

REFORMY DAŇOVÉHO PRÁVA V (NE)SOUVISLOSTI S COVID-19*

TAX LAW REFORMS IN (DIS)CONNECTION WITH COVID-19

Michal Radvan¹, Tereza Svobodová²

<https://doi.org/10.33542/SIC2021-2-06>

ABSTRAKT

Článek potvrzuje hypotézu, že velká většina změn v daňověprávních předpisech v České republice majících sloužit k překlenutí ekonomické krize způsobené pandemií covid-19 a snížení jejich negativních dopadů spadá do kategorie politicum. To platí zejména pro daňové právo hmotné, typicky pro zrušení daně z nabytí nemovitých věcí a superhrubé mzdy. Změny, až na výjimky, nemají s krizí či s nemocí nic společného a covid-19 je v českém prostředí zneužíván k prosazení politických záměrů. Je evidentní, že mnohé novelizace (typicky zrušení transferové daně a superhrubé mzdy) mohly být provedeny dávno před pandemií.

ABSTRACT

The article confirms the hypothesis that the vast majority of changes in tax legislation in the Czech Republic, which are intended to overcome the economic crisis caused by the covid-19 pandemic and reduce its negative effects, fall into the category of politicum. This is especially true for substantive tax law, typically the abolition of the tax on acquisition of immovable property and the super-gross wage. With few exceptions, the changes have nothing to do with the crisis or the disease, and covid-19 is being used to push political agendas. It is obvious that many of the amendments (typically the abolition of transfer tax and super-gross wage) could have been made long before the pandemic.

I. ÚVOD

Koronavirus SARS-CoV-2 způsobující onemocnění covid-19 znamená pro lidstvo četné změny, především negativního rázu. Ty jsou patrné ve všech oblastech našeho chování a jednání, zásadně se promítají do ekonomiky i do práva. Právě daňové právo je obvykle prvním právním odvětvím, které je novelizováno v souvislosti s nepříznivým či jakýmkoliv nestandardním vývojem ekonomiky.³ Velmi pravděpodobně, nejen v České republice, jsme však svědky toho, že pod záminkou překlenutí ekonomické krize způsobené pandemií covid-19 a snížení jejich negativních dopadů jsou prováděny četné novelizace daňověprávních norem, které nemají s krizí či s onemocněním nic, nebo jen velmi málo společného. V některých případech je pandemie zneužívána k prosazení politických záměrů s cílem přilákat voliče. Náš

* Příspěvek je výstupem grantového projektu č. MUNI/A/1511/2020 „Reformy majetkových daní“ financovaného Masarykovou univerzitou.

¹ doc. JUDr. Ing. Ph.D., Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Brno, Česká republika
Masaryk University, Faculty of Law, Brno, Czech Republic.

² Mgr., Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Brno, Česká republika
Masaryk University, Faculty of Economics and Administration, Brno, Czech Republic.

³ ETEL, L.: System podatkovy (zarys wykladu). Sedlce: WSFiZ, 2002, s. 47. BRZEZIŃSKI, B.: Zasady tworzenia prawa finansowego (próba sformulowania). In: Państwo i Prawo, roč. 41, 1986, č. 5, s. 66-76. BABČÁK, V.: Dane a daňové právo na Slovensku. Bratislava: Epos, 2008. NYKIEL, W. – SEK, M.: Standards, Trends and Challenges of National Tax Legislation. In: NYKIEL, W. – SEK, M. (eds.): Tax Legislation. Standards, Trends and Challenges. Warszawa: Wolters Kluwer, 2015, s. 191-206.

příspěvek si klade za cíl rozhodnout, které změny v daňových zákonech v České republice jsou skutečně možným řešením negativních konsekvencí spojených s koronavirem SARS-CoV-2 způsobujícím onemocnění covid-19 a které se nesou čistě v rovině politické. Při využití našich praktických znalostí a zkušeností budeme pracovat s hypotézou, že většina změn spadá právě do kategorie politicum.

Pro dosažení cíle je potřebné vyhledat veškeré novelizace daňověprávních předpisů přijatých v období kalendářních let 2020 a 2021, u kterých je jakýmkoliv způsobem naznačeno (v důvodové zprávě či v rámci projednávání zákona v Parlamentu), že novelizace je nezbytná k řešení pandemie covid-19 a jejích ekonomických následků. Tyto předpisy pak jsou kriticky analyzovány, přičemž pozornost je věnována také historickému vývoji odborných a politických debat. Na základě syntézy získaných poznatků je pak možné učinit závěry, zda je daná změna způsobilá k řešení negativních konsekvencí spojených s covid-19, nebo sleduje pouze politické cíle, a potvrdit, nebo vyvrátit stanovenou hypotézu.

Je třeba konstatovat, že odborná vědecká literatura k danému tématu v podstatě neexistuje. Všechny články v odborných časopisech jsou toliko stručné a pouze popisují přijaté změny bez ambicí je hlouběji analyzovat, případně z nich dovozovat převažující politický či ekonomický zájem na řešení pandemie. Z tohoto důvodu vnímáme náš výzkum jako inovativní a věříme, že jeho závěry nezapadnou a budou využité jak v teoretickoprávním bádání, tak v legislativní praxi.

II. REFORMY DAŇOVÉHO PRÁVA HMOTNÉHO

V oblasti daňového práva hmotného došlo v posledním roce k několika podstatným změnám, které byly politickými aktéry zavedeny v reakci na pandemii koronaviru SARS-CoV-2, s cílem eliminovat její ekonomické následky. Nejčastěji jsou přitom zmiňovány zrušení daně z nabytí nemovitých věcí a zrušení superhrubé mzdy jako základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Vedle toho je třeba zmínit rovněž snížení některých sazeb silniční daně, osvobození od cla a DPH u dovozu zboží, které je nezbytné k boji proti následkům rozšíření onemocnění covid-19, nebo zvýšení nezdánitelné části daně z příjmů v případě darů.

1. Zrušení daně z nabytí nemovitých věcí

Daň z úplatných transferů nemovitých věcí je tradiční přímou daní, která je pod různými názvy součástí mnoha daňových systémů po celém světě. Můžeme se setkat s daní z převodu nemovitostí, daní z nabytí nemovitostí, registrační daní, daní z nemovitostních transakcí, daní z prodeje atd. Zejména v anglosaské oblasti se vybírá kolkovné.⁴ Podle Bahla je kolkovné poplatkem za certifikaci dokumentů, ale také převzalo roli daně z obratu u některých transakcí.⁵ V zemích střední a východní Evropy je patrný trend rušit majetkové transferové daně, zejména daň z dědictví a daň z darování (např. Slovensko v roce 2004, Česká republika v roce 2014). Byly také zrušeny daně z úplatného převodu majetku, např. v Estonsku, v Rumunsku, v Litvě a na Slovensku.⁶ V České republice byla daň z nabytí nemovitého majetku zrušena 26. září

⁴ RADVAN, M. – PAPAVALILEVSKÁ, S.: Abolition of Tax on Acquisition of Immovable Property: A Tool to Suppress the Negative Consequences of Covid-19 or a Politicum? In: Public Governance, Administration and Finances Law Review, roč. 5, 2020, č. 2, s. 45-57, s. 48.

⁵ BAHL, R.: Property Transfer Tax and Stamp Duty (ISP Working Paper 04–27). Atlanta: Georgia State University, 2004, s. 1. <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/isppw0427.pdf>.

⁶ RADVAN, M.: Transfer Taxes and Municipal User Fees/Charges (prezentace na workshopu). In: Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience. Ljubljana, 2017. MCCLUSKEY W. J. – PLIMMER, F. – FRANZSEN, R.: Introduction and Observations. In: RADVAN, M. – FRANZSEN, R. – MCCLUSKEY, W. J. – PLIMMER, F.: Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia. Maribor: Lex Localis - Institute for Local Self-Government Maribor, 2021, s. 5. <https://doi.org/10.4335/2021.6>. 1. BRZESKI, J. – ROMÁNOVÁ, A. – FRANZSEN, R.: The evolution of property taxes in post-Socialist countries in Central and Eastern Europe, African Tax Institute (Working Paper WP-19-01). Pretoria: University of Pretoria, 2019.

2020. Jedním z důvodů uvedených v důvodové zprávě k zákonu bylo prohlášení, že zrušení se zabývá dopady viru SARS-CoV-2 ve společnosti.⁷

Tabulka 1: Transferové daně v členských státech EU

Stát	Dědická daň	Darovací daň	Daň z úplatných transferů nemovitých věcí
Belgie	ano	ano	ano
Bulharsko	ano	ano	ano
Česká republika	ne	ne	ne
Dánsko	ano	ano	ano
Estonsko	ne	ne	ne
Finsko	ano	ano	ano
Francie	ano	ano	ano
Chorvatsko	ano	ano	ano
Irsko	ano	ano	ano
Itálie	ano	ano	ano
Kypr	ne	ne	ano
Litva	ne	ne	ne
Lotyšsko	ne	ne	ano
Lucembursko	ano	ano	ano
Maďarsko	ano	ano	ano
Malta	ne	ne	ano
Německo	ano	ano	ano
Nizozemí	ano	ano	ano
Polsko	ano	ano	ano
Portugalsko	ne	ne	ano
Rakousko	ne	ne	ano
Rumunsko	ano	ne	ne
Řecko	ano	ano	ano
Slovensko	ne	ne	ne
Slovinsko	ano	ano	ano
Švédsko	ne	ne	ano
Španělsko	ano	ano	ano

Zdroj: Kompilace autorů na základě Taxes in Europe Database⁸

Daň z úplatných transferů nemovitých věcí platí většinou nabyvatel (obvykle kupující), nicméně poplatníkem může být také prodávající, nebo oba současně. V Německu a v Bulharsku si smluvní strany mohou stanovit osobu daňového poplatníka ve smlouvě. Bulharská regulace zajišťuje, že kupující zaplatí daň jako ručitel.⁹ V České republice byla daň z nabytí nemovitých věcí transformována z dřívější daně z převodu nemovitostí. Tuto daň platil prodávající, zatímco kupující byl ručitelem. Po přijetí daně z nabytí nemovitých věcí účinné od 1. ledna 2014 Senátem Parlamentu ČR byl poplatníkem překvapivě a na rozdíl od vládního návrhu zákona stále prodávající, i když název daně obsahoval slovo „nabytí“ a předmět byl definován jako

⁷ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR: Sněmovní tisk 866/0: Návrh zákona včetně důvodové zprávy. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2020, s. 9. www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=866&CT1=0.

⁸ EVROPSKÁ KOMISE: Taxes in Europe Database. Brussels: European Commission, 2020. https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html.

⁹ EVROPSKÁ KOMISE: Taxes in Europe Database. Brussels: European Commission, 2020. https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html.

nabytí nemovité věci. Pro smluvní strany to bylo matoucí. Až od 1. listopadu 2016 se poplatníkem stal kupující. Do předmětu zdanění v České republice nikdy nespádaly převody obchodních společností (včetně nemovitého majetku); toto pravidlo bylo velmi často používáno k vyhýbání se daňovým povinnostem.

U daní z úplatných transferů nemovitých věcí se používá základ daně ad valorem. Hodnota může být stanovena smluvními stranami, státem, nezávislým odborníkem nebo porovnáním několika přístupů. Většinou je možné odečíst náklady spojené s pořízením nemovitosti.¹⁰ To platilo také pro Českou republiku, kde byla základem daně z nabytí nemovitých věcí nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj. Primárně byla nabývací hodnotou sjednaná cena (kupní cena), pokud byla vyšší než srovnávací daňová hodnota. Srovnávací daňová hodnota byla fiktivní částka odpovídající třem čtvrtinám směrné hodnoty, nebo zjištěné ceny. Volba mezi směrnou hodnotou a zjištěnou cenou byla na poplatníkovi. Ten mohl buď za pomoci prováděcí vyhlášky sám vypočítat směrnou hodnotu, nebo využít cenu zjištěnou znalcem. Sazby daní z úplatných transferů nemovitých věcí mohou být lineární nebo progresivní. Může existovat jedna sazba pro všechny typy převodů nebo různé sazby v závislosti na druhu majetku, vztazích mezi smluvními stranami nebo právním postavení daňového poplatníka.¹¹ V České republice byla sazba daně lineární ve výši 4 %.

Daně z úplatných transferů nemovitých věcí jsou velmi nepopulární. Nepochybně zvyšují transakční náklady¹² a ty následně snižují mobilitu na trhu práce. Převody majetku jsou zdaňovány několikanásobně: z veškerých příjmů, včetně bankovních úroků a příjmů z prodeje nemovitých věcí (pokud nejsou splněny časové testy), by měla být zaplacená daň z příjmů (fyzických nebo právnických osob). Cena nemovité věci zvyšuje daň z přidané hodnoty, pokud se neuplatní osvobození od DPH. Při koupi nemovité věci je nutné zaplatit daň za úplatný transfer nemovité věci. I když tuto daň platí prodejce, je zohledněna v prodejní ceně, která je vyšší, protože zahrnuje transferovou daň. Nakonec se každý rok vybírá opakující se daň z nemovitých věcí.¹³ Protože základem daně je obvykle tržní hodnota nebo se při stanovení základu daně obvykle tržní hodnota alespoň bere v úvahu, někteří daňoví poplatníci se snaží minimalizovat transferovou daň podhodnocováním ceny ve smlouvách, čímž je deformován trh s nemovitými věcmi. Dalším způsobem, jak se vyhnout zdanění, je použití jiných právních aktů, které nejsou předmětem zdanění. Typicky se jedná o dědictví nebo dary. V České republice se velmi často aktiva s vyšší hodnotou investují do účelových obchodních společností (stávají se komerčními aktivy) a prodává se samotná společnost nebo podíly v ní. Uvedený postup je legální, přičemž při takovém prodeji se daň neplatí. Také převody podílů bytových družstev nepodléhají dani, i když podíl souvisí s bytem. Dalo by se v této souvislosti namítnout, proč jsou převody nemovitých věcí zdaněny, zatímco transakce s movitým majetkem dani nepodléhají. Podle našeho názoru je odpověď v efektivitě daňové správy: bylo by obtížné odhalit převody mnoha movitých věcí a bylo by obtížné stanovit jejich hodnotu (tj. základ daně). V případě movitých věcí by bylo snadné vyhnout se zdanění, zatímco administrativní náklady by byly příliš vysoké.

¹⁰ RADVAN, M. – PAPAVALASILEVSKÁ, S.: Abolition of Tax on Acquisition of Immovable Property: A Tool to Suppress the Negative Consequences of Covid-19 or a Politicum? In: Public Governance, Administration and Finances Law Review, roč. 5, 2020, č. 2, s. 45-57, s. 49.

¹¹ RADVAN, M. – PAPAVALASILEVSKÁ, S.: Abolition of Tax on Acquisition of Immovable Property: A Tool to Suppress the Negative Consequences of Covid-19 or a Politicum? In: Public Governance, Administration and Finances Law Review, roč. 5, 2020, č. 2, s. 45-57, s. 49-50.

¹² GAYER, C. – MOURRE, G.: Property Taxation and Enhanced Tax Administration in Challenging Times (Economic Papers 463). Brussels: European Commission, 2012, s. 33. <https://doi.org/10.2765/27310>.

¹³ BAHL, R.: Property Transfer Tax and Stamp Duty (ISP Working Paper 04-27). Atlanta: Georgia State University, 2004, s. 39-40. <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0427.pdf>. FRANZSEN, R. – MCCLUSKEY, W.: Property Tax in Africa – Status, Challenges, and Prospects. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2017, s. 45. www.lincolnst.edu/sites/default/files/pubfiles/property-tax-in-africa-full_0.pdf. BAHL, R.: Property Tax Reform in Developing and Transition Countries (Working Paper). Washington: USAID, 2009, s. 22. https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/Pnadw480.pdf.

Jak je patrné z výše uvedeného textu, daň z úplatných transferů nemovitých věcí není dokonalou daní a mnoho daňových poplatníků považuje tuto daň za nespravedlivou nebo dokonce za protiústavní. Také Nejvyšší správní soud předložil Ústavnímu soudu návrh na vyslovení protiústavnosti transferové daně.¹⁴ „*Důvody pro nelegitimitu a neracionalitu NSS spatřuje v několika směrech. Především jde podle NSS o daň diskriminační, neboť je touto daní majetkového typu zatížen pouze jeden z případů převodu majetku.*“ Dále Nejvyšší správní soud uvádí, že „*Daň z převodu nemovitostí ... zcela bezdůvodně a nepřiměřeně omezuje svobodu obyvatel, neboť vyvolává omezení mobility pracovní síly, omezení podnikání, zhoršení sociální situace obyvatelstva atd.*“. Soud konstatuje také fakt, že převod členských práv k bytu žádné daní nepodléhá a že transferová daň ve spojení s důchodovou daní znamená dvojí zdanění stejného příjmu. Podle soudu se jedná o daň „*asociální, demotivační, nerovnou z hlediska vlastnictví k různým druhům majetku, omezující flexibilitu na trhu s nemovitostmi a v důsledku brzdicí i flexibilitu trhu práce, a ve svých důsledcích negativně zasahující i do rodinného života*“. Ústavní soud však návrhu nevyhověl, když mj. konstatoval, že „*Posuzovat protiústavnost daní z hlediska tří základních funkcí daní a daňového systému, a to funkce alokační, distribuční a stabilizační (-) náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. ... Ústavnímu soudu přísluší jen přezkoumávat, zda daná daňová opatření nezasahují do ústavně garantovaného majetkového substrátu vlastníka, resp. zda je nelze považovat za bezdůvodně se přičítící principu rovnosti, tj. za svévolné. ... Ústavní soud nebude svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nahrazovat úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce, který má ve sféře veřejných politik široké možnosti uvážení, a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost. Jinými slovy, zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu, anebo dojde-li k porušení principu rovnosti, v jeho akcesorické (zde v návaznosti na další základní práva) nebo neakcesorické podobě.*“¹⁵ Podle Ústavního soudu je na státu, aby definoval daňovou politiku a přijal regulaci daňového práva, tj. rozhodnutí o uvalení daně je politicum. Úlohou Ústavního soudu v daňové oblasti je pouze chránit vlastnické právo a zasáhnout v případě porušení zásady rovnosti. Na ústavní úrovni není místo, kde by bylo možné odpovědět, zda je daň z převodu nemovitosti dobrá nebo špatná, spravedlivá nebo nespravedlivá.

Česká vláda navrhla zrušení daně z nabytí nemovitých věcí na jaře 2020 a zákon byl schválen s účinností od 26. září 2020. Primárním argumentem přitom bylo zjednodušení a zpřehlednění daňového systému. Až následně je zmiňována pandemie způsobená šířením viru SARS-CoV-2, nicméně jen velmi obecně. Mezi další důvody zrušení vláda uvádí snížení motivace pro zakládání účelových obchodních korporací vlastnících nemovité věci a pro účelové převody podílů v nich, růst investic do nemovitých věcí z důvodu snížení pořizovacích nákladů a snížení administrativní náročnosti pro poplatníky i na straně státu.¹⁶ Návrh zákona předpokládal retroaktivní účinky zrušení daně stanovením rozhodného data na 31. březen 2020: pokud lhůta pro podání daňového přiznání uplyne od 31. března 2020, zaniká daňová povinnost vzniklá přede dnem nabytí účinnosti zrušovacího zákona dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. S ohledem na pravidlo, že daňové přiznání se podává nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad, zanikly tak všechny daňové povinnosti, kdy byl proveden vklad v prosinci 2019 nebo později. Takový postup je možné nazvat jako superretroaktivita či retroaktivita na druhou. Domníváme se, že takový přístup navíc může vyvolat nerovnost mezi jednotlivými poplatníky, kteří nejenže nemohli na

¹⁴ Nález Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009, body 4-12.

¹⁵ Nález Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009.

¹⁶ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR: Sněmovní tisk 866/0: Návrh zákona včetně důvodové zprávy. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2020, s. 9-10. www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=866&CT1=0.

konci roku 2019 předpokládat zrušení daně, ale ani nemohli jakkoliv ovlivnit délku správního řízení po podání návrhu na vklad. Je velmi pravděpodobné, že někteří poplatníci podali návrh na vklad již např. v říjnu 2019, ale vklad byl proveden až v prosinci, zatímco jiní podali návrh na vklad později v listopadu 2019 a vklad byl proveden neprodleně v tomtéž měsíci. Paradoxně tak na toho, který podal návrh na vklad dříve (tudíž i nabytí vlastnické právo dříve), daňová povinnost dopadat nebude.

Vláda předpokládala, že výpadek příjmů státního rozpočtu ze zrušené daně z nabytí nemovitých věcí ve výši cca 14 miliard Kč částečně vyrovná dílčími úpravami daně z příjmů. Navrhla tedy prodloužení časového testu pro osvobození příjmu z prodeje nemovitých věcí nesloužících pro bytovou potřebu z pěti na deset let s účinností od 1. ledna 2021 a zrušení nezdanitelné části základu daně z příjmů fyzických osob v podobě úroků z úvěrů na bydlení s účinností od 1. ledna 2022. Zatímco první návrh byl schválen, druhý byl legislativci výrazně proměněn: nezdanitelná část zůstala zachována, pouze se snížila maximální částka z 300,000 Kč na 150,000 Kč na domácnost ročně, s účinností od 1. ledna 2021. Tato změna nemá přitom s ohledem na porovnání skutečné a maximální částky odečitatelných úroků pro většinu domácností žádný negativní efekt.

2. Zrušení superhrubé mzdy

Supehrubá mzda byla do českého právního řádu zavedena s účinností od 1. ledna 2008 zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů¹⁷. Prioritním cílem tehdejší vlády bylo zavedení procentní lineární (jednotné) sazby daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 % na rozdíl od tehdejší klouzavě progresivní sazby se čtyřmi stupni (12 až 32 %). Aby nedošlo ke snížení daňového výnosu, ukázalo se jako nezbytné změnit i způsob stanovení základu daně. V případě dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti bylo schváleno nesnižovat příjem pro účely výpočtu základu daně ze závislé činnosti o pojistné (pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění), které sice sráží zaměstnavatel, ale které je povinen platit zaměstnanec (původně v úhrnu 12,5 %, nově 11 % z hrubé mzdy). Naopak podle nové konstrukce došlo k rozšíření základu daně nejen o sociální a zdravotní pojistné placené zaměstnancem, ale i zaměstnavatelem (původně 35 %, nově 34 % a později 33,8 % z hrubé mzdy). Základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tak od 1. ledna 2008 tvořila v České republice tzv. superhrubá mzda.¹⁸ Podle našeho názoru nelze považovat takovou konstrukci za spravedlivou, neboť *de facto* znamená, že je hrazena daň z daně (za předpokladu, že pojistné považujeme za daň *sensu lato*). V celosvětovém kontextu (s výjimkou Maďarska) byla superhrubá mzda sloužící jako dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ojedinělé řešení. Koncept superhrubé mzdy vedl k nerovnému zdaňování příjmů ze závislé a ze samostatné činnosti a s tím souvisejícím zastíráním skutečného obsahu smlouvy mezi pracovníkem a subjektem, který práci zadává (k rozšíření švarcsystému).¹⁹

Že byl koncept superhrubé mzdy nešťastný si uvědomovali snad všichni – ekonomové, poplatníci daně i politici. Přestože takřka každá následující vláda měla v programovém prohlášení zrušení superhrubé mzdy, nikdy k tomu nedošlo. Naopak se v roce 2013 objevila

¹⁷ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

¹⁸ RADVAN, M.: Supehrubá mzda. In: RADVAN, M. – MRKÝVKA, P. a kol.: Důchodové daně. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 87-101, s. 87.

¹⁹ Podrobněji např. LIŠKA, M.: Švarcsystém. In: RADVAN, M. – MRKÝVKA, P. a kol.: Důchodové daně. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 103-126. RADVAN, M. – NECKÁŘ, J.: Taxation of professional team sport athletes in the Czech Republic. In: Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe, roč. 1, 2016, č. 1, s. 40-46. RADVAN, M.: Taxation of Business Income in the Czech Republic. In: Kwartalnik prawa podatkowego, roč. 2015, 2017, č. 4, s. 21-31. RADVAN, M.: Taxation of Employment Income in the Czech Republic. In: Kwartalnik prawa podatkowego, roč. 2016, 2018, č. 1, s. 23-35.

druhá sazba daně s matoucím názvem solidární zvýšení daně ve výši 7 %. Přitom se jednalo o pouhý, avšak oficiálně nepřiznaný přechod z lineární sazby k sazbě progresivní.

Zrušit superhrubou mzdu se podařilo až na sklonku loňského roku, a to pozměňovacím návrhem k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní.²⁰ Paradoxní na celé skutečnosti je fakt, že pozměňovací návrh podal předseda vlády jako poslanec. Nemáme tak podrobnou důvodovou zprávu a RIA (hodnocení dopadů regulace), nedošlo k projednání na úrovni Ministerstva financí, s dotčenými odbornými orgány při vnějším připomínkovém řízení, komisemi Legislativní rady vlády a samotnou Legislativní radou vlády atd. Dílčím základem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti se stala hrubá mzda. Sazba daně zůstala zachována na 15 % a namísto solidárního zvýšení daně se objevila druhá sazba daně ve výši 23 % pro část základu daně přesahující 48násobek průměrné mzdy (v roce 2021 141,764 Kč). Paradoxně byl prohlasován i opoziční návrh zvýšit základní slevu na poplatníka o 3,000 Kč pro rok 2021 a o další 3,000 Kč pro následující roky.

Úřad Národní rozpočtové rady již v listopadu roku 2020 přišel se studií, ve které odhadl, že zrušení superhrubé mzdy a zavedení dvou sazeb ve výši 15 % a 23 % bude znamenat výpadek výnosu daně až 88 mld. Kč,²¹ přičemž dvě třetiny by chyběly státnímu rozpočtu, třetina obcím a krajům.²² Přitom do studie nezahrnul zvýšení základní slevy na poplatníka; s touto změnou je presumován výpadek přesahující 100 mld. Kč. Úbytek příjmů územních samosprávných celků byl částečně vykompenzován, když došlo ke zvýšení podílu na výnosu sdílených daní.

3. Uplatnění ztráty

Dalším změnou, která byla provedena v reakci na pandemii, je změna zákona o daních z příjmů, zavedená s účinností k 1. červenci 2020 v rámci tzv. „covidové“ novely²³. S cílem zmírnit ekonomické následky, s nimiž se podnikatelé potýkají, přinesla novela možnost umoření daňové ztráty zpětně ze zisku z minulých dvou let.

Doposud si poplatníci daně z příjmů mohli daňovou ztrátu nebo její část uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně pouze v pěti zdaňovacích obdobích následujících po tom, kdy byla daňová ztráta stanovena. Nově byl však tento institut rozšířen o možnost zpětného uplatnění daňové ztráty (tzv. systém loss carryback) také za dvě zdaňovací období vzniku daňové ztráty předcházející. Rozhodným dnem pro aplikaci je 30. červen 2020: pakliže konec zdaňovacího období nastane tímto dnem počínaje, je možné změny zákona využít. Takto nastavená koncepce tudíž umožňuje uplatnit zpětně daňovou ztrátu vzniklou nejen za zdaňovací období roku 2020, ale také v případě, je-li zdaňovacím obdobím poplatníka hospodářský rok trvající od 1. července 2019 do 30. června 2020. Zpětné uplatnění daňové ztráty probíhá formou dodatečného daňového přiznání, ve kterém si podnikatel odečte od základu daně daňovou ztrátu, jež může dosáhnout v souhrnné výši maximálně 30 mil. Kč za obě zdaňovací období.

V této souvislosti je ovšem nutné mít na paměti, že daňová ztráta a možnost jejího uplatnění jako položky odčitatelné od základu daně s sebou vždy přináší i jistou formu zátěže do právní sféry poplatníka. V daném případě totiž obecná tříletá prekluzivní lhůta ustupuje speciální právní úpravě, podle které lhůta pro stanovení daně za ztrátové zdaňovací období, stejně jako za všechny další období, ve kterých je možné daňovou ztrátu uplatnit, uplyne pro všechny období současně, a to až se lhůtou pro stanovení daně svědčící poslednímu období, za které bylo možné vzniklou ztrátu uplatnit. Tato lhůta bude platit i pro dvě zdaňovací období předcházející tomu, kdy daňová ztráta vznikla, ovšem pouze za předpokladu, že v rámci nich

²⁰ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR: Sněmovní tisk 910/0. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2020.

²¹ Ministerstvo financí ČR odhaduje výpadek ve výši 79.6 mld. Kč.

²² HLAVÁČEK, M. – PAVEL, J.: Fiskální náklady pandemie Covid-19 v České republice. Praha: Úřad Národní rozpočtové rady, 2020. <https://unrr.cz/wp-content/uploads/2020/04/Informa%C4%8Dn%C3%AD-studie-Fisk%C3%A1ln%C3%AD-n%C3%A1klady-pandemie-Covid-19-v-%C4%8Cesk%C3%A9-republice.pdf>.

²³ Zákon č. 299/2020 Sb.

bude možnost zpětného uplatnění skutečně využita. Z uvedeného tudíž vyplývá, že pro budoucí zdaňovací období, jež nastanou po období ztrátovém, je zákon ve vztahu k prodloužení lhůty pro stanovení daně koncipován tak, že postačuje potencialita uplatnění daňové ztráty v pěti následujících zdaňovacích obdobích. Naopak pro účely zpětného uplatnění daňové ztráty dojde k prodloužení lhůty pro stanovení daně za tyto období jen v případě faktické realizace této možnosti.

Specifickou formu řešení shora uvedeného může pro daňové subjekty představovat nový institut zavedený taktéž v rámci novely daně z příjmů účinné od 1. července 2020. Ten dává poplatníkovi možnost vzdát se práva na uplatnění daňové ztráty pro zdaňovací období následující po období, za které se tato daňová ztráta stanoví, a to prostřednictvím oznámení adresovaného správci daně. Pro oznámení zákon nestanovuje žádné speciální náležitosti ani formu, půjde tedy o běžné podání splňující obecné náležitosti podle daňového řádu, kdy z něj musí být zřejmé, kdo jej činí, čeho se týká a co se navrhuje. Oznámení o vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty se podává ve lhůtě pro podání daňového přiznání za období, ve kterém je tato ztráta stanovena, přičemž její navrácení v předešlý stav není možné. Pro podnikatele je důležitá skutečnost, že vzdání se práva na uplatnění daňové ztráty nelze vzít zpět. Stěžejní benefit tohoto kroku spočívá ve výrazném zkrácení lhůty pro stanovení daně, v němž mohou být prováděny kontrolní postupy ze strany správce daně, která se v takovém případě opětovně zkracuje na standardní tři roky. Toto rozhodnutí nemá vliv pouze na prekluzivní lhůtu za období, ve kterém je ztráta vyměřena, ale taktéž na roky předcházející, za které byla zpětně daňová ztráta uplatněna.²⁴ Vzhledem k tomu, že i tato zdaňovací období se řídí lhůtou „výchozího“ ztrátového zdaňovacího období, shodně taktéž pro tyto se prekluzivní lhůta pro stanovení daně značně zkrátí.

Institut zpětného uplatnění daňové ztráty ovšem doznal v rámci tzv. „covidové“ novely ještě jedné změny, která je ale, na rozdíl od výše uvedeného, časově omezeného charakteru. Poplatníkům totiž byla dána možnost již v průběhu roku 2020 uplatnit daňovou ztrátu, jejíž vznik za tento rok v danou chvíli „pouze“ očekávali, zpětně jako položku snižující základ daně, a to za jedno bezprostředně předcházející zdaňovací období. Využití této možnosti ovšem pro podnikatele nebylo bez rizika: museli totiž v případě nadhodnoceného odhadu zpětně uplatněné očekávané ztráty následně nejen opětovně uhradit daň, ale taktéž související úrok z prodlení.

Co se fiskálních nákladů tohoto opatření týče, důvodová zpráva k zákonu, jímž byl změněn zákon o daních z příjmů, uvádí, že se předpokládá negativní dopad na příjmové straně veřejných rozpočtů v roce 2020 ve výši 31 mld. Kč a v roce 2021 ve výši dalších 12 mld. Kč. Z dlouhodobého hlediska by ovšem fiskální efekt měl být prakticky nulový, protože výpadek inkasa za roky 2020 a 2021 by se měl projevit nárůstem příjmových daní v dalších letech, ve kterých by si podle původní úpravy daňové subjekty teprve začaly daňovou ztrátu vzniklou v době pandemie uplatňovat.²⁵

4. Snížení některých sazeb silniční daně

Silniční daň patří mezi tradiční přímé majetkové daně. Její název je poněkud zavádějící: na rozdíl od všech ostatních daní se v jejím názvu neobjevuje předmět daně. Správný název by tedy měl znít daň z motorových vozidel. Sazby daně jsou fixní s ohledem na zdvihový objem motoru (osobní vozidla) nebo na kombinaci hmotnosti a počtu náprav (nákladní a další automobily). Nejvyšší sazby nebyly od roku 1993 nikdy zvyšovány, bez ohledu na inflaci. Aby však vláda podpořila dopravce postižené pandemií, rozhodla o snížení sazeb silniční daně pro

²⁴ VELFOVÁ, M.: Zpětné uplatnění daňové ztráty aneb 6 otázek a odpovědí k její aplikaci. Praha: Deloitte, 2021. <https://www.dreport.cz/blog/zpetne-uplatneni-danove-ztraty-aneb-6-otazek-a-odpovedi-k-jeji-aplikaci/>.

²⁵ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR: Sněmovní tisk 874/0: Vládní návrh zákona, kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS-CoV-2 včetně důvodové zprávy. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2020, s. 32. <https://public.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=874&CT1=0>.

vozidla s maximální povolenou hmotností vyšší než 3.5 tuny, a to v průměru o 25 %. I nadále jsou respektována pravidla o minimálních sazbách daně podle směrnice o eurovině a také pravidlo, že nákladní automobil s vyšším počtem náprav a vyšší hmotností má vyšší sazbu daně než nákladní automobil s nižším počtem náprav a nižší hmotností. Sazba silniční daně se snížila zpětně s účinky od počátku roku 2020. Snížením sazeb klesl výnos Státního fondu dopravní infrastruktury o cca 1 mld. Kč.

5. Osvobození vybraných výrobků od cla a DPH u dovozu

Do daňových povinností českých subjektů se v době pandemie promítlo i rozhodnutí přijaté na poli Evropské unie, na základě kterého je od cla a DPH osvobozen dovoz zboží, jež je nezbytné k boji proti následkům rozšíření onemocnění covid-19. Aktuálně byla platnost rozhodnutí prodloužena až do 31. prosince 2021. Osvobození tohoto charakteru se ovšem vztahuje pouze na státní subjekty, organizace charitativního a dobročinného rázu a záchranné jednotky. Opatření směřuje implicitně k finanční pomoci těm subjektům, které jsou v nadstandardní míře odkázány při řešení pandemie na dovoz souvisejícího zboží ze třetích zemí.

6. Zvýšení nezdanitelné části daně z příjmů v případě darů

Poslední změnou v oblasti daňového práva hmotného, která je důsledkem pandemie, je zvýšení maximálního procenta, které lze odečíst ze základu daně z příjmů, pokud poplatník poskytne dobročinný dar. V případě fyzických osob i právnických osob se procento zvyšuje na 30 % (z 15 % u fyzických a 10 % u právnických osob). Obdobně jako u jiných hmotněprávních daňových opatření je změna retroaktivní a platí pouze pro zdaňovací období 2020 a 2021. Zákonodárci nepředpokládají žádný dopad změny do veřejných fondů.

III. REFORMY DAŇOVÉHO PRÁVA PROCESNÍHO

Doba pandemie přinesla do českého právního prostředí taktéž mnoho změn v oblasti daňového práva procesního, jež byly zavedeny především s cílem krátkodobé úlevy či rozvolnění daňových povinností. Ačkoliv některé z nich byly provedeny formou zákona, v oblasti daňového práva procesního v době pandemie výrazně dominuje institut, k jehož využití dříve docházelo spíše sporadicky, a to hromadné prominutí daně nebo příslušenství daně podle § 260 daňového řádu. Prostřednictvím tohoto nástroje ministryně financí opakovaně prominula příslušenství daní, čímž v některých případech de facto „odložila“ termín pro podání daňového přiznání, nebo odbřemenila daňové subjekty od hrazení správních poplatků v souvislosti s různými žádostmi adresovanými správci daně.

1. Elektronická evidence tržeb

Jak již bylo nastíněno výše, formu zákonného předpisu v oblasti daňového práva procesního získalo v době pandemie pouze jediné opatření z pera tvůrců daňové politiky, a to pozastavení povinnosti evidovat tržby v režimu zákona o evidenci tržeb. Ačkoliv mělo jít (jak již napovídá název zákona²⁶, kterým bylo toto opatření implementováno) pouze o „úlevu“ krátkodobého charakteru související s nouzovým stavem na území ČR, v současné době je povinnost evidovat tržby pozastavena až do 31. prosince 2022. Poplatníkům tudíž odpadly veškeré povinnosti vyplývající ze zákona o evidenci tržeb vyjma povinnosti zacházet s autentizačními údaji, certifikátem pro evidenci tržeb a blokem účtenek tak, aby předešli jeho zneužití. Pozastavení se týká nejen poplatníků z 1. a 2. vlny (stravovací a ubytovací služby, maloobchod a maloobchod), ale také těch, kterým měla původně povinnost evidovat tržby vzniknout k 1. květnu 2020 (3. a 4. vlna). Ačkoliv nic nebrání poplatníkům evidovat tržby na dobrovolné bázi,

²⁶ Zákon č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu.

de facto zákonodárce tímto krokem způsobil odklad povinnosti evidovat tržby pro poplatníky z 3. a 4. vlny o dva a půl roku.

2. Odklad termínu pro podání daňového tvrzení a odklad splatnosti daně

Rok 2020 i 2021 byl pro daňové subjekty nestandardní taktéž v prodloužených termínech pro podávání daňových tvrzení. Je nutné si uvědomit, že faktickým dopadem do právní sféry daňových subjektů sice byl odklad povinnosti podat daňové tvrzení, ovšem technicky k žádným změnám zákonných termínů nedošlo, pouze bylo prominuto příslušenství, které se váže k pozdnímu podání daňového tvrzení nebo k pozdní úhradě daně (úrok z prodlení, případně pokuta za opožděné tvrzení daně). Nárok na tyto úlevy ovšem svědčil daňovým subjektům, pouze pokud splnily své povinnosti v daných prodloužených termínech, v opačném případě byly za prodlení s podáním daňového tvrzení nebo s úhradou daně sankcionovány standardním způsobem podle daňového řádu, a to od původního zákonem stanoveného termínu. Tímto způsobem došlo k posunutí termínu pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických i fyzických osob, a to v roce 2021 o měsíc oproti původním zákonným termínům (tedy do 3. května nebo do 3. června v případě elektronické formy), přičemž v roce 2020 byl termín prodloužen dokonce až do 18. srpna. V uvedených termínech bylo nutné daň také uhradit.

Změna se týkala i daně z nemovitých věcí, jejíž poplatníci měli možnost podat daňové přiznání za rok 2021 v prodlouženém termínu až do 1. dubna 2021 oproti standardnímu termínu 31. ledna. S ohledem na skutečnost, že termín splatnosti daně z nemovitých věcí je zákonem stanoven až na 31. května příslušného zdaňovacího období, nebylo v tomto případě přistoupeno k žádné změně. Původní termín připadající na 31. ledna 2021 byl posunut i u daně silniční, a to shodně do 1. dubna 2021, přičemž v případě této daně došlo ke stejnému datu i k implicitnímu odložení splatnosti. Obdobný odklad splatnosti doprovázel i zálohy na silniční daň splatné v roce 2020 k datu 15. dubna a 15. července, které bylo možné uhradit bez sankcí až do 15. října 2020.

V reakci na třetí vlnu pandemie na začátku roku 2021, kterou doprovázelo opětovné uzavření či omezení podstatné části podnikatelského sektoru, byla taktéž všem plátcům DPH dána možnost podat bez sankcí únorové daňové přiznání a uhradit související daň až do 15. dubna 2021.

Výše uvedené úlevy platily automaticky pro všechny daňové subjekty, jichž se příslušné daňové povinnosti týkaly. Na začátku roku 2021 byl vydán ovšem i rozsáhlý liberační balíček, který přinesl výjimky pouze pro podnikatele, kteří byli různými způsoby zasaženi pandemií a souvisejícími vládními restrikcemi. Těmto daňovým subjektům bylo umožněno bez sankcí uhradit daň z přidané hodnoty za měsíce prosinec 2020, leden 2021, únor 2021 a březen 2021 (nebo za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2020 a I. čtvrtletí 2021) a daň silniční za rok 2020 v prodloužené lhůtě až do 16. srpna 2021. Pro doplnění uvádíme, že v případě daně silniční došlo také k úplnému prominutí povinnosti uhradit zálohu za rok 2021 splatnou ke dni 15. dubna 2021. Uplatnění takových výhod bylo podmíněno učiněním oznámení o využití tohoto liberačního balíčku adresovaným správci daně.

3. Prominutí

Ačkoliv i shora uvedená opatření byla provedena formou prominutí daňového příslušenství, jejich primárním cílem byl nepřímý odklad povinnosti podat daňové přiznání nebo uhradit daň. Výčet krátkodobých či jednorázových úlev procesního charakteru ale není ani takto definitivní, během roku 2020 a 2021 bylo vydáno množství obdobně koncipovaných dílčích opatření, jež měla především v měsících, kdy pandemie vrcholila, usnadnit daňovým subjektům překlenout tíživou dobu.

Při řešení dočasné nepříznivé ekonomické situace daňové subjekty často přistupují k možnosti posečkání daňové povinnosti nebo rozložení její úhrady na splátky. Motivaci

k využití tohoto institutu představuje další opatření z dílny Ministerstva financí, v rámci něhož došlo k prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky vzniklého od 1. ledna 2021 do 16. srpna 2021, a to za předpokladu, že toto příslušenství souvisí s daní, která byla posečkána nebo bylo povoleno rozložení úhrady této daně na splátky z důvodů souvisejících se šířením nemoci covid-19. V této souvislosti je žádoucí také uvést, že prominut byl i správní poplatek za podání žádosti o posečkání. Obdobně byly prominuty i správní poplatky za podání žádosti o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, žádosti o potvrzení bezdlužnosti nebo žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav. Při splnění určitých podmínek byly od správního poplatku osvobozeny také žádosti o prominutí pokuty za nepodání (následného) kontrolního hlášení.

IV. ZÁVĚR

Jak je patrné, v období kalendářních let 2020 a 2021 byla provedena v daňové oblasti mnohá opatření, které byla minimálně zčásti přijata s cílem řešení krize způsobené pandemií nemoci covid-19. Úpravy se projeví jak v daňovém právu hmotném, tak procesním.

Co se týče zrušené daně z nabytí nemovitých věcí, nelze nechat bez povšimnutí, že po mnoho let několik především pravicových stran volalo po jejím zrušení. Argumentem vždy bylo zjednodušení daňového systému, snížení pořizovacích nákladů a snížení administrativní náročnosti jak na straně poplatníků, tak na straně státu, odstranění dvojího zdanění apod. Jakkoliv dvojí zdanění v tomto případě nevidíme, neboť transferová daň má zcela jiný objekt zdanění než důchodová daň, se zrušením daně z nabytí nemovitých věcí obecně souhlasíme. Faktem je, že nemovitostní trh nezačal stagnovat ani během pandemie; tento stav ovšem nemusí být nutně navázán na zrušení transferové daně. Růst investic do nemovitých věcí je patrný, má to ovšem za následek zvýšení jejich cen. Pro snížení motivace pro zakládání účelových obchodních korporací vlastnících nemovité věci a pro účelové převody podílů v nich nebylo jistě třeba daň rušit, stačilo upravit konstrukční prvky daně a jinak vymezit předmět zdanění. V každém případě nemá zrušení daně z nemovitých věcí žádnou zjevnou souvislost s řešením negativních konsekvencí spojených s koronavirem SARS-CoV-2 způsobujícím onemocnění covid-19; zrušit daň bylo možné kdykoliv před pandemií. V této souvislosti je třeba také poukázat na skutečnost, že zrušená daň dopadá i na transfery, které se uskutečnily na podzim roku 2019, tj. v době, kdy svět ještě koronavirus SARS-CoV-2 a onemocnění covid-19 vůbec neznal. Volba zpětné účinnosti navázaná na vklad práva do katastru způsobuje i jistou formu nerovnosti, která může znamenat spory poplatníků se státem.

Pouhé zrušení transferové daně bez dalších souvisejících změn v daňových předpisech považujeme za promarněnou příležitost. Jednoznačně se nabízelo úplné zrušení nezdanitelné části základu daně z příjmů fyzických osob v podobě úroků z úvěrů na bydlení, čímž by zmizel nesystémový korekční prvek této důchodové daně. V krátkodobém horizontu by kombinace těchto změn přinesla kupujícím na trhu nemovitostí nezbytné cashflow potřebné právě v době krize, přičemž dlouhodobě by nedošlo k poklesu příjmů veřejných fondů. Další možností pak bylo namísto transferové daně zvýšit pravidelnou majetkovou daň, která je v České republice jedna z nejnižších na světě.²⁷ Tato změna by také znamenala nahrazení výpadku příjmů v obecních rozpočtech a nebylo by nutné měnit výši podílu sdílených daní do jednotlivých veřejných rozpočtů.

Také zrušení superhrubé mzdy jako dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti by bylo možné považovat za dobrý krok. I v tomto případě však platí, že mohl a měl být učiněn kdykoliv dříve bez ohledu na pandemii a ekonomickou krizi; ideálně neměla být superhrubá mzda nikdy zavedena. V době krize však znamená zrušení superhrubé mzdy

²⁷ RADVAN, M. – FRANZSEN, R. – MCCLUSKEY, W. J. – PLIMMER, F.: Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia. Maribor: Lex Localis - Institute for Local Self-Government Maribor, 2021. <https://doi.org/10.4335/2021.6>.

obrovský výpadek v příjmech veřejných fondů. Bylo přitom možné buď vyčkat, až krize odezní, nebo superhrubou mzdu zrušit a adekvátně to promítnout do daňových sazeb. Není možné souhlasit, že zrušení superhrubé mzdy je receptem k nastartování ekonomiky, zvýšení spotřeby domácností a podporou těch, které koronavirová krize zasáhla nejvíce. Hned dvě studie ukázaly, že peníze sice do českých domácností přitečou, do zvýšení spotřeby se však promítnou jen částečně, protože ušetřené prostředky na daních se u středně příjmových a zvláště vysokopříjmových domácností nepřelijí do spotřeby, ale převážně povedou k navýšení úspor. Studie Vysoké školy ekonomické v Praze předkládá závěr, že při zrušení superhrubé mzdy jako základu daně a dosavadní roční slevě na poplatníka ve výši 24,840 Kč bude mít pozitivní dopad na spotřebu domácností ve výši 48 mld. Kč, zatímco veřejné rozpočty tato změna připraví zhruba o dvakrát tolik. Tento závěr vyplývá ze skutečnosti, že příjmová elasticita spotřeby je při hrubých příjmech zhruba do výše průměrné mzdy vysoká, což znamená, že v takovém případě dochází k přeměně roční úspory na daních na spotřebu. Domácnosti s vyššími příjmy pak již mají tuto spotřebu uspokojenou a o ušetřené peníze na daních rozšíří své úspory.²⁸ Studie IDEA vycházející ze shodného návrhu na změnu daně z příjmů zase upozornila, že z celkových nákladů veřejných rozpočtů necelé dvě pětiny připadnou vysokopříjmovým zaměstnancům (5. kvintil), zatímco k zaměstnancům v 1. až 3. kvintilu poputuje jen 36 % z celkového objemu ušetřených peněz. Jen z těchto údajů je více než patrné, že reforma výrazně zvýhodňuje vysokopříjmové jedince.²⁹ Studie Vysoké školy ekonomické v Praze představila i alternativní přístup: pokud by došlo ke zrušení superhrubé mzdy a zároveň k navýšení sazby daně na 19 % se současným navýšením základní slevy na poplatníka na 30,000 Kč ročně, znamenala by tato reforma snížení příjmů veřejných rozpočtů o 24 mld. Kč, ovšem spotřeba domácností by se zvedla o 27 mld. Kč.³⁰

Je patrné, že samotné zrušení superhrubé mzdy bez zásahu do daňové sazby je z hlediska veřejných fondů nešťastné, nota bene, když byl zároveň schválen růst základní slevy na poplatníka. Není možné věřit politikům, kteří tvrdí, že takto nízká sazba daně je jen dočasná, že nový systém bez superhrubé mzdy má být dlouhodobým konceptem a každá vláda si jen upraví sazby podle svých potřeb. Bohužel je daňová sazba pro veřejnost nejviditelnější a každý nárůst je citlivě vnímán, bez ohledu na změnu dalších konstrukčních prvků a možného celkového snížení daňového břemene. Proto není pravděpodobné očekávat zvýšení daní od budoucích vlád.

Zpětné uplatnění daňové ztráty lze ve své podstatě vnímat jako pozitivní krok. Daňové subjekty, které v minulosti hospodařily se ziskem, mohou v době, kdy je jejich podnikání ztrátové, získat finanční prostředky dříve odvedené na daních zpět. Prostřednictvím dodatečného daňového přiznání uplatní zpětně daňovou ztrátu a rozdíl mezi původně stanovenou daňovou povinností a dodatečně stanovenou nižší daňovou povinností se stane přeplatkem. Je-li tento vratitelný, na žádost bude daňovému subjektu vrácen, čímž dojde k navýšení cashflow podnikatele. Z tohoto pohledu nelze změnu zákona o daních z příjmů hodnotit jinak než jako zdařilý krok potenciálně možný pomoci podnikatelům v krizi, protože každé navýšení disponibilních prostředků lze vnímat jako žádoucí.

Je ovšem otázkou, zda je tato změna skutečně způsobilým nástrojem, který může pomoci všem podnikatelům, nebo a priori směřuje pouze k velkým korporacím, jež vykazují vysoké

²⁸ FISCHER, J. – MAZOUCH, P. – FINARDI, S.: Dopad změny sazby daně z příjmů fyzických osob na spotřebu domácností. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2020. https://www.vse.cz/wp-content/uploads/VSE_studie_dopad-zmeny-sazby-DPFO-na-spotrebu-domacnosti.pdf?fbclid=IwAR0ksw4PfJ4XhkHs8KTdHK72fTHnflDf9YeZNYjkgbE6MibOdEEHTF0zIzNo.

²⁹ KALÍŠKOVÁ, K. – MÜNICH, D. – PROKOP, D. – ŠOLTÉS, M.: Vyhodnocení dopadů návrhů na zrušení superhrubé mzdy. Praha: IDEA při Národohospodářském ústavu AV ČR, 2020. <https://idea.cerge-ei.cz/...pdf>.

³⁰ FISCHER, J. – MAZOUCH, P. – FINARDI, S.: Dopad změny sazby daně z příjmů fyzických osob na spotřebu domácností. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2020. https://www.vse.cz/wp-content/uploads/VSE_studie_dopad-zmeny-sazby-DPFO-na-spotrebu-domacnosti.pdf?fbclid=IwAR0ksw4PfJ4XhkHs8KTdHK72fTHnflDf9YeZNYjkgbE6MibOdEEHTF0zIzNo.

daňové povinnosti na dani z příjmů. Stejně diskutabilní může být i skutečnost, zda systém loss carryback nepodporuje, z pohledu veřejných financí nedůvodně, i ty subjekty, které v budoucích obdobích již nebudou schopny generovat zisk, a tedy nepřispějí žádoucím způsobem do chodu ekonomiky. Na rozdíl od budoucího uplatnění daňové ztráty, které pro jeho aplikaci předpokládá hospodaření podnikatele v kladných číslech, je zpětné uplatnění daňové ztráty otevřené i pro subjekty, které sice v minulých zdaňovacích obdobích daně vykazovaly zdanitelné příjmy, ovšem do budoucna jejich fungování zaručeno není.

Domníváme se, že zpětné uplatnění daňové ztráty lze řadit k těm povedenějším změnám v českém prostředí, protože bezpochyby dopadne i na takové subjekty, pro které bude účinnou pomocí v době krize. Ovšem zrovna v daném případě by časové omezení tohoto institutu nebylo krokem špatným směrem, protože dlouhodobé zanesení možnosti vrácení již uhrazených daňových povinností těm subjektům, jejichž budoucí činnost není zaručena, nelze z pohledu veřejných financí považovat za hospodárné.

Jestli ale některé z mnoha využitých daňových opatření v období pandemie svým charakterem opravdu odpovídá nástrojům, které cílí na možnost rychlé podpory subjektů, jejichž doposud fungující podnikání bylo zasaženo krizí, je to možnost zpětného uplatnění očekávané daňové ztráty. Tato dílčí změna zákona o daních z příjmů, jež byla provedena pouze prostřednictvím přechodného ustanovení, odpovídá krizovému daňovému opatření nejen z hlediska časového, když je omezena de facto pouze na rok 2020 a 2019 (resp. příslušná zdaňovací období), ale taktéž v sobě zahrnuje aspekt mimořádnosti, když jednorázově umožňuje daňovému subjektu činit příslušné kroky již v průběhu ztrátového období. Ačkoliv ani v tomto případě se nelze úplně oprostít od skutečnosti, že tato změna jde naproti především velkým korporacím vykazujícím vysoké daně z příjmů, stále se domníváme, že v kontextu ostatních daňových opatření v době pandemie lze toto zařadit bezpochyby k těm, které v sobě potencialitu pomoci zasaženým daňovým subjektům zahrnují.

Se snížením sazby silniční daně se nedá souhlasit. V období pandemie byla nákladní autodoprava jednou z nejméně postižených. Ani argument o nižších sazbách v sousedních zemích neobstojí. Nejvyšší fixní sazby daně nebyly nikdy od nabytí účinnosti zákona v roce 1993 zvyšovány, a to ani o inflaci. Bylo by vhodné spíše uvažovat o zvýšení sazeb a celkové novelizaci zákona o dani silniční.

Co se osvobození od cla a DPH u dovozu zboží sloužícího k řešení následků pandemie nemoci covid-19 týče, je nutné si uvědomit, že toto opatření nebylo přijato akterý české daňové politiky, ale jde o akt nadstátní úrovně. Osvobození směřuje k přímé úlevě těm subjektům, které se podílejí na řešení pandemie, lze jej tak považovat za účelné.

Zvýšení nezdanitelné části daně z příjmů v případě darů považujeme za zbytečné. Jednak i předkladatelé očekávají nulový dopad do veřejných fondů (tj. nevyužívání tohoto nástroje v praxi), jednak se nedá souhlasit s časově omezenými změnami v daňověprávních předpisech.

Pozastavení povinnosti elektronicky evidovat tržby bylo politickým představitelem prezentováno jako další úleva podnikatelům ve složité době ekonomické nejistoty. Ministryně financí mimo jiné v této věci uvedla, že je nutné „*pružně reagovat na závažnost krize a nechat ekonomiku pořádně nadechnout*“³¹. Tato argumentace přímo vybízí k zamyšlení, jakým způsobem má dané opatření napomoci podnikatelům při řešení ekonomických následků pandemie. Z formálního hlediska přinese pozastavení povinnosti evidovat tržby nanejvýš určitou úsporu administrativních nákladů, subjektům totiž především odpadne povinnost zasílat údaje o tržbách správci daně nebo vystavovat účtenky. Troufneme si ovšem tvrdit, že co se provozních nákladů každého podnikatele týče, je tato položka již víceméně zanedbatelná, zvláště a situace, kdy neustále přetrvává nutnost vedení účetní či mzdové agendy.

³¹ MAŠÁTOVÁ, Z.: Podnikatelé nebudou evidovat tržby do konce roku 2020. Praha: Finanční správa ČR, 2020. https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2020/podnikatelenebudou_evidovat_trzby_do_konce_roku_2020-10670.

Nelze tudíž jinak než se ptát, zda bylo aktéry veřejné politiky tímto krokem implicitně podpořeno oprávnění subjektů rezignovat na plnění daňových povinností. Bohužel také časový horizont téměř tří let, v rámci kterých je povinnost elektronické evidence tržeb pozastavena, vzbuzuje pochyby, zda tento krok spíše než naproti podnikatelům nesměruje ve prospěch volebních lístků odpůrců elektronické evidence tržeb. Každopádně je až s podivem, jak rychle bylo na trnitý a nákladný proces zavedení elektronické evidence tržeb do českého prostředí zapomenuto. Není předmětem tohoto článku odpovědět na otázku, zda je elektronická evidence tržeb ve své podstatě dobrá či špatná, ale zhodnotit, zda její pozastavení může být účinným nástrojem, který pomůže podnikatelům v době krize. Ačkoliv si s ohledem na výše uvedené pravděpodobně každý dokáže představit, jakým způsobem by pozastavení elektronické evidence tržeb mohlo podnikatelům pomoci, za odbřemenění podnikatelů, jak bylo toto opatření prezentováno, jej považovat nelze.

Využití ostatních opatření procesního charakteru považujeme za účelné. Je také nutné vyzdvihnout formu, kterou byla tato opatření do právního řádu implementována. Hojně využívané prominutí daně nebo příslušenství daně se ukázalo jako nástroj, který umožňuje pohotově reagovat na vývoj situace a potřeby daňových subjektů. Zejména krátkodobé odložení hrazení daňových povinností představuje jednoduchý nástroj, jak dočasně ulevit daňovým subjektům v nepříznivé ekonomické situaci, aniž by došlo k další výrazné zátěži veřejných rozpočtů. Samozřejmě jsme si vědomi, že i toto opatření připraví státní pokladnu o dílčí daňové příjmy, jež by za běžné situace vznikaly v důsledku sankcí podle daňového řádu, současně ale zastáváme názor, že v kontextu ostatních opatření jsou fiskální dopady v porovnání s užitky tohoto opatření až zanedbatelné.

Hypotéza, že velká většina změn v daňověprávních předpisech majících sloužit k překlenutí ekonomické krize způsobené pandemií covid-19 a snížení jejích negativních dopadů spadá do kategorie politicum, byla potvrzena. To platí zejména pro daňové právo hmotné. Změny, až na výjimky, nemají s krizí způsobenou pandemií nic společného a covid-19 je zneužíván k prosazení politických záměrů. Je evidentní, že mnohé novelizace (typicky zrušení transferové daně a superhrubé mzdy) mohly být provedeny dávno před pandemií. Zákonodárce nerespektuje principy tvorby daňového práva. Problémem je také časový rámec přijímání daňových zákonů a zákona o státním rozpočtu: zatímco novelizace daňových zákonů musí být připraveny Ministerstvem financí nejpozději v květnu, zákon o státním rozpočtu je předkládán obvykle až koncem srpna. Schvalování daňových zákonů však bývá ukončeno až na sklonku roku, a to obvykle s mnoha pozměňovacími návrhy. Není neobvyklé, že platnosti nabývají i pouhý den před nabytím účinnosti. Jakkoliv tak s mnohými změnami můžeme souhlasit, nelze se oprostít od dopadů těchto změn na veřejné finance. Zastáváme názor, že ani v době krize by totiž stát neměl rezignovat na snahu o udržitelnou fiskální politiku.

KLÍČOVÁ SLOVA

covid-19, daňové právo, daň z nabytí nemovitých věcí, superhrubá mzda, daňová ztráta

KEY WORDS

covid-19, tax law, tax on acquisition of immovable property, super-gross wage, tax loss

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V.: Dane a daňové právo na Slovensku. Bratislava: Epos, 2008.
2. BAHL, R.: Property Tax Reform in Developing and Transition Countries (Working Paper). Washington: USAID, 2009. https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/Pnadw480.pdf.
3. BAHL, R.: Property Transfer Tax and Stamp Duty (ISP Working Paper 04–27). Atlanta: Georgia State University, 2004. <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0427.pdf>.

4. BRZESKI, J. – ROMÁNOVÁ, A. – FRANZSEN, R.: The evolution of property taxes in post-Socialist countries in Central and Eastern Europe, African Tax Institute (Working Paper WP-19-01). Pretoria: University of Pretoria, 2019.
5. BRZEZIŃSKI, B.: Zasady tworzenia prawa finansowego (próba sformulowania). In: Państwo i Prawo, roč. 41, 1986, č. 5, s. 66-76.
6. ETEL, L.: System podatkowy (zarys wykładu). Sedlce: WSiP, 2002.
7. EVROPSKÁ KOMISE: Taxes in Europe Database. Brussels: European Commission, 2020. https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html.
8. FISCHER, J. – MAZOUCH, P. – FINARDI, S.: Dopad změny sazby daně z příjmů fyzických osob na spotřebu domácností. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2020. https://www.vse.cz/wp-content/uploads/VSE_studie_dopad-zmeny-sazby-DPFO-na-spotrebu-domacnos-ti.pdf?fbclid=IwAR0ksw4PfJ4XhkHs8KTdHK72fTHnfLdf9YeZNYjkgbE6MIbOdEEHTF0zINo.
9. FRANZSEN, R. – MCCLUSKEY, W.: Property Tax in Africa – Status, Challenges, and Prospects. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy, 2017. www.lincolninst.edu/sites/default/files/pubfiles/property-tax-in-africa-full_0.pdf.
10. GAYER, C. – MOURRE, G.: Property Taxation and Enhanced Tax Administration in Challenging Times (Economic Papers 463). Brussels: European Commission, 2012. <https://doi.org/10.2765/27310>.
11. HLAVÁČEK, M. – PAVEL, J.: Fiskální náklady pandemie Covid-19 v České republice. Praha: Úřad Národní rozpočtové rady, 2020. <https://unrr.cz/wp-content/uploads/2020/04/Informa%C4%8Dn%C3%AD-studie-Fisk%C3%A1ln%C3%AD-n%C3%A1klady-pandemie-Covid-19-v-%C4%8Cesk%C3%A9-republice.pdf>.
12. KALÍŠKOVÁ, K. – MÜNICH, D. – PROKOP, D. – ŠOLTÉS, M.: Vyhodnocení dopadů návrhů na zrušení superhrubé mzdy. Praha: IDEA při Národohospodářském ústavu AV ČR, 2020. <https://idea.cerge-ei.cz/...pdf>.
13. LIŠKA, M.: Švarcsystém. In: RADVAN, M. – MRKÝVKA, P. a kol.: Důchodové daně. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 103-126.
14. MAŠÁTOVÁ, Z.: Podnikatelé nebudou evidovat tržby do konce roku 2020. Praha: Finanční správa ČR, 2020. https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-averejnost/tiskove-zpravy/tz-2020/podnikatele_nebudou_evidovat_trzby_do_konce_roku_2020-10670.
15. MCCLUSKEY W. J. – PLIMMER, F. – FRANZSEN, R. Introduction and Observations. In: RADVAN, M. – FRANZSEN, R. – MCCLUSKEY, W. J. – PLIMMER, F.: Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia. Maribor: Lex Localis - Institute for Local Self-Government Maribor, 2021, s. 1-45. <https://doi.org/10.4335/2021.6>.
16. Nález Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009.
17. NYKIEL, W. – SEK, M.: Standards, Trends and Challenges of National Tax Legislation. In: NYKIEL, W. – SEK, M. (eds.): Tax Legislation. Standards, Trends and Challenges. Warszawa: Wolters Kluwer, 2015, s. 191-206.
18. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR: Sněmovní tisk 866/0: Návrh zákona včetně důvodové zprávy. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2020. www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=866&CT1=0.
19. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR: Sněmovní tisk 874/0: Vládní návrh zákona, kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti s výskytem koronaviru SARS-CoV-2 včetně důvodové zprávy. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2020. <https://public.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=874&CT1=0>.

20. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR: Sněmovní tisk 910/0. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2020.
21. RADVAN, M.: Supehrubá mzda. In: RADVAN, M. – MRKÝVKA, P. a kol.: Důchodové daně. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 87-101.
22. RADVAN, M.: Taxation of Business Income in the Czech Republic. In: Kwartalnik prawa podatkowego, roč. 2015, 2017, č. 4, s. 21-31.
23. RADVAN, M.: Taxation of Employment Income in the Czech Republic. In: Kwartalnik prawa podatkowego, roč. 2016, 2018, č. 1, s. 23-35.
24. RADVAN, M.: Transfer Taxes and Municipal User Fees/Charges (prezentace na workshpu). In: Market Value-Based Taxation of Real Property: Lessons from International Experience. Ljubljana, 2017.
25. RADVAN, M. – FRANZSEN, R. – MCCLUSKEY, W. – PLIMMER, F.: Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia. Maribor: Lex Localis - Institute for Local Self-Government Maribor, 2021. <https://doi.org/10.4335/2021.6>.
26. RADVAN, M. – NECKÁŘ, J.: Taxation of professional team sport athletes in the Czech Republic. In: Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe, roč. 1, 2016, č. 1, s. 40-46.
27. RADVAN, M. – PAPAVALASILEVSKÁ, S.: Abolition of Tax on Acquisition of Immovable Property: A Tool to Suppress the Negative Consequences of Covid-19 or a Politicum? In: Public Governance, Administration and Finances Law Review, roč. 5, 2020, č. 2, s. 45-57.
28. VELFOVÁ, M.: Zpětné uplatnění daňové ztráty aneb 6 otázek a odpovědí k její aplikaci. Praha: Deloitte, 2021. <https://www.dreport.cz/blog/zpetne-uplatneni-danove-zraty-aneb-6-otazek-a-odpovedi-k-jeji-aplikaci/>.

KONTAKTNÍ ÚDAJE AUTORŮ

Michal Radvan, doc. JUDr. Ing. Ph.D.

docent

Masarykova Univerzita, Právnická fakulta,

Veveří 70, 611 80 Brno, Česká republika

Telefon: +420 731519573

E-mail: michal.radvan@law.muni.cz

Tereza Svobodová, Mgr.

Studentka

Masarykova Univerzita, Ekonomicko-správní fakulta,

Lipová 41a, 602 00 Brno, Česká republika

E-mail: 434211@mail.muni.cz