druhy rezerv u bank (viz článek VII zákona č. 126/2002 Sb.).

Pokud rezervami jsou řešeny záležitosti, které vyžadují krytí nákladů za dlouhé období (viz elektrárny, důlní rezervy), pak pro pokrytí krátkodobých výkyvů a z hlediska daňové

spravedlnosti se zdá dostačující, pokud by nový systém umožňoval uplatnění daňové ztráty i zpětně v limitovaném časovém období maximálně tři let.

4. Majetek a uplatňování odpisů

Systémem, který by mohl zjednodušit sledování majetku, by bylo převzetí britského systému „investment pool“, s aplikací mimo nemovitý majetek (tento přístup je rovněž v současné době upřednostňován Evropskou unií v rámci CCCTB). V rámci tohoto souboru by byly přírůstky přičítány k souboru, prodej či vyřazení majetku by nebyly daňově řešeny (tj. jakýkoliv příjem je plně zdaňován) a vyřazení celého souboru by bylo možné pouze v případě likvidace či prodeje všech jeho částí. Nemovitosti by podléhaly stávajícímu **systému odpisů, případně jednotné** odpisové sazbě pro všechny nemovitosti mimo pozemků.

Druhou alternativou je zachování současného systému majetku pro daňové účely, kdy majetek je definován v rámci zákona o daních z příjmů a je řešen přímo tímto zákonem.

5. Vztah daně z příjmů a daně darovací

Tým navrhuje zrušit daň darovací pro poplatníky daně z příjmů právnických osob a stanovit, že u těchto poplatníků jsou i dary předmětem daně z příjmů právnických osob. Vzhledem k tomu, že na tuto daň jsou navázána osvobození pro neziskové a další NGO, mělo by dojít adekvátním způsobem k převedení současných osvobození ze zákona o dani darovací do zákona o daních z příjmů a zároveň by mělo dojít ke zjednodušení současného způsobu zdaňování neziskových a dalších NGO, kdy se jako zbytečně složité jeví rozdělování příjmů a nákladů na hlavní a vedlejší činnost. Místo toho by měl zákon stanovit pro tyto poplatníky relativně velkorysé nezdanitelné minimum a místo dělení na hlavní a vedlejší činnost pouze standardně vylučovat náklady, které nevedou k dosažení, udržení a zajištění příjmů.

6. Rozdělení zákona o daních z příjmů na samostatné zákony

- a) zákon o daních z příjmů fyzických osob,
- b) zákon o daních z příjmů právnických osob,
- c) pravidla pro transformaci podnikatelských subjektů.

Zvážit rozdělení na samostatné zákony nebo alternativně vymezení samostatných hlav zákona s jednoznačným zúžením nebo odstraněním společných ustanovení. Pravidla pro transformace bude nutno soustředit na jedno místo tak, aby nezatěžovala ostatní poplatníky, při zachování zásady daňové neutrálnosti všech transformací.

Uvedený návrh reflektuje dosavadní diskuse o různých způsobech stanovení daňového základu a vazeb na účetnictví (SME versus velké podniky a korporace; neziskové organizace a NGO, viz např. část III, bod 5).

Dokument 2

Speciální aspekty zdaňování právnických osob

Problematika konsolidovaného zdanění zisku nadnárodních holdingů, problematika tzv. „ekonomicky dvojího zdanění“ dividend, otázky vhodnosti a míry uplatňování zvláštních sazeb daně, zdaňování příjmů z prodeje různých forem obchodních podílů

Explicitně formulované otázky:

Má se zavádět konsolidované zdanění holdingů? Má být omezeno dvojí zdanění dividend? Jakým způsobem toho má být dosaženo? Má daňový systém sloužit i ostatním cílům hospodářské politiky, tj. podpora formou selektivních daňových úlev - nebo se má spíše řídit zásadami neutrální/nedistorzní daňové politiky, tj. široký základ, nízká sazba, co nejméně výjimek?

Koncepce zdanění zisku podílových fondů a obdobných právnických osob. Problematika mezinárodního zdanění *lato sensu* a otázky související (např. Vyhovuje současná definice stále provozovny?).

Otázka zdanění podílových fondů, investičních fondů a fondů penzijního připojištění.

I. KONSOLIDOVANÉ ZDANĚNÍ

Pro účely tohoto materiálu se za systém konsolidovaného zdanění rozumí systém, který umožňuje uplatnit daňovou ztrátu určité entity k koncernu u jiné entity v koncernu, která vykazuje pozitivní daňový základ. Toho může být dosaženo různými způsoby.

Česká republika v současnosti neuplatňuje systém konsolidovaného zdanění. O určité formě daňové konsolidace lze hovořit pouze u společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností.

Žádná mezinárodní smlouva ani komunitární právo nezavazují Českou republiku k přijetí systému konsolidovaného zdanění. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 13. prosince 2005 ve věci C-446/03, *Marks & Spencer*⁸ pouze přikazuje členským státům Evropské unie v případě, že aplikují systém konsolidovaného zdanění, aplikovat jej i pro dceřiné společnosti, pokud nemají možnost tuto ztrátu uplatnit v členském státě, ve kterém jsou založeny.⁹ Judikatura Evropského soudního dvora však doposud neodpovídá na všechny aspekty uplatňování systému konsolidovaného zdanění.^{10,11}

Řada členských států Evropské unie (Spolková republika Německo, Francie, Spojené Království, Nizozemí, Itálie, Rakousko, Španělsko, Finsko, Dánsko) systém konsolidovaného zdanění zavedla. Zpravidla se však jedná o větší či ekonomicky vyspělejší členské státy Evropské unie. Naproti tomu, převážná část členských států, které přistoupily v roce 2004 (Slovenská republika, Maďarsko), nemá systém konsolidovaného zdanění.

Nejdetailejší analýzu možných dopadů skupinového zdanění připravila v průběhu roku 2005 *American Chamber of Commerce* v České republice (viz příloha č. 7). Jako výhody skupinového zdanění tato analýza označuje:

- zvýšení atraktivity českého daňového systému,
- potenciální přísun kapitálu a pracovních příležitostí,

⁸ Case C-446/03, Reference for a preliminary ruling from the High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division *Marks & Spencer plc v David Halsey* (Her Majesty's Inspector of Taxes), <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en&Submit=Submit&alldocs=alldocs&docj=docj&docop=docop&docor=docor&docjo=docjo&numaff=&datefs=&datefe=&nomusuel=MARKS&domaine=&mots=&resmax=100>

⁹ Články 43 ES a 48 ES při současném stavu práva Společenství nebrání právním předpisům členského státu, které obecně vylučují možnost mateřské společnosti-rezidenta odečíst ze svého zdanitelného zisku ztrátu vzniklé v jiném členském státě v dceřiné společnosti se sídlem na území tohoto jiného členského státu, zatímco takovou možnost přiznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti-rezidentu. Je nicméně v rozporu s články 43 ES a 48 ES, je-li taková možnost mateřské společnosti-rezidenta vyloučena v situaci, kdy jednak dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdaňovacích období, a kdy jednak neexistují možnosti, aby tyto ztráty mohly být zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.

¹⁰ Viz Věc C-231/05.

¹¹ <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en&Submit=Submit&alldocs=alldocs&docj=docj&docop=docop&docor=docor&docjo=docjo&numaff=C-231%2F05&datefs=&datefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100>

- snížení administrativy spojené s daňovými povinnostmi,
- minimalizace problematiky nízké kapitalizace,
- minimalizace problematiky transferových cen,
- zvýšení flexibility podnikání v rámci skupiny,
- možnost reorganizovat podnikatelské aktivity v rámci skupiny nebo převádět aktiva bez obav ze zvýšení daně,
- uplatnění daňových ztrát v době, kdy vznikly,
- využití pro joint ventures.

Jako nevýhody pak označuje:

- některé formy skupinového zdanění mohou znamenat negativní dopad na státní rozpočet,
- zvýšené nároky na kontrolní činnost správců daně, zejména v případě zahraničních společností.

Je však třeba uvést, že některé studii uváděné výhody jsou minimálně nepřesvědčivé. Samotné zvýšení atraktivity daňového systému nemůže být cílem zavádění systému konsolidovaného zdanění. Potenciální přísun kapitálu a pracovních příležitostí nebyl doposud nijak podložen. Jen těžko lze zavedením tohoto institutu očekávat snížení administrativy spojené s daňovými povinnostmi. Naopak lze očekávat, že by přineslo další složitosti do daňového systému.

V nejčastějším případě uplatnění problematiky nízké kapitalizace, tj. poskytnutí dluhového financování zahraniční, zpravidla mateřskou, společností, rovněž skupinové zdanění nepřináší žádná pozitiva. Obdobě u transferových cen sjednaných se zahraničními společnostmi, které by mělo podléhat největší pozornosti, nelze konsolidované zdanění považovat za řešení.

Konsolidované zdanění by se tak pozitivně projevilo zejména u podnikatelských seskupení působících převážně v České republice, případně u českých daňových subjektů provádějících akvizice v zahraničí.

Vzhledem k výše uvedenému se domníváme, že není nezbytně nutné zavádět systém konsolidovaného zdanění v České republice. V případě, že k tomu bude přistoupeno, doporučujeme zavést pouze nejjednodušší systém, spočívající například na principu, že úhrada ztráty podle ovládací smlouvy bude považována na jedné straně za daňově uznatelný náklad a na druhé straně za daňově uznatelný příjem.

II. ZDAŇOVÁNÍ DIVIDEND

V oblasti zdaňování podílů na zisku a dividend (dále jen dividendy) je Česká republika vázána smlouvami o zamezení dvojího zdanění a dále komunitárním právem^{12,13}, které vedlo řadu členských států Evropské unie (Spolková republika Německo, Spojené Království, Francie¹⁴) k opuštění imputačních a zápočtových systémů přechodu na klasický systém

¹² Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES.

¹³ Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 7. září 2004 ve věci C-319/02, Petrim Manninen, rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 6. června 2000, ve věci C-35/98 Verkooijen, rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 5. července 2004 ve věci C-315/02, Lenz.

¹⁴ Francie: Zákonem č. 2003-1311 z 30 prosince 2003, s účinností od 1. ledna 2005

spojený se zvýhodněnou daňovou sazbou pro vyplácené dividendy. Slovensko, které nezdaňuje ani dividendu vyplácenou fyzickým osobám, je zatím spíše výjimkou.

Dle současné úpravy se vyplácené dividendy obecně zdaňují 15% srážkovou daní. Společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti a družstva požívají osvobození od této daně, pokud jejich podíl na dceřině společnosti dosáhne alespoň 10 % na základním kapitálu po dobu nejméně 12 měsíců. Tento systém se uplatní i u zdaňování dividend vyplácených či přijímaných společnostmi obdobných právní forem členských států Evropské unie. V případě dividend plynoucích ze zdrojů v zahraničí, které nesplňují podmínky osvobození, je fyzickým i právnickým osobám umožněno uplatnit zvláštní sazbu daně ve výši 15 %.

Úplné zrušení zdaňování dividend vyplácených fyzickým osobám, tak jak bylo zavedeno na Slovensku a jak je někdy navrhováno i v České republice, by vedlo k značnému znevýhodnění podnikání fyzických osob, které by v míře hojně patrně začaly přecházet na podnikání ve formě kapitálových společností. To sebou přineslo mimo jiné výpadek příjmů na sociálním a zdravotním pojištění.

Úplné zrušení zdaňování dividend vyplácených fyzickým osobám nutně vede k aplikaci stejného systému zdanění i na dividendy přijaté českými fyzickými osobami ze zahraničí.

Dle statistik ČNB¹⁵ tvoří častý cíl investic do zahraničí země jako Lichtenštejnsko, Britské Panenské Ostrovy, Kajmanské ostrovy, Mauritius, Kypr, Hong Kong nebo Guernsey. Sama ČNB uvádí, že tato teritoria tvoří až 50 % zahraničních investic. Současně lze důvodně předpokládat, že řada takovýchto investic se vrací do České republiky¹⁶.

Domníváme se, že zrušení zdaňování dividend vyplácených fyzickým osobám by vedlo k dalšímu nárůstu investic do těchto teritorií a faktickému nezdanění příjmů dosahovaných z takovýchto investic, zejména pokud s výše uvedenými zeměmi nebude fungovat široká výměna informací v daňové oblasti. Jako rozumné se proto jeví ponechat zdanění dividend na nižší úrovni (např. 15 %) než je obecná průměrná sazba daně z příjmů fyzických osob a v kombinaci s nižší sazbou daně tím částečně omezit ekonomické dvojí zdanění.

V případě právnických osob se stávající systém jeví také jako vyhovující.

III. ZDAŇOVÁNÍ KAPITÁLOVÝCH ZISKŮ

V oblasti zdaňování příjmů z prodeje podílů je Česká republika vázána smlouvami o zamezení dvojího zdanění a dále komunitárním právem¹⁷.

Zatímco příjmy z prodeje podílů podléhají plně dani z příjmů právnických osob, požívají u fyzických osob velkorysého osvobození v případě, že jsou dosaženy po 6 měsících v případě cenných papírů včetně akcií či 5 let u podílu na společnostech s ručením omezeným.

¹⁵ http://www.cnb.cz/www.cnb.cz/cz/statistika/platebni_bilance_stat/pzi/index.html,
http://www.ppf.cz/default.asp?formitem=%7B807B1164-F9F4-4EA4-9959-85C617AC70E0%7D&subitem=&language_id=CZ&showarticle=CZ&page_id=&myaction=page&search=

¹⁶ <http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/925645/000104746905012222/a2157105z424b4.htm>

¹⁷ Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 9. prosince 2004 ve věci C-219/03, Komise Evropských společenství proti Španělskému království.

Většina členských států Evropské unie (Nizozemí, Belgie, Lucembursko, Rakousko, Španělsko, Německo, Rakousko, Kypr, Malta) osvobozuje od daně z příjmů právnických osob zisky z prodeje podílů na kapitálových společnostech, pokud jsou splněna určitá minimální kritéria (např. minimální podíl na kapitálové společnosti, minimální doba držby). Na druhé straně například Slovensko takovýto systém nepřebralo.

Na druhou stranu, naprostá většina členských států neobsahuje tak velkorysé osvobození příjmů z prodeje cenných papírů, včetně akcií, nebo podílů na společnostech s ručením omezeným („kapitálových zisků“) jako je uplatňován v České republice. Většina zemí využívá podstatně užší osvobození (Německo), osvobozuje pouze určitou maximální částku (Slovensko), používá pro tento druh příjmů sníženou sazbu nebo tato opatření kombinuje.

V České republice jsou doposud příjmy z prodeje cenných papírů, včetně akcií, osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob, pokud od jejich nabytí uplyne lhůta 6 měsíců, v případě příjmů z prodeje podílu na společnosti s ručením omezeným je pak lhůta pro osvobození 5 let.

Nejdetaillnější analýzu možných dopadů zavedení osvobození kapitálových zisků od daně z příjmů právnických osob připravila v průběhu roku 2005 *American Chamber of Commerce* v České republice. Jako výhody skupinového zdanění tato analýza označuje:

- ztraktivnění území České republiky pro mateřské společnosti,
- zvýšení jejich konkurenceschopnosti oproti společnostem z jiných zemí,
- podpoření přílivu kapitálu do České republiky,
- podpora českých společností, které mají zájem investovat na území jiných států nebo již vlastní podíl na základním kapitálu zahraniční dceřiné společnosti.

Analýza výslovně uvádí, že neosvobození kapitálových příjmů může být podnětem, aby české společnosti investovaly v jiných státech nebo dokonce přemístily na jejich území se sídlo, což by mělo negativní daňové důsledky.

Jako nevýhody pak označuje:

- negativní dopad na státní rozpočet,
- účelové převody majetku.

Analýza nepodává přesvědčivý důkaz o tom, že zavedení osvobození kapitálových zisků od daně z příjmů právnických osob by vedlo k ztraktivnění území České republiky pro mateřské společnosti, zvýšení jejich konkurenceschopnosti oproti společnostem z jiných zemí a podpoření přílivu kapitálu do České republiky. Objektivně vzato, nabídka daňových režimů v Evropské unii (Nizozemí, Lucembursko, Kypr, Malta, Rakousko) je v této oblasti natolik široká a zavedená, že lze důvodně předpokládat, že osvobození kapitálových zisků od daně z příjmů právnických v České republice by mělo jen velmi malý vliv na příliv kapitálu.

Na druhou stranu lze plně souhlasit s názorem, že osvobození kapitálových zisků od daně z příjmů právnických osob by podpořilo české společnosti, které mají zájem investovat na území jiných států nebo již vlastní podíl na základním kapitálu zahraniční dceřiné společnosti. Je třeba však doplnit, že by toto opatření znamenalo i intenzivní podporu českých společností, které již vlastní podíl na základním kapitálu české dceřiné společnosti, která by se neobešla bez dopad na státní rozpočet.

Lze také zcela souhlasit s tím, že nezavedení osvobození kapitálových příjmů může být podnětem, aby české společnosti investovaly v jiných státech nebo dokonce přemístily na

jejich území své sídlo. Ostatně bylo naznačeno, že dislokace tuzemských společností v zahraničí kontinuálně probíhá a lze očekávat, že tento trend bude i nadále pokračovat.

Současný systém osvobození kapitálových zisků od daně z příjmů fyzických osob ve spojení s nabídkou daňových režimů v Evropské unii týkající se osvobození kapitálových zisků od daně z příjmů právnických osob pak systematicky vybízí k „zprostředkovanému“ investování českých fyzických osob v České republice prostřednictvím holdingových společností v zahraničí.¹⁸ Obdobný efekt má pak současný systém osvobození dividend od daně z příjmů právnických osob (jak je popsán výše).¹⁹

Za této situace je možné doporučit zvážit zavedení určité formy osvobození kapitálových zisků od daně z příjmů právnických osob (například za podmínek obdobných osvobození dividend) za současného výrazného omezení osvobození kapitálových zisků od daně z příjmů fyzických osob (optimální se jeví osvobození do výše hrubého příjmu 100 000 a současné zachování osvobození při splnění časového testu, viz str. 31) a zavedení stejné sazby daně z příjmů fyzických osob (například 15 %) i pro tento druh příjmů.

IV. PROBLEMATIKA MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ – DAŇ Z PŘÍJMŮ

V oblasti mezinárodního zdanění je Česká republika vázána smlouvami o zamezení dvojího zdanění a dále komunitárním právem^{20,21}. S výjimkou drobných nedostatků²² Česká republika v zásadě tyto závazky plní.

Současná koncepce zdaňování rezidentů z jejich celosvětových příjmů a nerezidentů pouze z příjmů ze zdrojů na území České republiky odpovídá koncepci používané téměř ve všech členských státech Evropské unie. Definice zdroje příjmů v zásadě navazuje na mezinárodní smlouvy a s výjimkou širšího pojetí definice stále provozovny nečiní zásadní problémy.

Jako ne zcela koncepční však lze označit smluvní politiku v oblasti smluv o zamezení dvojího zdanění v oblasti aplikace metod zamezení dvojího zdanění. Od počátku 90. let došlo ve smluvní politice k přechodu z metody vynětí s výhradou progresu na metodu zápočtu, a to i u příjmů klasifikovaných jako zisky podniků. Na druhou stranu však Česká republika uplatňuje ve vztahu k dividendám přijatým od právnických osob založených v členských státech

¹⁸ <http://www.compet.cz/ISU/2005/HS/pis25040.html>,
<http://www.compet.cz/ISU/2004/HS/pis17346.html>,
<http://www.compet.cz/ISU/2004/HS/pis22489.html>,
<http://www.compet.cz/ISU/2004/HS/pis22290.html>,
<http://www.compet.cz/ISU/2003/HS/pis13577.html>,
<http://www.compet.cz/ISU/2003/HS/pis16159.html>,
<http://www.compet.cz/ISU/2003/HS/pis15267.html>,
<http://www.compet.cz/ISU/2005/HS/pis26435.html>.

²⁰ Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES, Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních a převodech majetku a výměnách podílů, ve znění směrnice Rady 2005/19/ES, Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami.

²¹ Viz např. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 7. září 2004 ve věci C-319/02, Petrim Manninen, rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 6. června 2000, ve věci C-35/98 Verkooijen, rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 5. července 2004 ve věci C-315/02, Lenz.

²² Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 12. června 2003 ve věci C-234/01, Arnoud Gerritse.

Evropské unie osvobození dividend na základě Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES.

V rámci sjednocení režimu lze tedy doporučit modifikovat smluvní politiku v oblasti smluv o zamezení dvojího zdanění tak, aby alespoň u členských států Evropské unie docházelo k aplikaci metody vynětí u příjmů klasifikovaných jako zisky podniků.

V. ZDANĚNÍ PODÍLOVÝCH FONDŮ, INVESTIČNÍCH FONDŮ, FONDŮ PENZIJNÍHO PŘIPOJIŠTĚNÍ

V oblasti zdaňování podílových fondů, investičních fondů, fondů penzijního připojištění a příjmů z nich je Česká republika vázána smlouvami o zamezení dvojího zdanění a dále komunitárním právem²³.

Řada členských států Evropské unie často entity kolektivního investování nezdaňuje, či zdaňuje pouze symbolickou sazbou. Příjmy investorů však zpravidla osvobozeny nejsou a často je uplatňován princip transparence.

V současné době se příjmy podílových fondů, investičních fondů a fondů penzijního připojištění zdaňují daní z příjmů právnických osob ve výši 5 %. Příjmy podléhající zvláštní sazbě daně (např. dividendový příjem) se do obecného základu daně nezahrnují.

U penzijního fondu se do základu daně nezahrnují určité druhy úrokových příjmů. Penzijní fond dále započítává srážkovou daň saženou na jeho příjmy (zejména dividendové příjmy) na svou daňovou povinnost, případně dostává tuto daň refundovanou.

Zvláštní sazbou daně ve výši 15 % jsou pak zdaněny příjmy vyplácené investičním fondem na akcii nebo podílovým fondem na podílový list. U některých druhů příjmů (podléhající zvláštní sazbě daně nebo od daně osvobozené) je zaveden systém „průtoku“.

Dále této sazbě daně podléhají dávky penzijního připojištění. Odbytné podléhá sankční sazbě 25 %. Naproti tomu jsou kapitálové zisky z prodeje akcií investičního fondu a podílových listů podílových fondů osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob v případě, že jsou dosaženy po 6 měsících. U právnických osob podléhají kapitálové zisky z prodeje akcií investičního fondu a podílových listů podílových fondů standardní sazbě daně.

Příjmy vyplácené zahraničními entitami kolektivního investování českým daňovým rezidentům se zahrnují zpravidla do samostatného základu daně a jsou zdaněny 15 %.

Doporučujeme dále prohloubit ideu minimálního zdanění podílových fondů, investičních fondů a fondů penzijního připojištění daní z příjmů právnických osob. Z důvodů možnosti využívání výhod, které poskytují smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nedoporučujeme tyto entity zcela vyjmout z daně z příjmů právnických osob, ale zdaňovat minimální sazbou daně z příjmů právnických osob (do 5 %).

²³ Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 7. září 2004 ve věci C-319/02, Petrim Manninen, rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 6. června 2000, ve věci C-35/98 Verkooijen, rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 5. července 2004 ve věci C-315/02, Lenz.

Navrhujeme zahrnovat do základu daně fondů, investičních fondů a fondů penzijního připojištění veškeré jejich příjmy, včetně příjmů zdaňovaných zvláštní sazbou daně s možností započítat (a refundovat) veškerou sraženou daň. To by umožnilo částečně zjednodušit systém průtoku.

Doporučujeme dále pokračovat ve zdaňování příjmů plynoucích fyzickým osobám od podílových fondů, investičních fondů a fondů penzijního připojištění (a od zahraničních entit kolektivního investování) zvláštní sazbou daně např. ve výši 15 %. Navrhujeme rozšířit použití této zvláštní sazby i na kapitálové zisky fyzických osob z prodeje akcií investičního fondu a podílových listů podílových fondů.

U příjmů plynoucím právnickým osobám od podílových fondů a investičních fondů (zejména pak u fondů peněžního trhu a dluhopisových fondů) doporučujeme zahrnovat tyto příjmy do obecného základu daně a odstranit tím daňovou nerovnost mezi tímto a jiným způsobem investování.

VI. PROBLEMATIKA MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ – MAJETKOVÉ DANĚ

I v této oblasti mezinárodního zdanění je Česká republika vázána několika smlouvami o zamezení dvojího zdanění a dále komunitárním právem.

S rozvojem migrace osob se v současnosti jeví jako zcela nedostatečné vymezení předmětu daně darovací a daně dědické v případech s mezinárodním prvkem.

Lze tedy doporučit upravit současné znění zákona tak, aby dani darovací podléhalo darování, pokud:

- dárce je občanem České republiky nebo je zde daňovým rezidentem, nebo
- obdarovaný je občanem České republiky nebo je zde daňovým rezidentem, nebo
- darovaný majetek je umístěn na území České republiky.

Obdobně pak lze doporučit upravit současné znění zákona tak, aby dani dědické podléhalo dědění, pokud:

- zůstavitel byl v době smrti občanem České republiky nebo zde byl daňovým rezidentem, nebo
- dědic je občanem České republiky nebo je zde daňovým rezidentem, nebo
- zděděný majetek je umístěn na území České republiky.

Pro definici daňového rezidenta lze navázat na definice pro účely daně z příjmů. Dále je třeba zavést definici majetku umístěného na území České republiky, která může do značné míry kopírovat ustanovení o zdroji příjmů pro účely daně z příjmů.

Dokument 3

Zdaňování fyzických osob

Koncepce uplatnění daně z příjmů ze závislé činnosti včetně vazby na sociální a zdravotní pojištění

Explicitně formulované otázky:

Je vhodné usilovat u fyzických osob o větší podobnost základů daně z příjmů, sociálního pojištění a zdravotního pojištění? Mají mít zaměstnanci podobně jako zaměstnavatelé možnost odečítat si náklady související s dosažením, zajištěním a udržením příjmů? Má pokračovat současný trend posilování prvků rodinného zdanění oproti původní koncepci zákona o daních z příjmů, který za jednotku zdanění u fyzických osob považoval jednotlivce? Má budoucí úprava daní z příjmů zohledňovat případné změny důchodového systému?

ÚVOD

1. Základní zásady

Daň z příjmů fyzických osob bývá daní, která je nejvíce vnímána. Pro řadu jednotlivců jde prostě o synonymum pojmu daň. Je pro občana nejviditelnější, politické reprezentace s ní spojují největší očekávání a současně z hlediska běžného daňového subjektu jde o daň nejvíce nenáviděnou. Proto jakékoliv změny v její konstrukci jsou citlivě vnímány a lze předpokládat, že mohou mít rozsáhlé dopady na ekonomické rozhodování jednotlivců, na jejich ochotu pracovat, podnikat, ale také na strukturu jejich spotřeby (prostřednictvím daňových úlev) a v neposlední řadě i na jejich politické preference.

Přestože daň z příjmů fyzických osob je jednou z daní z příjmů a nutně musí být s daní z příjmů právnických osob úzce provázána, při její konstrukci je třeba dbát i na splnění cílů, jejichž hierarchie je pro tuto daň specifická. Důvody pro odlišnou stupnici cílů lze stručně charakterizovat takto:

- daň z příjmů fyzických osob má nejvyšší počet daňových subjektů,
- nelze klást vysoké nároky na ekonomické a právní znalosti a dovednosti daňových subjektů,
- správa daně z příjmů fyzických osob díky relativně malému základu daně na poplatníka a různorodému předmětu daně je velmi nákladná,
- psychologické náklady na tuto daň jsou vysoké.

Základní požadavky, které by daň z příjmů fyzických osob měla splňovat, jsou mnohotvárné, a tak v následujícím přehledu jsou uvedeny jen ty z nich, které jsou nepominutelné:

- daňová spravedlnost,
- efektivnost,
- jednoduchost,
- právní určitost,
- jednoznačnost.
- správné ovlivňování ekonomických subjektů atd.

Všechny tyto požadavky není možno splnit současně, a tak je nutno zvolit priority. Pro vypracování tohoto návrhu bylo vzato za nejvyšší prioritu **zjednodušení** současného systému zdanění, a to jen v takové míře, která zásadně neovlivní jednoznačnost a tedy nedopustí ani rozšiřování prostoru pro obcházení účelu zákona a tím neplánované snížení daňového výnosu na straně jedné a snížení právní jistoty poplatníka na straně druhé. Zjednodušení konstrukce daně přispěje ke snížení přímých i nepřímých administrativních nákladů výběru daně. Požadavek jednoduchosti se také nejčastěji objevuje ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob v připomínkách veřejnosti, a to i v rámci výzvy k diskusi vydané při zřízení expertní skupiny pro přímé daně.

Dalším preferovaným požadavkem na daň z příjmů fyzických osob, jak ze strany odborné, tak i laické veřejnosti je **daňová spravedlnost**.²⁴ U důchodových daní, které jsou jedním z nejdůležitějších nástrojů redistribuce důchodů v ekonomice, se daňová spravedlnost musí hodnotit zejména z pohledu principu platební schopnosti. Jeho aplikace má dvě roviny

²⁴ Podrobněji viz příloha č. 1.

horizontální a vertikální. Horizontální daňová spravedlnost se zaměřuje na hledání optimální výše základny zdanění, která by co nejuplněji vyhovovala jednoduchému vyjádření, že dva jedinci, kteří mají stejně, musí také zaplatit stejnou daň. Ačkoli tento požadavek na první pohled zdá být triviálně splnitelný, jde o iluzi. Směřovat k němu lze pouze důslednou snahou o úplnou základnu zdanění. To předpokládá zahrnutí všech příjmů, nejen peněžních, a stanovení takových pravidel pro uplatnění daňových výdajů, které se co nejvíce blíží objektivitě. Snaha o naplnění spravedlivé základny zdanění se ale často dostane do rozporu s jednoduchostí právních norem, pak je třeba zvážit, kam až jsme ochotni ustoupit od daňové spravedlnosti ve jméno jednoduchosti daňového práva.²⁵

Vysokou prioritu mezi požadavky na budoucí konstrukci daně z příjmů fyzických osob musí mít nesporně i **efektivnost**. Efektivnosti lze dosáhnout jednak tím, že základ daně bude co nejméně deformován prostřednictvím četných úlev (např. osvobození, odpočty od základu daně) a jednak v oblasti minimalizace administrativních nákladů výběru daně, a to nejen na straně státu, ale především u daňových subjektů. K tomu je třeba optimalizovat i způsob výběru daně a zjednodušit pravidla pro výpočet daně.

2. Definice poplatníka

Nejčastěji poplatníkem daně z příjmů fyzických osob je jednotlivec, i když se setkáváme i s celou řadou jiných koncepcí, zdanění dvojic, více či méně komplexní rodinné zdanění, zdanění příjmů jen u hlavy rodiny.

Společné zdanění

V souvislosti s postupným snižováním progresivity nominální sazby daně z příjmů fyzických osob se v posledních desetiletích více a více prosazuje zdanění jednotlivců, byť s určitými modifikacemi. Česká republika v tomto směru jde od roku 2005 proti hlavnímu proudu. Stávající koncepce možnosti společného zdanění manželských párů pouze pod podmínkou, že s nimi v domácnosti žije alespoň jedno vyživované dítě, má řadu nedostatků, jejichž část se postupně odstraňuje. Aby se zvýšila efektivita výběru daně, je především nutno zavést **společná daňová přiznání** pro ty, kteří se rozhodli využít společného zdanění. Dále by bylo vhodné odstranit některé prvky daňové nespravedlnosti (zamezení společného zdanění u manželských párů, ve kterých alespoň jeden z partnerů má příjmy z podnikání, resp. vztahuje se na něj povinnost uplatnění minimálního základu daně atd.). Kromě toho je nevhodné při společném zdanění zachovat současně výhodu (slevu na dani nebo odpočet od základu daně) pro nevýdělečně činného manžela. Jde o kumulaci podpory, která je již dostatečně zvýrazněna společným zdaněním. Z hlediska rovných příležitostí je současný postup nevyhovující, protože jednoznačně preferuje rodiny jen s jedním výdělečně činným a ve své podstatě znevýhodňuje rodiny s dětmi se dvěma příjmy, které mají zpravidla vyšší výdaje na péči o děti i vedení domácnosti.

Zájem na zachování společného zdanění, případně na jeho rozšíření, je odvislý od uplatněné nominální daňové sazby. Čím méně je sazba progresivní, tím více se společné zdanění jeví jako zbytečná komplikace.

²⁵ Řešení tohoto dilematu bezprostředně souvisí například s mírou, v jaké chceme poplatníkům umožnit uplatnění paušálních výdajů.

Expertní skupina by v rámci jednoduchosti dala přednost individuálnímu zdanění. Pokud by bylo důsledně použito, lze tento výpadek částečně kompenzovat, a to různými nástroji. Nejjednodušší je ponechat poplatníkům možnost, aby část slev na dani (osobních odpočtů od základu daně), které z důvodu nízkých příjmů v základu daně nemohly být využity jedním z manželů, mohly být uplatněny u druhého z manželů. Tj. primárně přiznat základní slevu (odpočet) i manželovi bez zdanitelných příjmů s tím, že by ho za něj uplatnil druhý z manželů. Toto řešení je akceptovatelné vzhledem ke všeobecné vyživovací povinnosti mezi manžely, pro ostatní členy domácnosti by naopak tento přenos neměl být možný, jednak jde o komplikaci a jednak by byl faktický stav velmi obtížně kontrolovatelný.

3. Schéma daně z příjmů

Než bude prezentován návrh základních stavebních kamenů nové koncepce daně z příjmů fyzických osob, lze její konstrukci shrnout do schématu, který bude následně specifikován.

Schéma daně z příjmů fyzických osob

příjmy (taxativní výčet + pojistka proti daňovým únikům)
- příjmy vyňaté ze zdanění zejména:
<ul style="list-style-type: none"> • dědictví + dary mimo příjmů od „zaměstnavatele“ a příjmů přijatých v souvislosti s ekonomickou činností
- osvobozené příjmy zejména:
<ul style="list-style-type: none"> • sociální dávky bez starobních důchodů • příjmy z prodeje nemovitostí a cenných papírů v omezeném rozsahu • náhrady škody vč. obdobných pojistných plnění (ne v rámci ekonomické činnosti)
- samostatné základy daně (ne v rámci příjmů ze závislé činnosti)
= příjmy v základu daně
příjmy z ekonomické činnosti (definice na základě DPH) výdaje:
<ul style="list-style-type: none"> • paušální <ul style="list-style-type: none"> ○ 60 % (ne podíl na zisku v.o.s. a komplementáře) • prokázané <ul style="list-style-type: none"> ○ podle (zjednodušeného) účetnictví nebo ○ příjmy podle evidence daně na výstupu (DUZP) + výdaje podle evidence daně na vstupu (včetně zákazu odpočtu s výjimkou osobní spotřeby a účelů nesouvisejících s ekonomickou činností) ○ daňová ztráta z minulých let, příp. další odčitatelné položky (výdaje na projekty výzkumu a vývoje atd.)
příjmy ze závislé činnosti (zhruba v současném rozlišení) (omezit osvobození) výdaje: paušální (10 %)
ostatní příjmy (zejména příjmy investičního charakteru, ocenění příjmů z prodeje na bázi hrubého zisku)

daněproště minimum 100 000 Kč výdaje: omezit na minimum (alternativně i nízký výdajový paušál) kapitálové příjmy – sazba do 15 %
= základ daně
- odpočty zejména: <ul style="list-style-type: none"> • úroky z úvěřů na bytové potřeby • definované pojistné na zabezpečení potřeb v postproduktivním věku • dary na veřejně prospěšné účely? • další ve shodě s DPPO
= základ daně po snížení
* sazba
- slevy (nebo návrat ke standardním odpočtům) vysoká základní částka + na dítě + invalidita

I. PŘEDMĚT DANĚ A OSVOBOZENÍ OD DANĚ A METODA URČENÍ ZÁKLADU DANĚ

1. Předmět daně

Předmětem daně se v daňovém názvosloví vyjadřuje to, co podléhá dani. Odvisí od **objektu daně**, kterým je hospodářská skutečnost, jejíž existence je důvodem a předpokladem pro vybrání daně.

Definovat předmět daně v obecné rovině je velmi náročné s ohledem na riziko neúplnosti takového vymezení, které by zakládalo prostor pro vyhýbání se dani a tedy způsobilo snížení nejen daňové spravedlnosti ale i efektivnosti zdanění. Proto se doporučuje zachování výčtové definice, která jednoznačně vyjmenovává základní, často se vyskytující druhy příjmů a zbývající prostor pokrývá doplňkem, který za příjem, tedy předmět daně z příjmů fyzických osob považuje „vše, čím dochází ke zvýšení majetku poplatníka“. Tento dodatek však znamená snížení právní jistoty poplatníka, vždyť ke zvýšení majetku poplatníka může dojít i tím, že majetek, který má ve vlastnictví po určitou dobu, má díky vývoji na dílčím trhu vyšší tržní cenu než v minulém období. Nerealizované zisky by předmětem daně z příjmů být neměly. V tomto smyslu je třeba doplněk definice předmětu daně upravit.

Nevýhodou výčtu zdanitelných příjmů podle druhů může být jednak vznik mezery, tj. prostoru pro obcházení účelu zákona, **a naopak i překrývání**. Překrývání se může týkat i vymezení prostoru pro předmět více daní. Ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob jde zejména o daň dědickou a darovací. DPFO by měla výslovně stanovit, že předmětem DPFO není příjem, který je předmětem jiné daně dědické nebo darovací. Současné rozdělení příjmů v širším slova smyslu mezi předmět daně dědické, darovací a daně z příjmů fyzických osob by mělo být v zásadě zachováno. Část darů, a to ty, které poplatník nabude v souvislosti se závislou činností anebo s podnikáním a jinou samostatnou výdělečnou činností, jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a nikoli daně darovací. Tento stav se v zásadě osvědčil a není důvod ho měnit. Daň dědická a zejména daň darovací současně slouží jako účinná bariéra proti daňovým únikům u daně z příjmů fyzických osob.

2. Osvobození od daně

Bez osvobození od daně, ačkoli je prvkem komplikujícím její konstrukci, se samozřejmě daň z příjmů fyzických osob neobejde. Ostatně právě vhodně konstruované osvobození může pomoci odstranit nejasnosti plynoucí z obtíží se striktním vymezením předmětu daně. Osvobození od daně je rovněž na místě u málo četných anebo nesnadno ocenitelných příjmů tam, kde by jejich zdaňování znamenalo významné snížení právní jistoty poplatníka či zvýšení administrativních nákladů bez patřičného fiskálního efektu (např. příjmy ve formě příležitostných kursových zisků při přeměně jedné měny na druhou, autorem přijaté autorské výtisky od vydavatele atd.).

Osvobození od daně z příjmů fyzických osob je ve stávající právní úpravě rozsáhlé a velmi komplikovaně vymezené. Některé tituly by bylo možno vynechat, strukturu osvobozených příjmů je však nutno přeformulovat tak, aby byla přehledná a obdobné druhy příjmů byly přiřazeny k sobě.

Při formulaci osvobození je třeba důsledně dbát na vztah mezi nárokem na sociální dávky a daňovým řešením příjmů tak, aby byly minimalizovány případy, kdy zvýšení vlastních příjmů vede ke snížení disponibilního příjmu domácnosti.

Pravidelné penze (zejména důchody z důchodového pojištění) by neměly být nadále osvobozeny od daně (takové řešení je nejlépe realizovat v souvislosti s důchodovou reformou). Takové řešení je čistší i ve vztahu k legislativě Evropské unie. Zároveň je třeba se postarat o to, aby starobní a invalidní důchod, pokud je jediným zdrojem příjmu a současně není vysoce nadprůměrný, daní postižen nebyl. Alternativně lze osvobození vyloučit pouze u starobních důchodů a u ostatních důchodů plynoucích z důchodového pojištění ho ponechat. Redukci daňové zátěže důchodců lze jednoduše dosáhnout prostřednictvím zvláštních slev na dani, případně standardních odpočtů od základu daně. (Při současném nastavení sazby daně z příjmů fyzických osob a zachování slev na dani a jejich výše by stačilo základní slevu ve výši 7 200 Kč zdvojnásobit.)

Návazně je nutno upravit procesní pravidla. Správa důchodového pojištění by měla vystupovat v obdobné pozici jako zaměstnavatel u příjmů ze závislé činnosti, důchod plynoucí z důchodového pojištění by nově měl být považován za příjem ze závislé činnosti. Pokud by důchodce neměl další příjmy náležející do základu daně nad určitou mez (cca 60 000 Kč²⁶), neměl by být povinen podat daňové přiznání. V opačném případě by mu správa důchodového pojištění na jeho žádost vydala potvrzení o vyplaceném důchodu a sražených zálohách na daň, resp. potvrzení o příjmech ze závislé činnosti. Toto potvrzení by důchodce, který by jinak splňoval podmínky pro vyrovnání záloh zaměstnavatelem, mohl předat zaměstnavateli a požádat ho o vyrovnání záloh, což by pro důchodce bylo administrativně jednodušší, než aby musel podávat daňové přiznání.

Podstatně omezit by se mělo osvobození u **příjmů z prodeje** a převodu majetku. U nemovitostí sloužících k trvalému bydlení poplatníka (včetně podílů na družstvu nebo jiné formě společnosti související s převodem takového bytu) se navrhuje rozsah současného

²⁶ To odpovídá nulové dani při současné výši slevy na poplatníka a sazby daně pro první daňové pásmo. Při změnách těchto parametrů by se samozřejmě měla upravit i zde uvedená hranice.

osvobození ponechat, u ostatních nemovitostí prodloužit pro osvobození časový test (tj. dobu mezi nabytím a prodejem) na 10 let, tedy na dvojnásobek.²⁷ U příjmů z převodu cenných papírů by časový test měl být prodloužen z 6 měsíců na 5 let. Osvobození by se netýkalo příjmů z prodeje majetku, který byl evidován v rámci ekonomické činnosti (v současné dikci vložen do obchodního majetku poplatníka) a dále případů, kdy nakládání s majetkem je považováno za ekonomickou činnost, tedy má soustavný charakter.²⁸

Z technických důvodů bude nutné zachovat neomezené osvobození u příjmů z prodeje cenných papírů nabytých v kupónové privatizaci.

Předmětem další diskuse by měla být míra osvobození příjmů z prodeje movitých věcí.

3. Základ daně

Základní druhy příjmů lze v zásadě rozdělit na příjmy z činnosti a příjmy z investice (z majetku). Příjmy z činnosti jsou nesporně pilířem daně z příjmů fyzických osob. I vzhledem k jejich statistickému významu (do 10 % hrubých příjmů domácností) jsou příjmy z investic pouze doplňkem z hlediska předmětu daně z příjmů fyzických osob. Oba základní typy příjmů si zaslouží relativně samostatné zacházení. Odlišný přístup k oběma kategoriím se i v současnosti objevuje nejen u daně z příjmů fyzických osob, ale snad ještě důsledněji při vymezení účasti na veřejném zdravotním pojištění a na sociálním zabezpečení a státní politice zaměstnanosti (dále i sociální pojištění).

Shrnutí současného rozložení základů daně do dílčích základů daně lze z údajů z daňových přiznání za zdaňovací období 2002 shrnout takto:

Dílčí základ daně	Podíl na základech daně
příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6)	54,8 %
příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7)	39,5 %
příjmy z činnosti celkem	94,3 %
příjmy z kapitálového majetku (§ 8)	0,6 %
příjmy z pronájmu (§ 9)	3,7 %
ostatní příjmy (§ 10)	1,3 %
příjmy z investic (nakládání s majetkem) celkem	5,6 %

Při rozboru údajů o struktuře základu daně je třeba vzít v úvahu, že obsahují jen data z daňových přiznání s tím, že v nich se neobjeví daňová povinnost řady poplatníků, kteří mají jen příjmy ze závislé činnosti, platí daň, ale daňové přiznání nepodávají.

Příjmy v prvních dvou dílčích základech lze považovat za příjmy plynoucí z činnosti, z nich poplatníci daně z příjmů zpravidla platí i pojistné na sociální pojištění. Na tyto druhy příjmů

²⁷ Dle výsledků jednání expertní komise jako celku je další alternativou ponechání současné hranice, tj. 5 let.

²⁸ Lze předpokládat, že rozhodování o tom, zda příjmy z obchodování s cennými papíry mají či nemají soustavný charakter bude vždy do jisté míry subjektivní.

připadá skoro 95 % základů daně.²⁹ Zdanění těchto druhů příjmů je tak nutno věnovat zvláštní pozornost, u dalších druhů příjmů je legitimní maximalizovat požadavek jednoduchosti se zřetelem k tomu, že u jednotlivých poplatníků se jedná o příjmy významné.

Schéma současné a nově navrhované struktury základu daně z příjmů fyzických osob, resp. dílčích základů daně lze shrnout do následujícího schématu:

Současná úprava	Navrhovaná úprava
příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6)	příjmy ze závislé činnosti (a funkční požitky)
příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7)	příjmy z ekonomické činnosti
příjmy z pronájmu (§ 9)	
příjmy z kapitálového majetku (§ 8)	ostatní příjmy
ostatní příjmy	

Ani nadále není možno vycházet z jednotného základu daně, bude nutno ho dále dělit do relativně oddělených částí – dílčích základů daně. V rámci každého dílčího základu daně budou specifikována pravidla pro ocenění příjmů vkládaných do základu daně a samozřejmě i pro uplatnění výdajů k nim.

Definice příjmů vstupujících do každého z dílčích základů daně bude dále rozvíjet předmět daně. Základ daně by měl být složen ze tří dílčích základů, a to:

- příjmy z ekonomické činnosti,
- příjmy ze závislé činnosti (a funkční požitky),
- ostatní příjmy.

Ačkoli příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků jsou nepochybně nejdůležitější součástí základu daně, na prvním místě jsou postaveny příjmy z ekonomické činnosti, které lze precizněji definovat. Tak jak jsou tři dílčí základy daně uvedeny, tak by mělo platit, že příjem bude nejprve testován, zda patří do dílčího základu daně příjmů z ekonomické činnosti, nebude-li zachycen v tomto dílčím základu daně, potom lze od něho odrazit pojem „příjem ze závislé činnosti“. Příjmy, které nebudou umístěny ani do jednoho z prvních dvou dílčích základů daně, budou považovány za ostatní příjmy.

Komplikovaným problémem je rovněž vymezení pravidel pro daňově uznatelné výdaje. U příjmů ze závislé činnosti jim bude věnována jen okrajová pozornost vyjádřená paušálními výdaji, u ostatních příjmů se bude pozornost koncentrovat na definici příjmu a jeho ocenění. Výdaje u příjmů z ekonomické činnosti by měly zásadně korespondovat se skutečně vynaloženými výdaji.

II. ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ Z EKONOMICKÉ ČINNOSTI

²⁹ Při sledování podílu na výnosu daně je však třeba vzít v potaz i vliv uplatňovaných daňových ztrát, čímž by se ještě zvýraznil vliv příjmů ze závislé činnosti.

1. Příjmy z ekonomické činnosti

První dílčí základ daně by sdružovat příjmy z „ekonomické činnosti“ ve vymezení, se kterým se operuje u daně z přidané hodnoty, tj. bez ohledu na to, zda má poplatník oprávnění k činnosti, či zda se jedná vůbec o činnost anebo o soustavné nakládání s majetkem za účelem dosažení zisku. Nahrazení skupiny příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti by přineslo snížení administrativních nákladů na straně jedné (využití kategorie, která je tak jako tak uplatňována u jiné velké daně), ale přispělo by též ke spravedlivějšímu určení základu daně. Z hlediska poplatníka není natolik podstatné, zda se z právního hlediska jedná o podnikání anebo o další druhy příjmů vymezené v současné době v § 7 odst. 2, jako spíše to, zda činnost vykonává soustavně či jen občas. Soustavná činnost (z tohoto úhlu pohledu lze za činnost považovat i často opakované operace s majetkem) u většiny poplatníků generuje anebo dle jejich soudu má generovat více či méně pravidelný a významný zdroj příjmů.

Definice ekonomické činnosti je už prověřena praxí, a to i v prostoru celé Evropské unie. Ekonomická činnost je kategorie, se kterou se tak jako tak musí seznámit osoby povinné k dani z hlediska daně z přidané hodnoty, což jsou téměř všichni poplatníci, kteří v současné době mají příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. V současné době zákon o dani z přidané hodnoty definuje ekonomickou činnost takto:

„Ekonomickou činností“ ... „se“ ... „rozumí **soustavná** činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní právní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti“ ... „nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně.“

I když je nepochybné, že praxe bude přinášet problémy při stanovení toho, co je a co není považováno za příjmy z ekonomické činnosti, pomocníkem v této oblasti může být mnoholeté uplatňování tohoto pojmu ve směrnici Evropské unie a z toho plynoucí judikáty Evropského soudního dvora. Pro účely definice příjmů v rámci dílčího základu daně příjmů z ekonomické činnosti by bylo třeba pojem příjmů z ekonomické činnosti mírně upravit, další úpravy by si asi vynutilo praktické využívání v průběhu fungování zákonné úpravy. V některých případech (autorské honoráře, příjmy z obchodování z cennými papíry atd.) by více či méně bylo na vůli poplatníka, zda takové příjmy zdaní v rámci dílčího základu daně příjmů z ekonomické činnosti nebo v dílčím základu daně ostatní příjmy. Obě tyto alternativy by měly své výhody i nevýhody.

V souvislosti se zavedením nové kategorizace dílčích základů daně vyvstává otázka, jak se k tomu postaví zákony o pojistném na veřejné zdravotní pojištění a o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Vazba mezi podnikáním a jinou samostatnou výdělečnou činností na straně daně z příjmů fyzických osob a samostatné výdělečné činnosti na straně obou pojistných nyní není příliš těsná. Vyladění a přiblížení těchto kategorií by však přineslo nesporně snížení administrativních nákladů na všech stranách. Na druhé straně právě obavy z toho, že příjmy přeřazené do dílčího základu daně

příjmů z ekonomické činnosti, které dosud nejsou považovány za příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, vzbuzuje v některých členech týmu obavy, které vedou k odmítnutí hranice mezi příjmy z ekonomické činností na straně jedné a nově koncipovanými ostatními příjmy na straně druhé.

Porovnání současného dílčího základu daně příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a příjmů z ekonomické činnosti dospějeme k tomu, že by došlo obousměrným pohybům. Větší důraz by byl kladen na soustavnost dosahování příjmů než na formální oprávnění k činnosti. To by na jedné straně příležitostné či nahodilé příjmy osob, které mají oprávnění zejména k jiné samostatné výdělečné činnosti, vyneslo tyto příjmy do dílčího základu daně „ostatní příjmy“ a na straně druhé část příjmů z dílčích základů daně příjmů z kapitálového majetku, z pronájmu a ostatní příjmy by se přehouplo do příjmů z ekonomické činnosti. Nejrozsáhlejší by tento posun byl pravděpodobně u příjmů z pronájmu, fakticky se však jednalo o méně významnou změnu, protože pravidla pro uplatňování výdajů v dílčích základech daně příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a příjmů z pronájmu jsou obdobná. Jediné, co by pravděpodobně bylo nutno vyřešit, je velikost paušálních výdajů zejména příjmů z pronájmu pozemků, které je rozumné ponechat na úrovni 20 až 30 %.

A ještě jeden drobný detail. Měl by být zrušen samostatný základ daně, který tvoří příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu a televize do 3 000 Kč od jednoho plátce za jeden kalendářní měsíc. Tento krok je nutný vzhledem k možnosti převodu těchto příjmů do dílčího základu daně ostatní příjmy a existenci významného nezdánitelného minima v něm. Odstranění samostatného základu daně by rovněž přispělo k větší přehlednosti v kontrolních vazbách mezi základem daně z příjmů fyzických osob a vyměřovacími základy obou zákonných pojištění. Dále zrušení samostatného základu daně navazuje na postupné zvyšování sazby paušálních výdajů, po kterém se i preferenční zvláštní sazba daně 10 % jeví pro řadu poplatníků jako příliš vysoká.

Neméně složitou záležitostí jsou pravidla pro uplatnění výdajů k těmto příjmům. Poplatník by měl volbu prokázaných výdajů anebo výdajů paušálních (avšak s určitými omezeními).

2. Prokazování výdajů

Stejná pravidla pro tvorbu základu daně u podnikání bez ohledu na právní formu podnikatelského subjektu jsou žádoucí především z hlediska nezasahování do tržního prostředí. Proto se navrhuje co nejužší vazba mezi dílčím základem daně příjmů z ekonomické činnosti a základem daně u právnických osob v první skupině z návrhu expertní skupiny, tj. u právnických osob, které nepodléhají povinnému auditu. Na druhé straně vykazování výdajů na bázi účetnictví, byť zjednodušeného, je pro fyzické osoby v řadě případů neúměrně administrativně náročné.

Proto alternativou k vykazování výdajů jako u právnických osob bez povinného auditu je specifická možnost pro fyzické osoby. Ty by mohly i v oblasti výdajů navázat na evidenci, kterou daňové subjekty vedou pro daň z přidané hodnoty, tentokrát na evidenci pro daň na vstupu, tj. přijatých plnění, kterou je možno převést s dílčími doplňky (např. možnost uplatnění výdajů i tam, kde je pro daň z přidané hodnoty zákaz odpočtu s výjimkou zákazu z důvodu osobní spotřeby a účelů nesouvisejících s ekonomickou činností daňového subjektu nebo v případě použití pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet za předpokladu, že tato plnění by byla považována za zdanitelné příjmy z hlediska daně z příjmů fyzických osob).

Obě alternativy znamenají zrušení současné daňové evidence. Daňová evidence založená na sledování realizovaných příjmů a výdajů však v návaznosti na vztahy k subjektům vedoucím účetnictví na principu výnosů a nákladů vytváří široký spekulativní prostor.

Důsledné uplatnění evidence pro daň na vstupu při definici výdajů v dílčím základu daně příjmů ekonomické činnosti by mimo jiné znamenalo zrušení povinnosti postupného odpisování hmotného a nehmotného majetku. Alternativně lze uvažovat o tom, že hmotný majetek, jehož daňová doba odpisování např. přesahuje 5 let, by se zjednodušeně odpisoval atd. Bez odpisování ale nelze řešit nabytí budov a staveb. Bezesporu se nabízí aplikace metody „*investment poolu*“³⁰, případně s dalším zjednodušením nebo zvýšením procentuálního odpisu ze zůstatkové hodnoty tohoto „*investment poolu*“.

Daňovou ztrátu vykázanou za určitý rok (v nové koncepci by mohla být daňová ztráta vykázána pouze v dílčím základu daně příjmů z ekonomické činnosti) je vhodnější považovat za mimořádný výdaj v příštím roce (popř. několika příštích letech) v dílčím základu daně z ekonomické činnosti. Obdobně lze řešit i další současné odčitatelné položky, zejména odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje.

Princip výdajů podle daně na vstupu by rovněž znamenal konec možnosti tvorby daňové rezervy na opravy hmotného majetku, to by mohlo být kompenzováno připuštěním zohlednění ztráty v důsledku oprav v jednom roce snížením daňové povinnosti za předchozí rok. Rozdílné by bylo i vykazování nájemného z finančního pronájmu atd.

3. Paušální výdaje

Základem daně z příjmů je v ideálním případě hrubý disponibilní příjem poplatníka, tedy částka před zdaněním, kterou může využít pro svou spotřebu. Aby tomu tak bylo, je třeba správně a úplně ke zdanitelným příjmům přiřadit výdaje, které poplatník na jejich dosažení musel vynaložit. Z tohoto úhlu pohledu je využití paušálních výdajů jen velmi aproximativní a tedy nenaplnuje ideu o spravedlivém základu daně. Ale smyslem zavedení paušálních výdajů rozhodně není zvyšování daňové spravedlnosti, spíše naopak jde o určitý stupeň rezignace na toto kritérium. Možnost uplatnění paušálních výdajů má ale jiné pozitivní efekty. V první řadě omezuje administrativní náklady výběru daně, a to jak na straně daňového subjektu (zbavuje ho povinnosti evidovat výdaje a přezkoumávat, zda a v jaké výši jsou daňově uznatelné), tak i na straně správce daně (zjednodušují daňovou kontrolu).³¹

Budeme-li preferovat minimalizaci administrativních nákladů výběru daně a maximalizaci právní jistoty poplatníka, potom zvolíme pokud možno jednotnou sazbu paušálních výdajů. Poplatník, který má více činností, musí evidovat odděleně příjmy podle jednotlivých činností a řešit problém s tím, ke kterému druhu příjmů přiřadit třeba vrácený přeplatek pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Při případné daňové kontrole bude mít potom obavy, zda mu finanční úřad nedoměří daň, protože nesprávně roztrídil příjmy. Někdy je přesné roztrídění příjmů do druhů spíše intuitivní.

³⁰ Viz Dokument č. 1

³¹ Dále také příloha č. 4.

Zprůměrovaná nediferencovaná sazba paušálních výdajů zase bude odrazovat část poplatníků od jejich uplatnění, protože by na nich „prodělali“ a pro jiné bude představovat neodůvodněnou výhodu. Přesto má jednotná sazba paušálních výdajů více výhod, zatím ji navrhuje v kontextu se současným stavem na 60 % s tím, že by nad paušál nebylo možno už uplatnit ani pojistné sociálního pojištění.³²

Paušální výdaje by měly být dostupné pouze pro drobné podnikatele. K zamezení spekulativního prostoru by přispěla maximální absolutní hranice uplatněných paušálních výdajů například ve výši 1 000 000 Kč nebo 2 000 000 Kč, dále by paušální výdaje neměly být dostupné ani pro poplatníky, kteří jsou povinni vést účetnictví. Ostatně u nich ve svém důsledku aplikace paušálních výdajů nesnižuje celkové výdaje na administrativu a evidenci. Konečně by měla být zavedena podmínka, že poplatník může přejít z prokázaných výdajů na paušální a obráceně jen jednou za tři zdaňovací období.

III. ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI

1. Určení základu daně u příjmů ze závislé činnosti

a. Příjmy ze závislé činnosti

Definice závislé činnosti a rovněž rozsah příjmů zdaňovaných v tomto dílčím základu daně byl měl být rámcově ponechán.³³

b. Osvobozené příjmy

Zaměstnanec od zaměstnavatele nedostává jen mzdu, ale také řadu dalších plnění. V současném zákoně o daních z příjmů jsou různá sociální a podobná plnění řešena velmi komplikovaně, a to především s využitím osvobození od daně u zaměstnance, to je v řadě případů vázáno na podmínku, že u zaměstnavatele je tento náklad nedaňovým. (Platné znění zákona o daních z příjmů nabízí celkem 24 položek osvobozených příjmů.)

Ochota jednotlivých zaměstnavatelů poskytovat zaměstnancům sociální a podobné výhody (vstupenky na sportovní a kulturní akce, zdravotní péče nehrazená pojišťovny ani nesouvisející přímo s výkonem práce, možnost použití rekreačních zařízení atd.) se velmi liší. A tak současný stav vede k tomu, že zaměstnanec „bohatého“ podniku, který zaměstnancům poskytuje rozsáhlé sociální zázemí, je v konečném důsledku daleko méně zatížen daní z příjmů fyzických osob než zaměstnavatel, jehož filosofie je, že zaměstnanci náleží mzda a je jen na něm, jak s ní naloží.

Z hlediska daňové spravedlnosti by tedy bylo rozhodně lepší, aby plejáda osvobozených příjmů byla razantně zkrácena. Ostatně s připravovanou změnou zákoníku práce bude pravděpodobně jakékoliv plnění zaměstnavatele vůči zaměstnanci možno zahrnout do jeho daňových nákladů. Pak prostá logika říká, že tyto příjmy by měly být zdaněny u zaměstnance.

³² Současně lze navrhnout, aby u těchto poplatníků byl přijatý přeplatek sociálního pojistného osvobozeným příjmem.

³³ Podrobněji viz příloha č. 5.

Některá plnění od zaměstnavatele mají však u nás dlouholetou tradici. Často se zároveň jedná o plnění, která se z hlediska jednotlivého zaměstnance velmi nesnadno oceňují. U těch by bylo na místě osvobození zachovat. Jedná se především o poskytování nealkoholických nápojů na pracovišti a o stravování zaměstnanců v průběhu pracovní směny nebo pracovní cesty. Dále by se osvobození i nadále mělo týkat vzdělávání poskytovaného zaměstnavatelem, ubytování v souvislosti s výkonem práce, případně dopravy do zaměstnání poskytnutého zaměstnavatelem.

Některá osvobození příjmů od zaměstnavatele mají výrazný sociální náboj anebo jsou jednou z forem, jakými se naplňují stimulační funkce daní. Zachováno by mělo být osvobození sociální výpomoci zaměstnavatele poskytnuté zaměstnanci v přímé souvislosti s mimořádně obtížnými poměry v důsledku živelní pohromy atd. na území, kde byl vyhlášen nouzový stav. Naopak v rámci vyšší daňové spravedlnosti by mělo být zrušeno osvobození příspěvků zaměstnavatele na penzijní připojištění zaměstnance a pojistného zaplaceného zaměstnavatelem na životní pojištění zaměstnance. Poplatník, který je zaměstnancem, má tak v současném právním systému možnost získat vyšší daňové zvýhodnění příspěvků na penzijní připojištění i pojistného na životní pojištění, ovšem jen v kooperaci se zaměstnavatelem. Náhradou by mělo být, že tyto příspěvky a pojistné placené zaměstnavatelem zaměstnanci by mělo být započítáno do odpočtu od základu daně (viz dále).³⁴

Problém ocenění nepeněžního plnění v základu daně zaměstnance by měl být maximálně zjednodušen a pravděpodobně by mohl být stanoven vyvrátitelný předpoklad, že se ocení ve výši, ve které byl zahrnut do základu daně zaměstnavatele.

c. Výdaje spojené se zaměstnáním

U většiny dalších druhů zdanitelných příjmů má poplatník možnost uplatnit výdaje na dosažení těchto příjmů vynaložené. Zaměstnanec u nás tuto možnost nemá, vychází se z předpokladu, že veškeré výdaje nutné k výkonu zaměstnání mu hradí zaměstnavatel. To je vzdáleno od reality; zaměstnanec se musí dále vzdělávat, kupuje si odbornou literaturu, část zaměstnanců, ale rozhodně ne všichni, obdrží od zaměstnavatele pracovní oděv, ale řada zaměstnavatelů má požadavky na to, jak má být zaměstnanec při výkonu práce upraven atd. Ve většině evropských zemí jsou i pro příjmy ze závislé činnosti nějakým způsobem (nejčastěji v prokázané výši s limity) definovány výdaje. Zákaz uplatnění výdajů je zaměstnanci ostře vnímán jako nespravedlivý především v kontrastu s osobami samostatně výdělečně činnými. Na druhé straně prokazování výdajů u zaměstnanců by zatěžovalo daňovou administrativu a také vedlo ke zvýšení počtu podávaných daňových priznání. Proto by bylo nejlepší zavést výdajový paušál, dejme tomu ve výši 10 % hrubého příjmu. Tento návrh nemá za cíl snížit míru zdanění, ale nastavit věrohodnější (spravedlivější) pravidla pro stanovení základu daně.

V této souvislosti narazíme na alternativu se stanovením maximální hranice paušálních výdajů. Vhodnějším řešením než zastropování je vyloučení některých příjmů z možnosti uplatnění paušálních výdajů, šlo by zejména o příjmy z realizace opčního plánu, a dále by se mohlo jednat o nepeněžní příjmy.

³⁴ Technicky by se pro zaměstnance nemuselo moc změnit, protože příspěvky zaplacené v jednotlivých měsících zaměstnavatelem na penzijní připojištění a pojistné na životní pojištění zaměstnance by mohly být odčitatelné od základu daně zaměstnance už při výpočtu měsíční mzdy, a to až do celkové maximální výše roční nezdanitelné částky.

Nově by se za příjmy ze závislé činnosti považovaly i důchody z důchodového pojištění (zejména starobní). U nich není patrný důvod, proč by měly být uplatňovány paušální výdaje. Stejně tak není důvod, proč paušální výdaje uplatňovat k výnosům z opčních plánů a obdobných motivačních systémů vázaných na akcie a podíly na zisku.

2. Výběr daně z příjmů ze závislé činnosti

Samozřejmě by měl být zachován výběr záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti v měsíčním intervalu prostřednictvím zaměstnavatele. I nadále se bude odlišovat způsob výpočtu daně u hlavního zaměstnavatele (zaměstnavatele, u kterého zaměstnanec podepíše prohlášení) a u dalších zaměstnavatelů. U hlavního zaměstnavatele by se způsob výpočtu záloh nelišil od současného stavu. U dalších zaměstnavatelů při současném nastavení sazby daně je třeba uvažovat o snížení minimální výše zálohy, současných 20 % nereflektuje změny v sazbě od roku 2006.

Výběr daně z příjmů ze závislé činnosti je v současnosti značně komplikovaný. Je tedy vhodné ho zjednodušit. Především se navrhuje odstranit z tohoto dílčího základu daně samostatné základy daně a ze všech příjmů vybírat zálohy na daň. Na druhé straně by měla být stanovena relativně velká tolerance pro osvobození od povinnosti podat daňové přiznání (např. ve výši 60 000 Kč příjmů ze závislé činnosti od zaměstnavatelů, u kterých by poplatník neměl podepsáno „prohlášení“ a tedy je nelze považovat za příjmy z hlavního zaměstnání).

Nově dle dříve představené koncepce by mělo být zaměstnancům umožněno, aby jejich základ pro výpočet záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti byl snižován o příspěvky zaměstnavatele na jejich penzijní připojištění a pojistné životního pojištění zaplacené za ně zaměstnavateli.

Pozici zaměstnavatele u důchodů z důchodového pojištění by měly úřady sociálního zabezpečení. Ty by po skončení zdaňovacího období na žádost poplatníka také vydávaly potvrzení o zdanitelných příjmech a případně sražených zálohách na daň. (V horizontu několika let by tato agenda měla být co nejvíce převedena na elektronická podání, třeba i zaměstnavateli důchodce.) Vzhledem k tomu, že taková potvrzení je možno považovat za vysoce bonitní, bylo by možno k nim přihlížet i při vyrovnání záloh zaměstnavatelem, a tak zbavit poplatníka povinnosti podávat daňové přiznání.

IV. ZDANĚNÍ OSTATNÍCH PŘÍJMŮ

Tento dílčí základ daně by měl být v nové koncepci ještě trochu komplikovanější, na druhé straně by se vztahoval jen na omezený počet poplatníků. Sdruženy by do něho byly příjmy nesystematické, příležitostné, a to nejen z činnosti, ale především z nakládání s majetkem. Jak vyplývá z rozboru daňových přiznání, na tyto druhy příjmů připadá maximálně několik procent souhrnu základů daně.

Největší podíl (3,7 %) z toho zaujímají příjmy z pronájmu, které v navrhované koncepci budou z převážné části převedeny do dílčího základu daně příjmů z ekonomické činnosti. Kromě toho podíl příjmů z pronájmu na vybrané dani by se po započtení daňových ztrát vykázaných v tomto dílčím základu daně dále snížil.

Nejnižší podíl připadá na příjmy z kapitálového majetku. To je způsobeno především tím, že většina příjmů z kapitálového majetku ze zdrojů v tuzemsku tvoří samostatné základy daně, odděleně se zdaňuje i část těchto příjmů plynoucích ze zdrojů v zahraničí. Zdanění příjmů prostřednictvím samostatných základů daně by mělo být zhruba v současném rozsahu zachováno.

Na dílčí základ daně ostatní příjmy připadá jen 1,3 % základů daně. I když tento druh příjmů zvyšuje svůj význam v nejvyšších příjmových skupinách, ani u nich nepřekročí 10 % z hrubých příjmů. Z toho důvodu by bylo vhodné zdanění těchto druhů příjmů řešit co nejjednodušeji.³⁵

Z hlediska výnosu daně jako celku se tedy jedná o nepodstatnou součást základu daně. Není však možno od ní abstrahovat s ohledem na daňovou spravedlnost, protože pro jednotlivé poplatníky se může jednat o velmi významnou, byť ojedinělou, součást základu daně. Z toho vychází i navrhované řešení, které téměř nepočítá s uplatňováním výdajů.

Příjmy z prodeje (převodu) majetku by byly oceněny na bázi hrubého zisku, tj. za příjem by se považoval rozdíl mezi prodejní a nabývací cenou. V případě, že cena pořízení majetku by byla vyšší než příjem z jeho prodeje, potom by se mělo jednat o osvobozený příjem. Toto pojetí je však proti současnému stavu tvrdší, protože neumožňuje kompenzovat zisky a ztráty z jednotlivých transakcí, a to ani v rámci jediného druhu příjmů.³⁶ Stejný způsob ocenění by se používal i u příjmů z prodeje cenných papírů.³⁷ Uvedené řešení však dobře poslouží k aplikaci **nezdanitelného minima**, které by pro dílčí základ daně ostatní příjmy by mělo být zavedeno **zhruba v rozsahu 100 000 Kč** za zdaňovací období. Potom by opravdu platilo, že ostatní příjmy jsou zdaňovány v základu daně jen u poplatníka, pro kterého v daném zdaňovacím období představují podstatný příjem a u ostatních poplatníků by příjmy v tomto dílčím základu daně nezatěžovaly administrativně, ani by nezvyšovaly jeho daňovou povinnost. Řádné fungování navrhovaného mechanismu je možné jen tehdy, jestliže příjmy z prodeje (převodu) majetku, který poplatník uvedl v evidenci výdajů v dílčím daňovém základu příjmy z ekonomické činnosti byly automaticky považovány za příjem z ekonomické činnosti. To by mělo být do značné míry automaticky zajištěno nastavením evidence příjmů a výdajů v dílčím základu daně příjmů z ekonomické činnosti.

Uplatnění výdajů v tomto dílčím základu daně by bylo ojedinělé, alternativně lze uvažovat o zavedení paušálních výdajů ve výši 10 % příjmů v dílčím základu daně.

Z hlediska daňové spravedlnosti se jeví vhodné nezdanitelné minimum rozšířit i na příjmy z kapitálového majetku tvořící samostatné základy daně, např. úroky z vkladů atd., ze kterých se sráží srážková daň. Toto řešení v současné době však není možné vzhledem k členství v Evropské unii. Zároveň však není možno ignorovat skutečnost, že zejména u drobných střadatelů úrok často ani nekryje inflační znehodnocení majetkové podstaty. O tomto řešení je možno uvažovat až v horizontu několika let.

³⁵ Na druhé straně pro nevelkou skupinu poplatníků tyto příjmy jsou rozhodující. Je velmi pravděpodobné, že značná část těchto osob legálně uniká zdanění zejména přes osvobození od daně, lze ale také předpokládat, že se u výnosů z majetku častěji setkáváme s daňovými úniky. Tuto situaci lze částečně řešit tím, že i výnosy z majetku, mají-li soustavný charakter, by byly zdaňovány jako příjmy z ekonomické činnosti.

³⁶ Soustavné příjmy tohoto druhu by se považovaly za příjmy z ekonomické činnosti s jiným oceněním atd.

³⁷ Definice příjmu by zabránila zbytečně podávaným daňovým příznáním, kdy příjem neosvobozený od daně je vysoký, ale po snížení o cenu pořízení základ daně ovlivní.

Příjmy v tomto dílčím základu daně by měly být zdaňovány odděleně, a to v daňovém přiznání s lineární daní ne vyšší než 15 %. Samostatný základ daně v daňovém přiznání by ale asi byl pro standardního poplatníka komplikací a bylo by dost těžké prostřednictvím osvěty ho na tuto změnu připravit. Pomoci by mohl manuál, který by byl přístupný na internetu a poplatníkovi by daň sám vypočítal. I tak by asi zkomplikoval úvahy poplatníka o míře jeho daňového zatížení. Toto řešení by v jistém rozsahu navázalo i na daň z příjmů právnických osob.

Sazba 15 % sice koresponduje se zvláštní sazbou daně uplatňovanou na běžné příjmy z kapitálového majetku, což je záměrem, aby se srovnalo daňové zatížení např. dividend na straně jedné a výnosů z prodeje podílových listů na straně druhé. Na druhé straně úroveň této sazby je v rozporu se sazbou pro první daňové pásmo sazby daně z příjmů fyzických osob od roku 2006 (12%). Tento nesoulad by bylo záhodno řešit, ať na straně jedné či druhé.

V. NEZDANITELNÉ ČÁSTKY

Úprava základu daně by se měla zjednodušit, otázka míry je však spíše politickým rozhodnutím. Jde samozřejmě o jeden z nejdůležitějších kanálů pro poskytování daňových úspor, je to však takový způsob, u kterého je vždy velmi obtížné určit, na koho zvýhodnění skutečně dopadne. (Např. v USA bylo zavedení možnosti odpočtu úroků z hypotečních úvěrů od základu daně interpretováno jako podpora stavebnictví, která měla nastartovat konjunkturu. Skutečnost, že si díky tomu někdo pomůže k bydlení, byla považována jen za přidružený efekt.)

Je třeba zvážit, které „politiky“ si zaslouží daňovou podporu, a potom je nutno hledat co nejvhodnější nástroj pro její poskytnutí. Nástroje by se neměly překrývat. Za vhodné zachování lze považovat následující nestandardní odpočty:

- daňová ztráta (včetně nové možnosti zpětného uplatnění – viz dokument č. 1),
- odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje,
- odpočet úroků z úvěrů na bytové potřeby,
- nově koncipovaná podpora úspor na stáří (zahrnující současné odpočet příspěvků na penzijní připojištění a pojistného na životní pojištění a současně kompenzující zrušení osvobození těchto příspěvků a pojistného hrazeného zaměstnavatelem za zaměstnance),
- případně dary na veřejně prospěšné účely.

Daňová ztráta by nadále nebyla odčitatelnou položkou od základu daně, ale specifickým výdajem v dílčím základu daně z příjmů z ekonomické činnosti. Mohla by tedy například být vykázána jen v tomto dílčím základu daně a tedy by nebylo možno o tuto ztrátu snižovat další dílčí základy daně v běžném ani v následujících zdaňovacích obdobích. Toto některými navrhované řešení se však může jevit jako velmi problematické vzhledem k logice ekonomického cyklu i zásadám elementární daňové spravedlnosti a pravedlnosti jako takové.

Zachovat lze i **odpočty úroků z úvěrů na bytové potřeby**. Jejich odstranění by mohlo být pro některé domácnosti jen těžko únosné. Pokud by se váha tohoto odpočtu měla snižovat, pak je to potřeba dostatečně dopředu deklarovat a případně zachovat určitá přechodná ustanovení.

Současná daňová **podpora úspor na stáří** je hodně roztržštěná a ve svých důsledcích nesystematická a tedy i nespravedlivá. Odpočet těchto výdajů by měl být sjednocen, jeden limit by se měl vztahovat jak na zaplacené pojistné na životní pojištění, tak i na zaplacené příspěvky na penzijní připojištění, zároveň je třeba dobře zvážit, jak budou příspěvky považované za úsporu na stáří definovány. Současně by mělo být zrušeno osvobození příspěvků a pojistného zaplaceného zaměstnavatelem na účet zaměstnance a tyto platby zaměstnavatele by měly být rovněž zahrnuty do odpočtu u zaměstnance. Tím se sjednotí podpora poskytovaná všem poplatníkům a současně nebudou nuceni k tříštění úspor na stáří. Pro osoby s vyšším základem daně platí, že jejich příspěvky na povinné sociální zabezpečení velmi významně převyšují to, co mohou ze systému očekávat, proto by mohla být akceptovatelná vyšší částka jejich individuálního spoření na stáří.

Problematické ustanovení, které si zaslouží revizi je nezdánitelná částka odpovídající **darům na vymezené účely**. Dnes je to nepřehledná škála účelů a daňová správa nemůže být schopna prověřit, zda alespoň část darů byla použita deklarovaným způsobem a bude-li zrušena daň darovací, tak má stejně malý prostor pro nějaký daňový zásah prostřednictvím této daně.

VI. DAŇOVÉ SAZBY

Není součástí zadání expertní skupině zabývat se progresí a nastavením nominální sazby daně či tím, zda dát přednost sazbě lineární. To je politické rozhodnutí. Koncepce základu daně je formulována tak, aby bylo možno použít i progresivní sazbu daně. Pokud by měla být za základ pro novou sazbu daně použita stávající tabulka daňové sazby, je velmi žádoucí zvýšit hranici, od které již neroste mezní sazba daně, ta je v současné době neodůvodnitelně nízká. Hranice posledního pásma by měla úzce navazovat na maximální vyměřovací základ sociálního pojištění, s jehož zavedením se v budoucnu počítá.

Předpokládáme zároveň zachování zvláštních sazeb daně. Je třeba pečovat o relaci mezi tabulkou daňové sazby a zvláštními sazbami daně tak, aby byla zachována rozumná proporce průměrné sazby daně.

Revizi zaslouží uplatňování srážkové daně z příjmů daňových nerezidentů cizozemců, kde sazba 25 % z hrubého příjmu (žádné výdaje ani cestovní se nemají odečítat) byla nastavena v roce 1993 a od té doby se nezměnila a kromě toho vybrání srážkové daně závisí na existenci plátce daně. Jde zejména o příjmy na veřejnosti vystupujících umělců a sportovců. Zvážit by se mělo nejen snížení sazby daně z hrubého příjmu (alespoň např. na 20 % nebo 15 %), ale i právně jistější způsob vybrání pro případ, kdy neexistuje nebo je sporný plátce daně.

U honorářů charakteru licenčních poplatků jde spíše o problém sazby (český rezident podávající příznání si může již dnes uplatnit nejméně paušálních 40 % na výdaje) a mezinárodní smlouvy buď snižují maximální možnou sazbu nebo některé smlouvy svěřují zdanění tzv. kulturních licenčních poplatků výlučně zemi příjemce.

VII. SLEVY NA DANI

Standardní slevy, dříve odpočty od základu daně, jsou nejen obvyklým, ale v podmínkách České republiky už hluboce zakořeněným sociálním prvkem konstrukce daně z příjmů

fyzických osob. Nebylo záměrem expertní skupiny rozhodnout, zda dát přednost slevám či odpočtům.

Nejdůležitější by měla být **sleva na poplatníka**. Za situace, kdy je navrhováno odstranění osvobození starobních důchodů, by na ni měl mít nárok každý poplatník daně z příjmů fyzických osob.³⁸

Rovněž sleva na nezaopatřené dítě bude ponechána. Je otázkou, zda procesní komplikace, které způsobuje její přechod v daňový bonus, nejsou příliš vysoké a efekt pro poplatníky příliš nízký na to, aby byl daňový bonus zachován. Motivaci poplatníků k dosahování vlastních příjmů je vhodnější systémově řešit na straně dávkového systému, bez jehož zásahu se skupina osob, na kterou se daňový bonus vztahuje, stejně neobejde.

Zvláštní pozornost si zaslouží **sleva na manžela** bez vlastních příjmů. Tu by bylo možno při umožnění převodu slev odstranit a nahradit ji slevou na poplatníka, kterou by za manžela, jehož základ daně by nebyl dostatečně velký s využití slevy nebo její části, mohl uplatnit druhý z manželů.

Slevy na invaliditu mohou být ponechány. Problematické je současné vymezení podmínek, při nichž na něj vzniká nárok, pobírání invalidního důchodu (českého, nikoli ze zahraničí). Slevy by se měly vázat ne na pobírání důchodu, ale na stupeň snížení výdělečné činnosti (33 % a 50 %).³⁹

Naopak sleva pro studenta by se neměla znovu objevit, jde o české specifikum, které nekoresponduje s věkem, ve kterém se u nás děti osamostatňují.

VIII. PROCESNÍ RÁMEC

Řešení procesního rámce je v této fázi projektu předčasné, proto budou jen vytyčeny základní cíle.

Jednou z nejvyšších priorit je **omezení počtu osob, které jsou povinny podávat daňové přiznání**, což je již zakomponováno do věcného řešení. Přispěje k tomu definice příjmu u příjmů z prodeje majetku v rámci dílčího základu daně ostatní příjmy a zavedení nezdanitelného minima v tomto dílčím základu daně. Kromě toho by měla být významně zvýšena hranice příjmů v základu daně, do které poplatník není povinen podat daňové přiznání. Vzhledem k tomu, že základní sleva bude přístupna pro všechny poplatníky, měla by tato hranice při zachování současné výše základní slevy být posunuta alespoň na 60 000 – 100 000 Kč.

Velmi ambiciózním cílem je integrace výběru daně z příjmů fyzických osob a obou pojistných. Všechny podání by měla být podávána současně a na jedno místo. Základní lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů by se v této souvislosti mohla posunout na 15. duben. Přehled na sociální zabezpečení i na veřejné zdravotní pojištění by mohly být přílohami k daňovému přiznání. Za předpokladu sjednocení splatnosti doplatku daně a obou

³⁸ S její výší by měla korespondovat velikost příjmů, do které poplatník není povinen podávat daňové přiznání.

³⁹ Prokazování invalidity by ale mělo být postaveno mimo daňovou správu, aby nemusila mít své posudkové lékaře.

pojistných by potom poplatník mohl vše vyrovnat jednou platbou při kompenzaci přeplatků a nedoplatků. Toto řešení, které by poplatníci jistě uvítali, je náročné na nelegislativní opatření na straně státní správy (propojení databází s přístupem všech dosavadních správců daně a pojistného).

V další fázi by bylo možno uvažovat i o přímé vazbě vyměřovacích základů na základ daně z příjmů fyzických osob.

IX. ZJEDNODUŠENÍ PROCESNÍCH POVINNOSTÍ ZAMĚSTNANCŮ

Zvláštní pozornost z hlediska procesních pravidel je třeba věnovat příjmům ze závislé činnosti.

V novém zákoně bude třeba odlišně řešit odpovědnost zaměstnance a zaměstnavatele při nesprávné srážce zálohy na daň.⁴⁰

Procesní komplikací je rovněž srážková daň u některých příjmů ze závislé činnosti. Ta by měla být zrušena, ze všech příjmů by zaměstnavatel srážel zálohy na daň, avšak podstatně by se zvýšila hranice příjmů kromě těch, které má poplatník od zaměstnavatele s Prohlášením, z jejichž výše by poplatníkovi nevznikla povinnost podat daňové přiznání. Tato hranice by měla být cca v úrovni 60 000 Kč za rok, kromě příjmů od zaměstnavatelů s Prohlášením.

Když už zaměstnanec má povinnost podat daňové přiznání, pak by měl mít možnost ji splnit s co nejmenšími náklady (i psychickými). Tady by poplatníkům pomohlo, pokud by nemuseli k daňovému přiznání podávat tolik povinných příloh. Jistě by ocenili volně přístupný program na internetu, který by jim krok po kroku pomohl vypočítat daňovou povinnost, upozorňoval by je na rizika i časté chyby, ale také by nezapomněl na nic, čím by případně mohl poplatník snížit svůj základ daně a daň. Vyústit by měl v možnost elektronického podání. Stejný komfort by jistě ocenili nejen zaměstnanci.

⁴⁰ Dnešní stav dovoluje legálně vyměřit rozdíl na nesprávně sražených zálohách zaměstnavateli a vymáhat částku na zaměstnavateli, i když zaměstnanec podal přiznání a sám v termínu pro podání daňového přiznání daň doplatil do správné výše. Jde v podstatě o přenos daňové povinnosti ze zaměstnance na zaměstnavatele, který nižší srážku zálohy zavinil, ale zaměstnanec se na druhé straně musí spoléhat na potvrzení vydané zaměstnavatelem, které je pro něj jediným dokladem o příjmech ze závislé činnosti. Také je nutno jasněji upravit vztahy mezi plátcem daně a poplatníkem daně.

Dokument 4

Zdaňování majetku

Důvodnost zachování majetkových daní, otázka jejich provázanosti se zdaněním příjmů

Explicitně formulované otázky:

Je vhodné zcela zrušit daň z nemovitostí?

Je dar nebo dědictví příjmem ve smyslu zákona o dani z příjmů?

PRACOVNÍ PODKLAD

Pod pojmem „majetkové daně“ se nejčastěji rozumí dvě skupiny daní. Jsou to jednak daně z držby majetku, kdy předmětem daně je majetek, poplatníkem daně je vlastník majetku, jednak daně, které jsou spojeny se změnou v sobě vlastníka a postihují přechod nebo převod majetku. Majetkové daně bývají nejčastěji placeny periodicky (např. jednou ročně) po dobu trvání vlastnického vztahu, majetkové daně transferové jsou svým charakterem daněmi jednorázovými.

V České republice existuje několik majetkových daní. Jsou to:

- daně z držby majetku,
- daň z nemovitostí,
- daň silniční,
- daně z převodu majetku,
- daň z převodu nemovitostí,
- daň darovací,
- daň dědická.

I. STRUČNÝ POPIS JEDNOTLIVÝCH DANÍ

1. Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí se dělí na daň z pozemků a daň ze staveb.

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí. Poplatníkem daně je zpravidla vlastník pozemku. Nájemce je poplatníkem daně v případech stanovených zákonem o dani z nemovitostí. Základem daně u některých pozemků (zemědělská půda, pozemky hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb) je hodnota pozemku daná vyhláškou, případně přímo zákonem v paušální výši 3,80 Kč na m². U těchto pozemků je pak stanovena sazba daně ve výši 0,75 % (zemědělská půda) či 0,25 % (trvalé travní porosty, lesy a rybníky). U ostatních pozemků je základem daně výměra pozemku v m², sazba je pak stanovena ve výši 1 Kč na m² u stavebních pozemků a 0,1 Kč u ostatních pozemků. Některé pozemky jsou od daně osvobozeny, např. pozemky ve vlastnictví státu, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány, dále pozemky používané diplomatickými misemi, pozemky tvořící veřejná prostranství. Předmětem daně pak nejsou zejména pozemky pod stavbou v rozsahu jejího půdorysu.

Předmětem daně ze staveb jsou dokončené stavby na území České republiky. Poplatníkem daně je vlastník stavby. Základem daně je výměra půdorysu stavby v m². U bytů či samostatných nebytových prostor je základem daně tato výměra zvýšená o 20 %. Sazba daně se pohybuje od 1 Kč za m² (např. byty) do 10 Kč za m² (např. stavby pro některé druhy podnikatelských činností). Podobně jako u pozemků jsou osvobozeny např. stavby ve vlastnictví státu, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány, stavby používané diplomatickými misemi, veřejné stavby, stavby ve vlastnictví postižených osob či obytné stavby po dobu prvních 15 let po kolaudaci, pokud v nich bydlí jejich vlastníci.

Základní sazby daně u stavebních pozemků a u některých staveb (obytné domy, stavby tvořící příslušenství k obytným domům, byty evidované v katastr nemovitostí) jsou vynásobeny koeficienty podle velikosti obce. Koeficienty se pohybují od 0,3 v nejmenších obcích do 300 obyvatel až po 4,5 v Praze. Každá obec může pak svou vyhláškou stanovit pro jednotlivé části či pro celou obec koeficienty nižší či vyšší. U ostatních druhů staveb obec může zvýšit základní sazbu daně stanovením koeficientu 1,5, v Praze na koeficient 5,0.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daň se platí podle stavu k 1. lednu běžného roku, k dalším změnám se nepřihlíží. Poplatník je povinen podat daňové přiznání do 31. ledna běžného roku. Daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal v některém z předcházejících let, pokud nedošlo ke změnám okolností rozhodných pro vyměření daně. Daň je splatná buď v jedné částce nebo ve dvou či čtyřech splátkách v závislosti na výši daně a na typu poplatníka. Výnos daně za daný pozemek či stavbu je určen do rozpočtů obcí, v jejichž katastrálním území se tento pozemek či stavba nachází.

2. Daň silniční

Předmětem daně silniční jsou silniční vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, pokud jsou používána pro podnikatelské účely. Nákladní vozidla s hmotností alespoň 12 tun jsou předmětem daně bez ohledu na to, pro jaké účely jsou používána. Poplatníkem je většinou provozovatel vozidla, který je zapsán v technickém průkazu. Sazba daně je diferencována:

- u osobních automobilů podle zdvihového objemu motoru v cm^3 a pohybuje se od 1200 Kč (do 800 cm^3) do 4200 Kč (nad 3000 cm^3),
- ostatních vozidel podle nejvyšší povolené hmotnosti (celkové hmotnosti) v tunách a počtu náprav a pohybuje se od 1800 Kč (do 1 tuny a s 1 nápravou) do 50 400 Kč (3 nápravy, nad 36 tun).

Daň platí i zaměstnavatelé, jejichž zaměstnanci používají vlastní osobní automobil pro služební účely. Pokud je to pro zaměstnavatele výhodnější, platí sazbu ve výši 25 Kč za den, místo 1/12 roční sazby za kalendářní měsíc, v nichž je osobní automobil takto využit.

Sazba daně je snížena o 25 % u vozidel pro zemědělské práce (platí pouze pro poplatníky, kteří vykonávají zemědělskou činnost), o 40 % u vozidel splňujících emisní normu EURO 2 a o 48 % u vozidel splňujících emisní normu EURO 3. U starších vozidel registrovaných do 31. prosince 1989 je sazba zvýšena o 15 %. Sleva na dani je poskytována na vozidla, které uskutečňují kombinovanou dopravu, tj. dopravují náklady, které jsou po část trasy přepravovány po železnici nebo po vodě.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Poplatník je povinen podat daňové přiznání do 31. ledna roku následujícího. Poplatník platí čtyři zálohy za rok podle skutečného stavu vozidel splňujících zákonné podmínky pro zdanění v kalendářním čtvrtletí, které bezprostředně předchází kalendářnímu měsíci, ve kterém jsou splatné zálohy. Tyto zálohy jsou vyrovnány spolu s podáním daňového přiznání podle stavu v jednotlivých měsících běžného roku. Výnos daně je určen do Státního fondu dopravní infrastruktury.

3. Daň z převodu nemovitostí

Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod či přechod vlastnictví k nemovitostem či bezúplatné zřízení věcného břemene ve prospěch dárce při darování nemovitosti. Poplatníkem daně je ve většině případů převodce (prodávající), nabyvatel (kupující) je ručitelem. V některých případech (např. přechod nemovitostí při výkonu rozhodnutí) je poplatníkem daně nabyvatel. U výměny nemovitostí poplatníky daně jsou společně a nerozdílně převodce i nabyvatel. Základem daně při smluvním převodu je buď cena sjednaná nebo cena nemovitosti zjištěná dle oceňovacích předpisů a to vždy vyšší z těchto dvou hodnot. V dalších případech je to např. cena bezúplatně zřízeného věcného břemene, cena dosažená vydražením při získání nemovitosti ve veřejné dražbě atd. Sazba daně (původně pětiprocentní), od 1. ledna 2004 činí 3 % a je jednou z nejnižších v porovnání se státy Evropské unie (viz příloha č. 2).

Od daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny např. převody z a do majetku České republiky, přeměny právnických osob, či převody nových staveb které nebyly dosud užívány. Poplatník je povinen podat daňové přiznání do tří měsíců od potvrzení nabytí vlastnictví (nejčastěji zápis do katastru nemovitostí) nebo nabytí vlastnictví (u nemovitostí neevidovaných v katastru nemovitostí). Ve lhůtě pro podání daňového přiznání je daň splatná. Výnos daně je určen do státního rozpočtu.

4. Daň darovací

Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku jinak než smrtí zůstavitele. Poplatníkem je nabyvatel, při darování do ciziny je poplatníkem dárce. Nejde-li o darování do ciziny či z ciziny, je dárce ručitelem. Základem daně je cena darovaného majetku snižená o prokázané dluhy, o daně placené při dovozu při darování z ciziny a o částky od daně osvobozené. Sazba daně se pohybuje v závislosti na vztahu dárce a obdarovaného:

- od 1 % (do 1 mil. Kč) do 5 % (nad 50 mil. Kč) v I. skupině (příbuzní v řadě přímé a manželé),
- od 3 % (do 1 mil. Kč) do 12 % (nad 50 mil. Kč) ve II. skupině (ostatní příbuzní),
- od 7 % (do 1 mil. Kč) do 40 % (nad 50 mil. Kč) ve III. skupině (ostatní osoby).

Dále jsou v závislosti na vztahu dárce a obdarovaného od daně darovací osvobozena v zákoně vymezená nabytí majetku (movité věci osobní potřeby, peněžní prostředky a cenné papíry) do výše 1 mil. Kč v I. skupině, 60 tis. Kč ve II. skupině a 20 tis. Kč ve III. skupině. Samostatně je osvobozeno nabytí movitých věcí a samostatně nabytí peněžních prostředků, vkladů a cenných papírů. Dále je od daně darovací osvobozena řada darování např. bezúplatné nabytí majetku státem či veřejnými vysokými školami, darování majetku určeného pro financování v oblasti kultury, školství, vědy, výzkumu, sportu, zdravotnictví apod., dary přijaté církvemi, nadacemi a obecně prospěšnými fondy, převody bytů a garáží z majetku družstva na členy družstva apod.

Poplatník je povinen podat daňové přiznání do 30 dnů od bezúplatného nabytí movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu, při nabytí nemovitostí do 30 dnů od doručení smlouvy opatřené doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí nebo u nemovitostí neevidovaných v katastru nemovitostí do 30 dnů od účinnosti smlouvy. Daň je splatná ve lhůtě 30 dnů od doručení platebního výměru. Výnos daně je určen do státního rozpočtu.

5. Daň dědická

Předmětem daně dědické je bezúplatné nabytí majetku děděním. Poplatníkem je dědic, (nabyvatel). Základem daně je cena nabytého majetku snižená o prokázané dluhy zůstavitele, které přešly na dědice, o přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele a o náklady spojené s dědickým řízením. Sazba daně se pohybuje v závislosti na vztahu dědice a zůstavitele:

- od 1,5 % (do 1 mil. Kč) do 6 % (nad 50 mil. Kč) ve II. skupině,
- od 3,5 % (do 1 mil. Kč) do 20 % (nad 50 mil. Kč) ve III. skupině.

Dědictví v I. skupině jsou od daně osvobozena. Dále jsou v závislosti na vztahu dědice a zůstavitele od daně dědické osvobozena obdobná nabytí majetku jako je tomu u daně darovací, a to do výše 60 tis. Kč v II. skupině a 20 tis. Kč ve III. skupině. Dále je od daně dědické osvobozena řada dědictví např. nabytí státem či veřejnými vysokými školami, nabytí majetku určeného pro financování v oblasti kultury, školství, vědy, výzkumu, sportu, zdravotnictví apod., dědictví nabytá církvemi, nadacemi a obecně prospěšnými fondy apod.

Poplatník je povinen podat daňové přiznání do 30 dnů, v němž nabylo právní moci rozhodnutí o dědictví. Daň je splatná do 30 dnů od doručení platebního výměru. Výnos daně je určen do státního rozpočtu.

II. VÝNOSY MAJETKOVÝCH DANÍ A NÁKLADY NA JEJICH VÝBĚR

Výnos majetkových daní v roce 2004

Daň	mil. Kč	celkové daňové příjmy (%)	HDP (%)
daň z nemovitostí	4 919	0,48 %	0,18 %
daň silniční	5 514	0,54 %	0,20 %
daň z převodu nemovitostí	9 461	0,92 %	0,34 %
daň darovací	818	0,08 %	0,03 %
daň dědická	100	0,01 %	0,004 %

Zdroj: OECD 2005, Ministerstvo financí

Z tabulky lze vidět, že majetkové daně nehrají příliš významnou roli mezi ostatními příjmy veřejných rozpočtů v České republice. Pokud srovnáme podíl majetkových daní v jednotlivých státech OECD, zjistíme, že Česká republika je státem s nejnižším podílem majetkových daní na příjmech veřejných rozpočtů. To se také projevuje v pravidelných ekonomických přehledech, které OECD publikuje, kde je České republice doporučováno zvýšení majetkových daní jako vhodný zdroj příjmů, které lze použít např. pro snížení jiných, více distorzních daní (OECD 2000, str. 13, OECD 2001, str. 87, OECD 2004, str. 32).

Výnosy majetkových daní (skupina 4000) ve státech OECD jako podíl na celkových daňových příjmech

USA	12,1	Francie	7,3	Turecko	3,2
Korea	11,8	Irská republika	6,5	Švédsko	3,1
Velká Británie	11,6	Island	5,9	Norsko	2,5
Japonsko	10,3	Nový Zéland	5,2	Německo	2,4
Kanada	10,0	Nizozemí	5,2	Finsko	2,3
Austrálie	9,5	Řecko	4,5	Maďarsko	2,2
Švýcarsko	8,3	Portugalsko	4,1	Slovensko	1,8
Itálie	8,0	Polsko	4,0	Mexiko	1,6
Lucembursko	7,5	Dánsko	3,8	Česká republika	1,4
Španělsko	7,5	Belgie	3,3	Rakousko	1,3

Zdroj: OECD 2005

Pozn.: Do skupiny 4000 není v Revenue Statistics zahrnována daň silniční.

Při takto nízkých výnosech jednotlivých majetkových daní je též zajímavá otázka efektivity jejich výběru.

Efektivita výběru majetkových daní v roce 2004

Daň	administrativní náklady / inkaso daně
daň z nemovitostí	9,39 %
daň silniční	6,58 %
daň z převodu nemovitostí	2,85 %
daň darovací	16,03 %
daň dědická	77,81 %

Zdroj: Ministerstvo financí

Když porovnáme výše uvedené hodnoty s průměrnou efektivností výběru, která se pohybuje do 2 %, je u všech majetkových daní poměrně vysoká. Zvláště nepříznivá je situace u daně dědické. (V literatuře však můžeme nalézt i odlišné hodnoty.)

III. OPRÁVNĚNOST EXISTENCE MAJETKOVÝCH DANÍ

Zdaňování majetku, především tedy daň z nemovitostí, je jedním z nejstarších zdrojů, které byly podrobeny zdanění již od starověku. Dnes se jednoznačně za hlavní daně považují ty, které lépe odráží platební schopnost, tedy daně z příjmů, případně daň z přidané hodnoty. Majetkové daně jsou chápány jako doplňkové daně a často bývají předmětem návrhů na zrušení. Je třeba říci, že **pro jejich rušení lze nalézt oprávněné argumenty**. I dnes již klasická literatura uvádí, že „*K odůvodnění daně dědické (jsou) sestrojovány různé, částečně přes pařezy vláčené theorie*“ (Eheberg, 1903, str. 270).

Majetkové daně zdaňují majetkové hodnoty, které byly zakoupeny za již zdaněné peníze a dochází tak k **dvojitmu zdanění**. Tento argument je nepochybně správný, na druhou stranu s dvojitým zdaněním se setkáváme i u jiných daní. Např. zisk firem je zdaněn daní z příjmů právnických osob a poté rozdělované dividendy podléhají srážkové dani z příjmů fyzických osob. Výrobky, které podléhají spotřebním daním jsou ještě poté zatíženy daní z přidané hodnoty, jejímž základem je cena včetně spotřební daně. Navíc dvojitý zdanění není špatné samo o sobě, vždy záleží na celkovém daňovém zatížení. Jistě je pro poplatníky výhodnější platit např. 10% daň ze zisku firem a poté 10% daň z dividend než pouze jednu daň ve výši 40 %.

Další argument vychází z výše uvedené **nízké efektivity**, resp. vysoké nákladovosti výběru těchto daní, která je skutečně nadprůměrná. Lze tedy snadno prohlásit, že zrušením těchto daní stát ušetří nemalé prostředky na jejich výběr a pokud navíc současně dojde ke zvýšení jiných daní, nemusí dojít k výpadkům daňových příjmů. Na druhou stranu lze tyto údaje se stejným úspěchem použít k obhájení zvýšení výnosu těchto daní, aby se jejich efektivita více blížila efektivitě výběru „velkých daní“.

Naproti tomu lze uvést argumenty na podporu existence majetkových daní.

Podle daňové teorie má být celkový daňový výnos rozdělen na jednotlivé poplatníky pokud možno tak, aby je co nejméně zatěžoval. Proto je jednou z nejvýznamnějších daní daň z příjmů, která umožňuje zohlednit platební schopnost jednotlivých poplatníků. Daň z příjmu zatěžuje zejména pravidelné příjmy (ze zaměstnání, z podnikání, z kapitálu), které jsou očekávané a od nichž domácnosti odvozují svůj celoživotní důchod a plánují na jejich základě výdaje. Naproti tomu daně z převodu majetku (zejména daň dědická a daň darovací) zatěžují nahodilé a neočekávané příjmy. Tyto neočekávané příjmy navíc nabyvatel získává bez vlastního přičinění a vlastního úsilí. Pokud tedy stát získává daně z takovýchto nahodilých příjmů, nemusí již tolik zdaňovat mzdy či jiné druhy pravidelných příjmů. Lze se zřejmě shodnout na tom, že je pro poplatníky únosnější zaplatit z nahodilého příjmu poměrně vyšší majetkovou daň výměnou za to, že z pravidelného příjmu zaplatí nižší daň z příjmů.

Není však třeba zastírat, že takovéto odůvodnění je skutečně teoretické. Panuje však shoda na tom, že pokud by mělo dojít ke zrušení daně dědické a daně darovací, bylo by nutné upravit zákony tak, aby dary i dědictví podléhaly dani z příjmů. Další otázkou je progresivita těchto daní. Ta zřejmě vychází ze stejných východisek jako progresivita u daně z příjmů fyzických osob.

Daň z převodu nemovitostí je spojena se změnou v osobě vlastníka nemovitostí a postihuje převod nebo přechod nemovitostí od jednoho vlastníka k druhému. Je daní stabilní, snadno se identifikuje vznik daňové povinnosti, a i po snížení sazby z 5 % na 3 % je nejvýznamnější majetkovou daní a rychle rostoucí trh s nemovitostmi po dvou letech snížení sazby vyrovnal. Její výnos je poměrně jistý a snadno odhadnutelný. S ohledem na předmět této daně se jí lze těžko vyhnout a nejsou u ní tudíž zaznamenány daňové úniky. Obdobně jako v jiných státech se zdaňují úplatné převody či přechody nemovitostí, které se nacházejí na území České republiky, bez ohledu na státní občanství, bydliště či sídlo převodce nebo nabyvatele.

Daň z nemovitostí je jednou z nejstarších daní. Navíc jde o daň typicky obecní. Nemovitosti v katastru obce jsou dostatečně stabilní, aby to obcím usnadňovalo finanční plánování. Dále se uvádí i princip ekvivalence, ačkoliv jeden ze základních rysů daní je to, že jsou neekvivalentní (tj. poplatník nedostává od státu žádná plnění v poměru k zaplaceným daním). Princip ekvivalence u daně z nemovitostí má spočívat v tom, že obce mají s nemovitostmi na svém katastru spojené náklady, např. na jejich ochranu před požárem apod. Majitelé větších a dražších nemovitostí tak od obce dostávají více ochrany, a proto by měli více platit.

Daň silniční či daně z motorových vozidel bývají odůvodňovány jako daně ekologické a tedy sloužící k internalizaci externalit. Tomu však ne úplně odpovídá fakt, že poplatník tuto daň platí ve stejné výši, ať najede libovolný počet kilometrů. Intenzita poškození životního prostředí tak neodpovídá výši daně. Nicméně prvky ekologické daně jsou např. snížené sazby v závislosti na splnění různých přísných emisních norem⁴¹.

IV. Návrhy na změny majetkových daní

1. Daň z nemovitostí

Vzhledem k tomu, že jde o daň plynoucí do obecních rozpočtů, měly by obce mít větší možnost ovlivnit její výnos. Obce by proto měly mít možnost stanovit výši sazby daně v určitých limitech.

Varianta I.

Základním principem této daně by mělo být, že je placena z hodnoty nemovitosti. Více to odpovídá principu horizontální spravedlnosti. Jednou z možností změny daně z nemovitostí je proto přechod na hodnotový princip, zejména u daně z pozemků v intravilánu a u staveb tam, kde se dosud neuplatňuje. U staveb již nebude zohledňován počet podlaží, pouze užitná plocha, bude tedy zohledňována i případná plocha v podzemních podlažích. Hodnotový princip bude spočívat v ocenění pozemků podle hodnotových map, které si vytvoří obce, a v ocenění staveb správcem daně na základě jednotkových cen (nejspíše dle m²) a údajů poplatníka o stavbě, tzv. hromadné ocenění nemovitostí. Proti takto hromadně stanovenému ocenění se bude moci poplatník odvolat, např. když bude mít k dispozici znalecký posudek na vlastní nemovitost. O odvolání nebude rozhodovat sám správce daně, ale buď obec nebo obdobně jako v jiných státech znalecký výbor sestavený ze zástupců správce daně, obce a nezávislých znalců. Teprve po

⁴¹ Lze si však položit otázku, zda zvýšení spotřební daně z benzínu a nafty by při výrazně efektivnějším výběru nebylo vhodnějším opatřením. Tato problematika nicméně leží mimo rámec vymezený vstupním zadáním.

uplynutí lhůty pro odvolání či po rozhodnutí o odvolání proti stanovení základu daně bude následovat stanovení výše daně.

Doporučení přejít na hodnotový princip a zvýšit pravomoc obcí při stanovování sazeb je rovněž jedno z doporučení OECD (OECD 2001, str. 87).

Varianta II.

Je však třeba si přiznat, že hodnotový princip přinese řadu nových postupů v oblasti oceňování nemovitostí, zejména staveb, které mohou na straně správce daně učinit proces stanovení základu daně složitějším než dnes. Z toho by plynulo i možné zvýšení nákladů na správu daně a pokles efektivity jejího výběru. Z hlediska snížení nákladů na výběr je proto možno uvažovat i o variantě zrušení daně ze staveb a zdaňování pouze pozemků. Výhodou je snadné stanovení základu daně pouze na základě výměry pozemku získané z katastru nemovitostí, nevýhodou je nespravedlnost tohoto způsobu, kdy stejnou daň budou platit osoby se stejnou výměrou pozemku, i když u jedné osoby se bude jednat o nezastavěný pozemek a u druhé o pozemek se stavbou s mnohonásobně vyšší hodnotu než samotný pozemek. Určité komplikace při správě daně by přinesly i pozemky pod stavbami, které jsou rozděleny do jednotlivých jednotek. Daňové přiznání by pak podávalo družstvo či společenství vlastníků. Pokud by nebylo vytvořeno, pak by daňovými dlužníky byli solidárně všichni majitelé jednotlivých jednotek.

Pokud bude obdobně jako v jiných státech vytvořen registr staveb, bude i daň ze staveb na hodnotovém principu relativně snadno spravovatelná a bude možné uvažovat i o převodu správy daně z nemovitostí na obce.

2. Daň z převodu nemovitostí

Značné problémy u této daně způsobuje institut ručitele. Ručitel, kterým je kupující, nemá možnost ovlivnit, zda prodávající daň uhradí či nikoliv. Může se tak stát, že je postihován za prohřešky někoho jiného a musí se pak domáhat občanskoprávní cestou náhrady. Tento institut je odůvodňován tím, že kupující vlastní nemovitost, kterou je možno v krajním případě exekuvovat a že tím jsou více ochráněny příjmy státního rozpočtu. I když se legislativní úprava postupně mění ve směru zlepšení postavení ručitele, navrhuje institut ručitele zrušit. Aby však státní příjmy doznaly téže ochrany, bylo by vhodné ustanovit, že poplatníkem daně bude kupující, tedy nový vlastník nemovitosti.

Navrhujeme redukci znaleckých posudků, kterými je zatěžován poplatník daně, s tím, že by základem daně byla cena sjednaná, pokud by nebyla nižší než např. 80 % ceny použité jako základ daně z nemovitostí (tedy vzešlé z hromadného ocenění). To si vyžádá přepracování oceňovacího předpisu (zák. č. 151/1997 Sb. a vyhl. č. 540/2002 Sb.).

S ohledem na značný rozsah osvobození a s nimi spojenou administrativní náročnost je možno též některá osvobození zrušit, popřípadě je zúžit. Jde např. o převody novostaveb nebytového charakteru.

Častým způsobem obcházení daně z převodu nemovitostí je převod převáděné nemovitosti do obchodního majetku účelově založené obchodní společnosti a poté nákup podílu na této obchodní společnosti. Navrhujeme proto, aby bylo zrušeno osvobození vkladů nemovitostí do

obchodních společností od daně z převodu nemovitostí, jak je to obvyklé ve většině členských států Evropské unie.

3. Daň dědická

Vzhledem k nízkému výnosu vzhledem k souvisejícím nákladům na výběr této daně navrhuje zrušit z evropského hlediska anomální osvobození u I. skupiny poplatníků. V této souvislosti by bylo vhodné zvýšit částku osvobozenou od daně, která je v současné době stanovena v I. skupině na 1 mil. Kč, a zavést jednotnou částku, např. 10 mil. Kč, pro všechny druhy děděného majetku (peníze, věci movité i nemovitosti).

Zákon stanoví stejné sazby pro daň dědickou i daň darovací. Dále však uvádí, že pro výpočet sazeb daně dědické je třeba výše uvedené sazby vynásobit koeficientem 0,5. Navrhujeme tento koeficient zrušit, což zvýší výnos daně a uvede ho tak do příznivějšího poměru s náklady na její výběr.

S ohledem na návaznost základu daně na cenu majetku určenou soudem v dědickém řízení (od 1. ledna 2004 se již cena u dědictví nestanoví podle oceňovacích předpisů) by splatnost daně dědické mohla být stanovena jako u ostatních daní současně s podáním daňového přiznání.

4. Daň darovací

Dani darovací podléhají dary právnickým osobám, zatímco dary podnikajícím fyzickým osobám, které směřují do jejich obchodního majetku podléhají dani z příjmů. Domníváme se, že tento do značné míry nerovnovážený stav není vhodný a že převody majetku právnickým osobám by měly vždy podléhat dani z příjmů (jak bylo demonstrováno v první části tohoto materiálu).

V této souvislosti je třeba zvážit systém a filozofii základních konstrukčních prvků daně darovací a daně z příjmů, jejich rozdílnost z hlediska pojetí předmětu, sazeb a základů daně, začlenění neziskového sektoru či řešení jiného majetkového prospěchu. Je také možno přehodnotit dosavadní úplné osvobození nabytí majetku neziskovými právnickými osobami a osvobození při nabytí majetku fyzickými osobami.

Obdobně jako u daně dědické navrhuje rozšířit osvobození i na nemovitosti a zavést splatnost daně darovací současně s podáním daňového přiznání.

Závěr

Proklamace

„V souladu se zadáním ministra financí navrhuji členové expertní skupiny koncepci zdanění příjmů a majetku. Případná realizace navržených změn může přispět k zjednodušení české daňové soustavy zejména ku prospěchu poplatníků daní z příjmů. Z ekonomického úhlu pohledu by tato reforma měla vyvolat relativně citelné snížení nákladů spojených s výběrem daní v České republice, které by se projevilo úsporami veřejných výdajů na provoz daňové správy i omezením zátěže daňových poplatníků. Následně by bylo možno považovat za vhodné připravit konkrétní návrh textu nového daňového zákona, případně zákonů, které by mohly být poté shledány způsobilé k realizaci legislativního návrhu členům zákonodárního sboru.“

Otázka neutrality navrhovaných změn vůči stávajícím příjmům státního rozpočtu: Posouzení fiskálních dopadů případné reformy

Jedním ze zadání expertní skupině bylo to, že její návrhy musí mít neutrální dopady na příjmy veřejných rozpočtů. Je třeba proto shrnout dopady jednotlivých návrhů na základ daně a podle toho pak doporučit buď zvýšení sazby daně (při zúžení základu daně) nebo snížení sazby daně (při rozšíření základu daně).

Prvním tématem je obecné vymezení stanovení výnosů. Největší změnou je návrh vycházet u určitých skupin poplatníků při definici výnosu z uskutečnění zdanitelného plnění, jak je definováno u daně z přidané hodnoty. Dani z příjmů by však podléhala i plnění, která nepodléhají dani z přidané hodnoty. Tím bude zajištěno, že okruh výnosů podléhajících dani z příjmů bude i po navržené změně stejný jako dnes. Jediné rozdíly budou časové, kdy okamžik zdanitelného plnění u daně z přidané hodnoty může být u některých transakcí jiný, než je dnes okamžik pro zaúčtování do příslušného zdaňovacího období. Obdobně nezohledňování dohadných položek, záloh apod. je pouze časovým posunem výnosů. Obecně lze shrnout, že v dlouhém období budou výnosy dle současné legislativy i po provedení navržené změny stejné.

Obdobná situace je i u nákladů. Např. navržený „investment pool“ pouze mění výši odpisů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, ale nemění nic na tom, že se každé odepisované aktivum odepíše ve výši 100 % (Na rozdíl od stavu právní úpravy platné do 31. 12. 2005, za které plošné investiční podpory *de facto* znamenaly odpis 110 % pořizovací ceny).

Druhým tématem jsou speciální ustanovení, týkající se vybraných oblastí zdaňování právnických osob jako je konsolidované zdanění holdingů, zdaňování dividend a kapitálových zisků či mezinárodní zdanění. V řadě oblastí bylo konstatováno, že stávající stav je vyhovující. U kapitálových výnosů se navrhuje obdobný rozsah osvobození, jaký je uplatňován dnes u dividend. To by vedlo k zúžení základu daně. U podílových fondů se navrhuje částečně základ daně rozšířit, současně však snížit sazbu daně pod stávajících 5 %.

Třetím tématem je zdaňování fyzických osob. U největší části poplatníků, tj. u zaměstnanců se navrhuje jen jedna zásadní změna a to je zavedení výdajového paušálu ve výši 10 % z hrubých mezd, která výrazně zúží základ daně.

U příjmů z ekonomické činnosti se navrhuje obdobný režim jako u některých právnických osob, tj. vycházet při konstrukci základu daně z vymezení uskutečnění zdanitelných plnění u daně z přidané hodnoty. Dále se navrhuje zvýšení výdajového paušálu na 60 % s vyloučením dalšího odečítání zaplaceného pojistného. Vzhledem k tomu, že efektivní sazba pojistného v části základu, která je pod stropem maximálního vyměřovacího základu, činí více než 20 %, bude to znamenat rozšíření základu daně. Současně má být výdajový paušál omezen výší 1 mil. či 2 mil. Kč, což představuje další rozšíření základu daně.

U kapitálových příjmů návrh výrazně prodlužuje časový test, avšak zavádí daněproště minimum ve výši 100 000 Kč, což bude efektivně znamenat, že naprostá většina kapitálových výnosů nebude stejně jako dnes zdaňována. Současný způsob zdaňování úroků se navrhuje v nejbližším období zachovat.

Navrhuje se podstatná reforma zdaňování penzí, která ovšem přihlíží k tomu, aby starobní a invalidní důchody i nadále nebyly zdaňovány. Současně se navrhuje zrušení odečitatelné položky na straně zaměstnavatele za penzijní připojištění hrazené za zaměstnance a zvýšení odečitatelné položky na straně zaměstnance, včetně sloučení jednotlivých položek na obdobné způsoby zabezpečení ve stáří.

Čtvrtým tématem jsou majetkové daně. Nejkomplexnější změna se navrhuje u daně z nemovitostí, kde však lze mluvit o zužování či rozšiřování základu pouze v případě zrušení daně ze staveb a zdaňování pozemků. Při přechodu na hodnotový princip by došlo ke koncepční změně základu daně (hodnota v Kč versus výměra v m²). U daně dědické se navrhuje rozšíření i na I. skupinu dědiců. U daně darovacích se navrhuje převod darů právnickým osobám do daně z příjmů, což je při zanedbání rozdílu v sazbách výnosově neutrální změna. U daně z převodu nemovitostí se navrhuje zrušení některých osvobození, což povede k rozšíření základu daně.

V součtu za daň z příjmů právnických osob lze konstatovat, že návrh je v dlouhém období více méně vyrovnaný, jednotlivé dílčí změny základu daně jsou mírné a vzájemně se kompenzují.

U daně z příjmů fyzických osob je největší změnou zavedení výdajových paušálů u zaměstnanců ve výši 10 %, které bude částečně zmírněno rozšířením základu u OSVČ. Celkově půjde o zúžení základu daně. Expertní skupina se však nedomnívá, že je nutné a správné řešit vykompenzování tohoto výpadku daňových příjmů pouze v rámci daní z

příjmů či majetku. Vhodnější by byla šířeji pojatá změna, např. využití výnosů z chystané ekologické daňové reformy jako jednoho ze zdrojů financování zavedení paušálů pro zaměstnance.

U majetkových daní jde zejména o rozšíření základu daně u daně dědické a daně z převodu nemovitostí. Vzhledem k jejich menšímu fiskálnímu významu či již poměrně nízkým sazbám však zřejmě nebude nutno přistupovat ke kompenzacím změnou sazeb.

Seznam použitých zkratek

CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base (Společný konsolidovaný daňový základ korporací)
CAS/ČÚP	Czech Accounting Standards/České účetní předpisy
ČNB	Česká národní banka
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EK	Evropská komise (orgán Evropských společenství)
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví), zahrnující též IAS
SME	Small and Medium Sized Enterprises (Malé a střední podniky)

Mediatéka expertní skupiny: Seznam literatury a informačních zdrojů

(servis ve spolupráci s odd. 303 MF - Finanční a ekonomické informace)

1) Odborné publikace, komentáře k daňovým zákonům

1a) Česká literatura

BAKEŠ, Milan. *Daňové a poplatkové předpisy*. Praha : Panorama, 1984. 346 s. Praktické příručky.

FREUDENFELD, František; KOVANDA František. *Zákon o přímých daních: komentované vydání*. Praha : Právnické knihkupectví a nakladatelství V. Linhart, 1935. 644 s.

FUNK, Vilém. *Naše berní právo : základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách*. Praha : Knihovna sborníku věd právních a státních, 1934. 660 s.

GIRÁŠEK, Jordán. *Daňovoprávne vzťahy v Československu*. 1. vyd. Praha : Obzor, 1981. 219 s.

CHODĚRA, Oldřich; KRÁSNÝ, Josef; ORT, František. *Komentář zákona o přímých daních : ve znění všech novel a s přehledem ustanovení a norem platných na berní léta 1943 až 1946 odchylně od původního znění zákona o přímých daních*. Praha : Právnické knihkupectví a nakladatelství V. Linhart, 1947. 502 s. Daňové a poplatkové zákony, sv. 6.

ILLNER, Boris. *Zákon o přímých daních*. Praha : ČIN, 1936. 255 s.

LEIPERT, Josef; DVOŘÁK, Josef. *Daň důchodová : ve znění zákona č. 161/1945 Sb.* [Praha] : Tomsa, 1946. 88 s. Finanční knihovna, sv. 4.

Nové finanční zákony. 1. vyd. Praha : Orbis, 1953. 396 s.

NOVOTNÝ, Jan M. *Reforma berní : studie hospodářská a správní*. 1. vyd. Praha : [s.n.], 1937. 79 s.

NOVOTNÝ, Jan M.; HANUŠ, Otakar. *Daňová příručka*. 6. přeprac. vyd. Praha : Právnické knihkupectví a nakladatelství V. Linhart, 1937. 424 s.

SLOVINSKÝ, Anton; GIRÁŠEK, Jordán. *Daň z příjmů obyvatelstva*. 1. vyd. Bratislava : Obzor, 1984. 163 s.

VOSTATEK, Jaroslav. *Koncepce zdanění důchodů obyvatelstva*. Praha : Ministerstvo financí ČSR, 1987. 53 s.

ZELENKA, Václav. *Kapitoly z dějin československé ekonomiky : finanční a úvěrová soustava : z historie daní a jejich vybírání*. Praha : Federální ministerstvo financí ČSR, 1985. 52 s. Informační studie FMF, č. 4/86.

1b) Zahraniční literatura

CADOSCH, Roger M. Switzerland : taxation of employment income. *Intertax (International Tax Review)*. Dec2004, Vol. 32, Issue 12, s. 586-606.

GAMMIE, Malcolm. Prospects for company and shareholder taxation. *Intertax (International Tax Review)*. Aug/Sep2003, Vol. 31, Issue 8/9, s. 252-259.

How tax complexity can be good for you. *International Tax Review*. Sep2005, Vol. 16, Issue 8, s. 25-27.

NOBES, Christopher and PricewaterhouseCoopers: The Relationship Between Corporate Tax and Financial Reporting for the Czech Republic, *In Project: The EU's New Concept of Legislative Regulation of Accountancy and Application of IAS in the Czech Republic*, Jan2004

NOBILI, Francesco; LANZA, Marco Abramo. Synthesis of Italian tax reform. *Intertax (International Tax Review)*. Nov2004, Vol. 32, Issue 11, s. 564-567.

PEETERS, Bernard. The Belgian corporate tax reform and the participation exemption. *Intertax (International Tax Review)*. Aug/Sep2003, Vol. 31, Issue 8/9, s. 287-298.

RÄDLER, Albert J. Recent trends in european and international taxation. *Intertax (International Tax Review)*. Aug2004, Vol. 32, Issue 8/9, s. 365-376.

SUEZ, Emmanuel. Reported incomes and marginal tax rates 1960-2000 : evidence and policy implications. *NBER/Tax Policy & the Economy*. 2004, Vol. 18, Issue 1, s. 117-173.

Tax strategies for Germany after the election. *International Tax Review*. Dec2005/Jan2006, Vol. 17, Issue 1, s. 33-35.

ZEE, Howell H. World trends in tax policy: an economic perspective. *Intertax (International Tax Review)*. Aug2004, Vol. 32, Issue 8/9, s. 352-364.

2) Elektronické zdroje

DALSGAARD, Thomas. *U.S. tax reform : an overview of the current debate and policy options* [online]. Washington : International Monetary Fund, 2005 [cit. 2006-07-24]. IMF Working Paper, WP/05/138.

Dostupný z WWW: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05138.pdf>>.

European Tax Surveys (including Tax Treaties) [online]. Amsterdam : International Bureau of Fiscal Documentation, c2006 [2006-07-24].

Dostupný z WWW: <<http://online2.ibgd.org/supps/>>.

MOORE, David. *Slovakia's 2004 tax and welfare reforms* [online]. Washington : International Monetary Fund, 2005 [cit. 2006-07-24]. IMF Working Paper, WP/05/133.

Dostupný z WWW: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05133.pdf>>.

PALOMBA, Geremia. *Capital income taxation and economic growth in open economies* [online]. Washington : International Monetary Fund, 2004 [cit. 2006-07-24]. IMF Working Paper, WP/04/91.

Dostupný z WWW: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2004/wp0491.pdf>>.

ZEE, Howell H. *Personal income tax reform: concepts, ssues, and comparative country developments* [online]. Washington : International Monetary Fund, 2005 [cit. 2006-07-24]. IMF Working Paper, WP/05/87.

Dostupný z WWW: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp0587.pdf>>.

3) Statistika

Revenue statistics 1965-2004 = Statistique des recettes publiques 1965-2004. Paris : OECD, 2005. 336 s. ISBN 92-64-01284-2.

Taxing wages 2004-2005 : special feature : part-time work and taxing wages. Paris : OECD, 2006. 453 s. ISBN 92-64-02203-3.

Taxing wages 2003-2004 : special feature : broadening the definition of average worker. Paris : OECD, 2005. 467 s. ISBN 92-64-01788-7.

4) Dokumenty OECD

BROOK, Anne-Marie; LEIBFRITZ, Willi: *Slovakia's introduction of a flat tax as part of wider economic reforms*. [S.l.] : Organisation for Economic Co-operation and Development, 2005 [cit. 2006-07-24]. 29 s.

Dostupný z WWW: <[http://www.oecd.org/olis/2005doc.nsf/linkto/ECO-WKP\(2005\)35](http://www.oecd.org/olis/2005doc.nsf/linkto/ECO-WKP(2005)35)>.

CAREY, David: *Tax reform in Belgium* [online]. [S.l.] : Organisation for Economic Co-operation and Development, 2003 [cit. 2006-07-24]. 60 s.

Dostupný z WWW: <[http://www.oecd.org/olis/2003doc.nsf/linkto/eco-wkp\(2003\)8](http://www.oecd.org/olis/2003doc.nsf/linkto/eco-wkp(2003)8)>.

CAREY, D.; GORDON, Cathryn; THALMANN, Philippe: *Tax reform in Switzerland* [online]. [S.l.] : Organisation for Economic Co-operation and Development, 1999 [cit. 2006-07-24]. 57 s.

Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/21/56/1881005.pdf>>.

Corporate tax incentives for foreign direct investment. Paris : Organisation for Economic Co-operation and Development, 2001. 125 s. ISBN 92-64-18840-1.

HERD, Richard; THORGEIRSSON, Thorsteinn. *Increasing simplicity, neutrality and sustainability: a basis for tax reform in Iceland* [online]. [S.l.] : Organisation for Economic Co-operation and Development, 2001 [cit. 2006-07-24]. 43 s.

Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/32/3/1891991.pdf>>.

JOUMARD, Isabelle. *Tax systems in European Union countries* [online]. [S.l.] : Organisation for Economic Co-operation and Development, 2001 [cit. 2006-07-24]. 56 s.

Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/4/7/1897173.pdf>>.

OWENS, Jeffrey: *Tax reform: and international perspective:OECD-IEF seminar on tax reform trends, Madrid, May, 15, 2005* [online]. 18 s.

Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/dataoecd/56/0/34903185.ppt>>.

Tax and the Economy: A Comparative Assessment of OECD Countries. Paris : Organisation for Economic Co-operation and Development, 2001. ISBN 92-64-19561-0.

Tax ratios: a critical survey. Paris : Organisation for Economic Co-operation and Development, 2001. 80 s. ISBN 92-64-19562-9.

The OECD's project on harmful tax practices: the 2001 progress report. Paris : Organisation for Economic Co-operation and Development, 2002. 14 s. ISBN 92-64-03399-8.

The taxation of employee stock options. Paris : Organisation for Economic Co-operation and Development, 2005. 170 s. ISBN 92-64-01248-6.

Using micro-data to assess average tax rates. Paris : Organisation for Economic Co-operation and Development, 2003. 46 s. ISBN 92-64-19981-0.

5) Materiály použité pro zpracování části o zdaňování majetku

KESTI, Juhani (ed.). *European Tax Handbook 2004*. 15th annual ed. Amsterdam : International Bureau of Fiscal Documentation, c2004. 754 s. ISBN 90-76078-69-6.

Revenue Statistics 1965-2002 = Statistique des recettes publiques 1965-2002. Paris : OECD, 2003. 332 s. ISBN 92-64-10-479-8.

BAGDONAVICIUS, A. *Real Property Valuation for Taxation*. Lithuania

Prezentace zástupců vybraných států na zahraničních seminářích OECD, konferencích IRRV a konferencích IPTI