

# Důvodová zpráva

## I. Obecná část

### 1. Zhodnocení platného právního stavu

V závěru roku 2013 byla zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., s nabytím účinnosti od 1.1.2014, provedena rozsáhlá úprava všech zákonů působících v daňové oblasti, navazující na komplexní změnu soukromého práva, tzv. rekodifikaci soukromého práva. Tato rekodifikace provádějící rozsáhlé změny v oblasti soukromého práva, skládající se ze tří základních zákonů, a to:

- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník,
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) a
- zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém.

byla dále doprovázena zrušením celé řady zákonů a jejich nahrazením, v rámci tzv. doprovodné legislativy, dalšími novými zákony:

- zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon),
- zákon č. 257/2013 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o katastru nemovitostí,
- rekodifikace soukromého práva,
- zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních,
- zákon č. 293/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony,
- zákon č. 294/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 312/2006 Sb., o insolvenčních správcích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 303/2013 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva,
- zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob,
- zákon č. 311/2013 Sb., o převodu vlastnického práva k jednotkám a skupinovým rodinným domům některých bytových družstev a o změně některých zákonů,
- zákon č. 312/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 301/2000 Sb., o matrikách, jménu a příjmení a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Dalším zákonem, který výrazně ovlivnil nastavení legislativy pro rok 2014 je Parlamentem schválený zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, a zákon č. 241/2013 Sb., o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o investičních společnostech a investičních fondech.

Významným prvkem ovlivňujícím nastavení v oblasti daní a pojistných, a to především ve vztahu k období počínaje 1.1.2015, je existence již platného zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, tzv. zákona o jednom inkasním místě.

Významným prvkem ovlivňujícím opět daňovou oblast je zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, který svým nastavením u řady úprav v období roku 2013 až 2015 ovlivňuje míru daňové zátěže.

Jedním z daňových zákonů, který patří k nejdůležitějším nástrojům veřejných financí, je zákon o daních z příjmů, a to jak co do pilířů daňové soustavy, tak i do objemu výnosů plynoucích do veřejných rozpočtů. Daň z příjmů jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, účinným od 1.1.1993 a zavedeným v rámci tzv. nové daňové soustavy. V současnosti má již přes 120 novelizací. Se zákonem o daních z příjmů je úzce propojen zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, rovněž v účinnosti od 1.1.1993.

Navrhovaná právní úprava obsahuje řadu ustanovení, která vedou ke snížení odvodové zátěže poplatníků daně z příjmů fyzických osob (např. zvýšení daňového zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti). Vzhledem k tomu, že jsou tato ustanovení směřována obecně k fyzickým osobám, tj. bez ohledu na to, zda je poplatníkem muž nebo žena, nejsou v tomto smyslu ani shromažďována empirická data o poměru využití daňových úlev mezi muži a ženami. V tuto chvíli tedy nelze blíže vyhodnotit vliv na rovnost žen a mužů. Obecně lze však konstatovat, že např. právě zvýšení daňového zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti, ve svém důsledku přispívá ke zlepšení finanční situace rodin poplatníků – fyzických osob.

## **2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy**

Návrhované úpravy zákona vyplývají především z potřeby provedení revizí po ratifikaci zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů, kterým byl významně novelizován mimo jiné i zákon o daních z příjmů, a to zejména v přímé návaznosti na nové úpravy v oblasti soukromého práva a to novým občanským zákoníkem a zákonem o obchodních korporacích. Zároveň bylo přistoupeno k rozpracování některých záměrů vyplývajících z Programového prohlášení vlády, jež je konkretizováno uzavřenou Koaliční smlouvou a to směrem k zákonu o daních z příjmů a z minulosti již přijatého zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, kde je nutné řešit problematiku dnes již překonaného textu některých ustanovení již sice platného, ale k většině ustanovení dosud neúčinného zákona.

### **2.1. Úpravy vyvolané potřebou doplnění nebo zpřesnění režimů nastavených v závislosti na rekonstrukci soukromého práva**

S účinností od 1.1.2014 byly přizpůsobeny daňové zákony, včetně zákona o daních z příjmů, platné rekonstrukci soukromého práva. Přijetí této rekonstrukce soukromého práva vyvolalo nutnost přistoupit ke změnám v daňových zákonech majících povahu terminologických a věcných změn, přičemž často je konkrétní změna povahy terminologické i věcné současně. Změny pro celou daňovou oblast byly provedeny i s ohledem na záměry realizace 1. fáze projektu jednoho inkasního místa v samostatném návrhu zákona, později promítnuté do zákonného opatření Senátu, nikoliv tedy jako zákonem doprovodným k novému občanskému zákoníku. Již v průběhu závěrečných projednávání zákonného opatření Senátu a v přímé návaznosti na jeho schválení a uvedení do praxe byly a jsou průběžně identifikovány a avizovány potřeby vyjasnění, a i přehodnocení některých ustanovení nebo konkrétních nově nastavených režimů.

Pro oblast působnosti zákona o daních z příjmů se jedná především o zcela nově nastavované režimy spojených s inkorporací daně darovací a daně dědické do zákona o daních z příjmů, nově nastavovaných režimů spojených s možnostmi nového institutu svěřenských fondů a i s některými souvislostmi navazujícími na významné úpravy soukromého práva směrem k vymezení pojmu nemovité věci, především k právu stavby. Některé úpravy jsou prováděny i v návaznosti s novým zákonem o obchodních korporacích, konkrétně ve vztahu k možným výplatám dividend - podílů na zisku osobám bez majetkové účasti v obchodní korporaci.

## **2.2. Revize zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů**

Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., došlo k výraznému potvrzení nepoužitelnosti celé řady nastavení a to i díky vlivu zohledněné rekodifikace, zejména v působnosti zákona o daních z příjmů. Zákon č. 458/2011 Sb., který je fakticky souborem novel daňových a jiných zákonů, je specifický tím, že je platnou součástí právního řádu, avšak je dosud jako celek neúčinný. Pokud bylo v důsledku úprav vyvolaných rekodifikací soukromého práva s dřívější účinností zasaženo do ustanovení, která jsou zmíněným zákonem měněna, došlo k nežádoucímu efektu, kdy se určité pasáže tohoto zákona staly obsolentními (novelizují text, který se mezitím změní, a tudíž dané novelizační body nebude možné v den účinnosti 1. ledna 2015 použít). Za tím účelem je nutné provést úpravy, které by tomu předešly. Legislativně nejjednodušší formou je předsunout účinnost změn prováděných zákonem č. 458/2011 Sb. na stejné datum účinnosti jako má navrhovaný zákon, kterým se mění některé zákony. Celý text zákona o jednom inkasním místě podléhá potřebné analýze prověření jednotlivých nastavení co do rozsahu již transponované, významné části změn, do zákonného opatření Senátu, tj. posunutí účinnosti z 1.1.2015 na 1.1.2014, s ohledem na záměry vlády promítnuté do Koaliční smlouvy a to zrušit zákon č. 458/2011 Sb. se zachováním hlavní myšlenky jednoho inkasního místa – zjednodušení daňového systému a správy daní a pojistného a s cílem zachování harmonizujících prvků základu daně z příjmů fyzických osob s vyměřovacími základy na veřejná pojistná. Výrazná část ustanovení, resp. nových režimů, nastavených zákonem o jednom inkasním místě, právě i s ohledem na záměry nové koaliční vlády tak dojde zrušení, kde lze jmenovat např. odvod z úhrnu mezd. Některá nastavení, byť jsou i v souladu se záměry koaliční vlády, konkrétně zrušení superhrubé mzdy, stanovení druhé sazby daně z příjmů fyzických osob namísto již účinného, od 1.1.2013 zavedeného, prostřednictvím zákona č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, solidárního zvýšení daně, budou spolu s dalšími koaličními záměry na nezvýšení daňového zatížení, na vyvážení zatížení mezi zaměstnanci a OSVČ, na zajištění provázanosti s nastavením veřejných pojistných a na zajištění rozpočtové neutrality, předmětem poměrně důkladných analýz s cílem zohlednění odpovídajících úprav až v souvislosti se změnou připravovanou k 1.1.2016.

Zákonným opatřením Senátu byla provedena změna v navrhovaném zákonu o změně daňových zákonů v souvislosti rekodifikací soukromého práva v případě návrhu na osvobození dividend a podílu na zisku od daně z příjmů, a to směrem k ponechání stávajícího „neosvobozujícího“ režimu. I v této oblasti ve vztahu k přehodnocování úprav nastavených zákonem č. 458/2011 Sb., kdy je záměrem ponechat zdanění dividend a podílů na zisku i pro další období, je nutné v tomto návrhu zákona zohlednit. Tzn. zrušit odpovídající ustanovení v zákonu o jednom inkasním místě.

### **2.3. Realizace výstupů z programového prohlášení vlády**

Koaliční smlouvou vládních stran, potvrzenou programovým prohlášením vlády byly definovány okruhy úprav, které by měly být realizovány již pro účinnost roku 2015. Pro oblast působnosti zákona o daních z příjmů byly definovány tři oblasti:

- zvýšení slevy na druhé a další dítě,
- obnovení základní slevy na dani pro pracující důchodce
- omezení v nastavení výdajových paušálů pro OSVČ.

Harmonizující prvky základu daně z příjmů fyzických osob a vyměřovacích základů pojistných budou zachovány (již z větší části realizovány prostřednictvím zákonného opatření Senátu).

### **2.4. Další změny v působnosti zákona o daních z příjmů**

Mimo okruh tří výše uvedených, v podstatě rozhodujících okruhů záměrů, jsou v návrhu zákona upravující zákon o daních z příjmů navrhovány úpravy sledující další zpřesnění či doplnění.

#### ***2.4.1. Úprava systému zdanění investičních fondů***

Současné nastavení v oblasti zdaňování investičních fondů, které i při pojednávání v Senátu Parlamentu ČR doznalo po rozsáhlých diskusích úprav, není v souladu se současným trendem v oblasti mezinárodní spolupráce a boji proti daňovým únikům. I stávající platná úprava naplňuje některé znaky škodlivé daňové soutěže dle Kodexu chování pro zdanění podniků přijatého Radou EU.

#### ***2.4.2. Úpravy s ohledem na návrh zákona o poskytování služeb péče o dítě***

V Parlamentu ČR je v současné době projednáván návrh zákona o poskytování služeb péče o dítě v dětských skupinách (sněmovní tisk č. 82), který obsahuje i úpravy v působnosti daní z příjmů. Přípravované úpravy je nutné technicky i legislativně uvést do souladu.

#### ***2.4.3. Legislativně technická zpřesnění***

Návrh změny zákona obsahuje i poměrně širokou řadu úprav směřující ke zpřesnění ustanovení, a to jak v přímé návaznosti na prováděné ostatní úpravy, tak i návazně na první poznatky z uplatňování zákonného opatření v praxi nebo i v souvislosti na proběhlé úpravy jiných právních předpisů.

#### ***2.4.4. Úpravy ke snížení administrativní zátěže a vylepšení spravovatelnosti daně***

V návrhu novely je reagováno i na řadu poznatků a podnětů z uplatňování některých nastavení provedených v posledních obdobích, zejména zákonem č. 500/2012 Sb. a zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., směřujícím k úpravám na snížení administrativy jak na straně poplatníků, tak i u správce daně a ke zlepšení spravovatelnosti daní.

#### ***2.4.5. Související úpravy v zákoně o rezervách pro zjištění základu daně***

Přijetím nového občanského zákoníku začalo platit obecné pravidlo sjednocující promlčecí lhůtu na tři roky (§ 629). Na tuto změnu je nutné reagovat úpravou ustanovení § 8a odst. 2 písm. b) zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, a zkrátit období, po jehož uplynutí lze tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám ve výši 100 %, z 36 na 30 měsíců. Tím bude zachována možnost vytváření opravných položek k nesplaceným pohledávkám v dosavadní výši.

#### ***2.4.6. Zjištění výše osvobozených příjmů u poplatníků daně z příjmů fyzických osob***

Navrhovaná změna umožňuje zjištění výše osvobozených příjmů u poplatníků, u nichž tyto příjmy převyšují ve zdaňovacím období zákonem stanovenou částku. Cílem této úpravy je

v budoucnosti napomáhat zamezování daňových úniků a jako důležitý podpůrný nástroj při prokazování původu majetku.

## 2.5. Úpravy daňového řádu

Změny v daňovém řádu lze rozdělit do vícero okruhů. Jedním z nich jsou opatření pro účinnější *boj s daňovými úniky*, mezi něž patří např. (i) zrušení odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí správce daně o delegaci či atrakci pro flexibilnější využití těchto institutů (omezení zneužívání tzv. virtuálních sídel daňových subjektů, posílení možností odhalování tzv. řetězových podvodů v rámci daně z přidané hodnoty), (ii) zrušení pravidla, které umožňuje osobě zúčastněné na správě daní nesouhlasit s uložením lhůty kratší než den, (iii) modifikace lhůty pro stanovení daně v souvislosti s daňovou trestnou činností (tak, aby tato lhůta neběžela po dobu trestního stíhání). Další okruh souvisí s *elektronizací správy daní*, kdy se navrhuje s ohledem na stále se rozšiřující okruh podání, v jejichž případě stanoví zákon povinnost elektronické formy, specifický postup v situaci, kdy tato forma není dodržena, a to včetně sankce (pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy). Dále je řešeno současné *nevyhovující nastavení* v některých oblastech, konkrétně jde např. o (i) odstranění komplikací při správě daní rozšířením pravidla právního jednání pouze jedné fyzické osoby při správě daní rovněž na právnické osoby, pro jejichž jednání je zakladatelským právním jednáním vyžadováno společné jednání více členů statutárního orgánu, či (ii) o doplnění právní úpravy přechodu daňové povinnosti na dědice daňového subjektu v případě plurality dědiců. V neposlední řadě lze poukázat na změny v *sankčním systému* správy daní, zejména na zavedení nové pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Zásadní změnu představuje *znovuzavedení možnosti individuálního prominutí vybraných příslušenství daně* za specifických podmínek.

## 2.6. Úpravy v působnosti pojistných zákonů

V souladu se zněním Koaliční smlouvy současné vlády je nadále podporována základní idea jednoho inkasního místa, a to zjednodušení daňového systému a správy daní a pojistného. Klíčovým faktorem ovlivňujícím realizaci daného projektu je však potřebná dostatečná legisvakance právních předpisů upravujících společný výběr daní a pojistného. Z toho tedy vyplývá, že s účinností k 1. lednu 2015 nebude projekt jednoho inkasního místa v rozsahu zákona č. 458/2011 Sb. spuštěn. V souladu s tím a také v souladu s dalším bodem Koaliční smlouvy je zapotřebí se vypořádat s platným, ale v řadě částí dosud neúčinným zákonem č. 458/2011 Sb., ve kterém se kromě daňových předpisů mění i zákony dotýkající se veřejných pojistných.

Žádoucím stavem je, aby zůstala zachována současná legislativní úprava veřejných pojistných, a proto dochází ke zrušení implementace odvodu z úhrnu mezd. Koncepce, podle které je vyměřovací základ osoby samostatně výdělečně činné pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a stejně tak na veřejné zdravotní pojištění minimálně poloviční oproti dílčímu základu daně ze samostatné činnosti, zůstává i nadále zachován stejně jako výše stávajících sazeb předmětných pojistných. Upuštěno je též od přizpůsobování konstrukce pojistného konstrukci daně či od převedení správy pojistného pod daňový řád. Novelizační body zákona č. 458/2011 Sb., u kterých je žádoucí, aby k 1. lednu 2015 nabyly účinnosti, se zachovají.

V pojistném na sociální zabezpečení zůstávají zachovány úpravy, které přispívají k harmonizaci vyměřovacího základu s daňovým základem. V nemocenském a důchodovém pojištění se ruší povinná elektronická komunikace zaměstnavatelů, osob samostatně výdělečně činných a lékařů s orgány sociálního zabezpečení.

Postupné prodlužování potřebné doby pojištění pro nárok na starobní důchod se vztahuje i na případy, kdy lze tento důchod přiznat při získání kratší doby pojištění, avšak po dosažení

vyššího věku, než činí důchodový věk. V důsledku toho přestala ČR od roku 2010 plnit příslušné články Evropského zákoníku sociálního zabezpečení, resp. Úmluvy MOP č. 128. Navrhovaná změna obnovuje, pokud jde o potřebnou délku doby pojištění, stav před 1. 1. 2010 a zajistí, že ČR bude závazky, které obsahují uvedené mezinárodní dokumenty opět plnit.

## **2.7. Bližší vymezení některých změn v působnosti zákona o daních z příjmů**

### **2.7.1. Věcné změny, které zpřesňují úpravy vyvolané rekonstrukcí soukromého práva**

#### Právo stavby

Umožňuje se poplatníkům daně z příjmů fyzických osob, kteří nevedou účetnictví, uplatnit výdaje na pořízení práva stavby, které není součástí ocenění stavby (resp. není součástí vstupní ceny stavby v souladu s § 29 zákona o daních z příjmů), do daňových výdajů postupně po sjednanou dobu trvání práva stavby; novou úpravu lze využít již od zdaňovacího období započatého v roce 2014.

#### Změny v oblasti hmotného a nehmotného majetku

Samostatnou skupinou úprav novely jsou změny týkající se odpisování svěrenských fondů a obmyšlených, fundací a ústavů, kdy je legislativně technickými úpravami potvrzován záměr zákonodárce umožnit těmto subjektům daňové odpisování a dále je zpřesňována vzájemná provázanost mezi ustanoveními, která řeší režim pokračování v odpisování (§ 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů) a režim uplatnění odpisu ve výši jedné poloviny ročního odpisu (§ 26 odst. 7 zákona o daních z příjmů) návazně na doplnění uvedených odpisovatelů do zákona. Zbývající skupinou změn provedených novelou v této oblasti jsou jen legislativně technická zpřesnění ve vymezení hmotného majetku týkající se jednotek (§ 26 odst. 2 písm. b), resp. § 29 odst. 1), odstranění některých duplicit předchozí úpravy (příloha č. 1), potvrzení režimu uznatelnosti nákladů při vypořádání práva stavby, či zpřesnění ocenění ze kterého se vychází při pokračování v odpisování u majetku nabytého vkladem. V oblasti finančního leasingu došlo ke zpřesnění jeho definice a k legislativně technickým úpravám, které jsou s tímto zpřesněním spojené.

#### Změny týkající integrace daně dědické a darovací do daně z příjmů

Upřesnění působnosti a rozsahu restrikcí týkajících se vybraných bezúplatných příjmů, které byly od daně osvobozeny nebo nebyly předmětem daně. Další skupinu změn jsou změny v ustanoveních týkajících se omezení daňové uznatelnosti odpisů hmotného a nehmotného majetku, odpisů majetku, kde se v základu daně uplatňují částky ve výši účetních odpisů a dále výdajů (nákladů) u majetku, jehož použití je výdajem (nákladem). Společným jmenovatelem pro uplatnění těchto restrikcí je nabytí těchto majetků darováním (novela zúžila množinu všech způsobů nabytí těchto bezúplatných příjmů nabyvatelem právě jen na darování) a skutečnost, že tento bezúplatný příjem je od daně z příjmů osvobozen, nebo není předmětem daně. Dopad na související výdaje (náklady) týkající se reprodukce, resp. spotřeby předmětných majetků u nabyvatele se tedy novelou zúžil a odpadla potřeba výjimek např. pro nabyvatele v případech, kdy by uvedené restrikce nebyly žádoucí (dědictví, odkaz apod.). V této souvislosti je třeba zmínit novelou doplněné ustanovení § 21f, které zavádí pro účely daně z příjmů fikci týkající vyčlenění majetku do svěrenského fondu a zvýšení majetku svěrenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti, resp. vkladu do fundace nebo ústavu, kdy se na tyto situace hledí jako na úplatný vklad do obchodních korporací. Tato úprava eliminuje u svěrenských fondů, resp. fundací a ústavů dopady výše uvedených restrikcí týkajících se bezúplatných příjmů a dále je možno tuto analogii s vkladem využít v dalších ustanoveních zákona o daních z příjmů týkajících se například odpisování, uznatelných výdajů (nákladů) apod.

### Bezúplatný příjem

Zpřesňuje se, že osvobození ani po složení časového testu nepodléhá příjem z bezúplatného převodu obchodního podílu. Dále se doplňuje, že hodnota bezúplatných příjmů pro osvobození od daně z příjmů se nesčítá.

#### **2.7.2. Úprava systému zdanění investičních fondů**

Současný stav v oblasti zdaňování investičních fondů se částečně vymyká současnému trendu v oblasti mezinárodní spolupráce a boji proti daňovým únikům, jelikož naplňuje některé znaky škodlivé daňové soutěže dle Kodexu chování pro zdanění podniků přijatého Radou EU. Na tuto skutečnost reagovalo MF v roce 2013 a navrhlo v připravované novele zákona o daních z příjmů (později schválená jako zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb.) úpravu zdanění investičních fondů, která eliminovala prvky škodlivé daňové soutěže. Při projednávání v Senátu se však i vzhledem k časové tísní nepodařilo dostatečně vysvětlit přednosti navrhované úpravy a nepodařilo se pro návrh získat potřebnou podporu. Proto byl schválen pozměňující návrh senátní legislativy, který navrženou úpravu zrušil a ponechal původní režim s tím, že v roce 2014 připraví MF další návrh úpravy zdanění investičních fondů, který současný nevyhovující stav změní.

Cílem navržené právní úpravy zdanění investičních fondů je dosáhnout stavu, kdy investice prováděné prostřednictvím investičních fondů mají z pozice investora srovnatelné daňové zatížení s investicemi prováděnými individuálně. Aby bylo docíleno takové daňové neutrality a současně ve snaze eliminovat určité optimalizační možnosti, díky kterým docházelo k nežádoucímu zneužívání daňového režimu investičních fondů, je navrhováno umožnit aplikaci snížené 5% sazby daně z příjmů právnických osob pouze vybraným typům investičních fondů. Toto ustanovení navazuje na ustanovení § 17b, které zavádí nový termín „základní investiční fondy“ a definuje množinu investičních fondů, které mají možnost sníženou sazbu aplikovat. Ostatní investiční fondy, které stanovené podmínky nesplňují, budou zdaňovány běžnou sazbou daně z příjmů právnických osob.

#### **2.7.3. Změny vyplývající z Programového prohlášení vlády**

##### Sleva na dani na druhé, třetí a každé další dítě

V souladu s Programovým prohlášením vlády se zvyšuje daňové zvýhodnění na druhé dítě o 200 Kč měsíčně (tj. o 2 400 Kč ročně) a na třetí a každé další dítě o 300 Kč měsíčně (tj. o 3 600 Kč ročně). Maximální výše daňového bonusu zůstává nezměněna.

##### Poplatníci pobírající starobní důchod

Přiznává se základní sleva na poplatníka starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu a současně se obnovuje aplikace ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle kterého se zdaňuje pravidelně vyplácený důchod na straně důchodce, který má součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 zákona o daních z příjmů nad limit 840 000 Kč.

##### Paušální výdaje

Na základě Programového prohlášení vlády se u činností spadajících do paušálů ve výši 80 % a 60 % absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu omezuje na 1 600 tis. Kč resp. 1 200 tis. Kč (tedy maximálním možným odpočtem rovným 80 % nebo 60 % z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč).

#### **2.7.4. Další vybrané úpravy**

*Osvobození bezúplatných příjmů na zvýšení kvalifikace, studium, léčení, sociální služby nebo na zakoupení (poskytnutí) pomůcky pro zdravotně postižené - osvobození bezúplatných*

příjmů (daru) bude možno využít, pokud poplatník příslušné příjmy použije na zákonem stanovený účel do konce následujícího roku.

*Zahrnování prominuté daně do základu daně z příjmů* - zamezuje se zvyšování základu daně v případě prominuté daně v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

*Zdaňování příjmů autorů srážkou* - navrhuje se vrátit stav platný do konce roku 2013.

*Omezení zneužívání daňového zvýhodnění soukromého životního pojištění*

Od roku 2015 bude omezena možnost daňové podpory zaplaceného pojistného u takových typů soukromého životního pojištění, u kterých v rámci jedné uzavřené pojistné smlouvy mimo krytí pojistného rizika slouží část pojistného i k investování jménem a na účet pojistníka. Důvodem je zneužívání pro nežádoucí daňovou optimalizaci, která je v příkrém rozporu se zamýšleným smyslem tohoto instrumentu, tj. zabezpečení poplatníka na stáří.

*Změna ve zdaňování podílu na zisku a jiných výnosů z držby cenných papírů* - ustanovení týkající se příjmů z kapitálového majetku, kterými jsou i podíly na zisku, se uvádí do souladu se zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

*Výdaje na pracovní cesty vozidlem pořízeným na finanční leasing* – doplňuje se postup poplatníků v případě vozidel pořízených formou finančního leasingu.

*Zálohy placené osobou spravující pozůstalost* - upravuje se zálohová povinnost tak, že zálohy na daň osoba spravující pozůstalost z daňové povinnosti zůstavitele platit nemusí.

*Zdaňování příjmů z dohody o provedení práce srážkovou daní zvláštní sazbou* - vymezují se podmínky, za kterých je umožněno poplatníkovi příjem plynoucí na základě dohody o provedení práce do výše 10 000 Kč zdaněný srážkovou daní zvláštní sazbou zahrnout do základu daně. Tento postup je umožněn v § 36 odst. 8 zákona též u daňového nerezidenta prostřednictvím daňového příznání.

*Osvobození příjmů v podobě majetkového prospěchu vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose* - navrhuje se stanovit podmínky pro osvobození příjmů v podobě majetkového prospěchu vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose tak, že příjem v podobě majetkového prospěchu je osvobozen, pokud se jedná o příjem od mezi osobami příbuznými, dále též, v případě, kdy dochází k plnění obmyšlenému mezi příbuznými. Příjem v podobě majetkového prospěchu je osvobozen, pokud za dané zdaňovací období úhrnná výše všech majetkových prospěchů (z bezúročných zápůjček, z výpůjček a z výprosů) od téže osoby nepřekročí stanovený limit ve výši 100 000 Kč. Zvolený limit by měl odpovídat horní výši obvyklé výpomoci v rámci společenských vztahů.

*Osvobození nepeněžních plnění plynoucích z bezúročné zápůjčky plynoucích zaměstnanci od zaměstnavatele* - navrhuje se u bezúročných zápůjček osvobodit nepeněžní plnění u nesplacených zůstatků z těchto zápůjček (jistin) až do úhrnné výše 300 000 Kč od téhož zaměstnavatele. Tento limit byl zvolen v obdobné výši, v jaké ho používala předchozí právní úprava.

*Lhůta pro zpětné dodanění nezdanitelných částí základu daně* - navrhuje se zavést lhůtu pro uplatnění sankce z důvodu nedodržení zákonných podmínek při předčasném zániku smlouvy o penzijním nebo životním pojištění.

*Povinnost podat daňové příznání při solidárním zvýšení daně* - daňové příznání bude podávat poplatník jen v případě, že se u něj o solidární zvýšení bude zvyšovat celoroční daň, nikoliv měsíční záloha.



*Povinnost podat daňové přiznání při opravě chyb zaviněných poplatníkem* - zavádí se povinnost podat daňové přiznání u poplatníka s příjmy ze závislé činnosti, který zaviní daňový nedoplatek.

*Prodloužení lhůt u ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění* - na základě požadavků plátců daně se navrhuje prodloužit lhůty pro provedení ročního zúčtování záloh, pro vrácení přeplatků z ročního zúčtování a současně pro podání řádného Vyúčtování daně.

*Doplnění mzdového listu* - za účelem zachování informací potřebných pro daňové účely ve lhůtě delší než pro stanovení daně se stanoví, že mzdový list poplatníka musí obsahovat též výsledky z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění.

## **2.8. Vysvětlení systematiky navrženého zákona**

Návrh zákona je rozdělen celkem do devatenácti částí, přičemž nosnou je část první věnovaná změnám v působnosti zákona o daních z příjmů s následnou navazující úpravou zákona spjatého se zákonem o daních z příjmů – změnou zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Část čtvrtá a následující je věnována změnám zákonů, které již bezprostředně navazují na přehodnocení již platného zákona č. 458/2011 Sb., a kde je i vhodné upozornit na důležitost změny v působnosti zákona o pojistném na sociální zabezpečení a na státní politiku zaměstnanosti a na změnu zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění.

Důležité je upozornit na část šestnáctou, která není výstupem z provedené revize zákona č. 458/2011 Sb., ale zohledňuje změny v návaznosti na záměr znovuzavedení základní slevy na dani pro pracující důchodce. Jedná se o změnu zákona č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

V závěrečné části devatenácté je pak odražen požadavek na nastavení účinnosti celého návrhu zákona od 1.1.2015 s tím, že „novelizovaný“ zákon č. 458/2011 Sb. nabývá účinnosti dnem 31.12.2014 (jeho revizí nedochází ke zrušení).

## **3. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy**

Zavedením účinnosti nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích od 1.1.2014 došlo k rozsáhlé rekonstrukci soukromého práva a bylo proto nezbytností reagovat odpovídajícím způsobem úpravou i v oblasti práva daňového. Tyto změny jak charakteru terminologického, tak i charakteru věcného, zavádějícího často zcela nové instituty, vyvolaly návazně na souběžné analyzování funkčnosti v nastavení a i na prvotní poznatky z praktického uplatňování, potřeb řady zpřesňujících úprav, zejména právě u nově nastavovaných režimů. Jako nutností se ukázalo plné zrevidování změn a textů zákona č. 458/2011 Sb. a to především s ohledem na překonání platného nastavení v důsledku zmiňované rekonstrukce soukromého práva promítnutého do zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. a na záměry v dokončení projektu jednoho inkasního místa a dalšími cíli vyjádřené jednotlivými výstupy z Koaliční smlouvy uzavřené vládními stranami a potvrzené Programovým prohlášením vlády.

## **4. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem**

Základní meze pro uplatňování daňových zákonů stanoví Ústava České republiky (dále jen "Ústava") a Listina základních práv a svobod (dále jen "Listina").

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Dle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování

základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění se Ústavní soud věnoval již mnohokrát, např. v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 12/03 či Pl. ÚS 7/03 (vyhlášeném pod č. 512/2004 Sb.). Z této judikatury vyplývá, že:

Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy), plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost.

Ústavní přezkum daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak akcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny. K principu rovnosti Ústavní soud ve své konstantní judikatuře uvádí, že se nejedná o kategorii absolutní, nýbrž relativní (srov. Pl. ÚS 22/92).

Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění případný zásah do práva vlastnického (čl. 11 Listiny), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivce státu, vůči majetkovému substrátu jednotlivce, nabývá škrtícího (rdousícího) působení. Jinými slovy ke škrtícímu (rdousícímu) působení dochází, má-li posuzovaná daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

Vzhledem k tomu, že výklad nových předpisů z oblasti soukromého práva a předpisů na ně navazujících, není zcela stabilizovaný a v dílčích oblastech došlo ke změně některých pohledů na nové civilněprávní instituty, je třeba provést korekce daňových zákonů. V tomto ohledu se jeví jako vhodné, aby tyto korekce nabyly účinnosti již od nabytí účinnosti nového občanského zákoníku, tj. od 1. ledna 2014. Tímto však dochází k tzv. „pravé retroaktivitě“, která je obecně zakázána. Z tohoto důvodu je tedy možné takový krok učinit jen v případech, kdy je tato retroaktivita ve prospěch daňového subjektu. Opatřením v této oblasti jsou přechodná ustanovení, která dávají poplatníkům možnost aplikovat korigovanou právní úpravu již od 1. ledna 2014. Obecně tak poplatník bude mít vedle možnosti řídit se dosavadními platnými a účinnými předpisy i možnost použít novou právní úpravu. Rozhodnutí zda tak učiní nebo ne je čistě v moci poplatníka, tj. je mu dávana možnost navíc, což je v jeho prospěch, tj. je naplněna výjimka ze zákazu retroaktivity (jedná se o retroaktivitu ve prospěch daňového subjektu).

Navrhovaná právní úprava je tak plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky.

## **5. Zhodnocení slučitelnosti navrhované právní úpravy se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii**

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

S poukazem na sekundární právo Evropské unie lze konstatovat, že také v tomto ohledu předkládaná právní úprava respektuje závazky, které pro Českou republiku v této oblasti z členství v Evropské unii vyplývají.

V daňové oblasti je nutné zdůraznit, že třebaže legislativa přímých daní zůstává v pravomoci členských států a obecně nepodléhá na úrovni Evropské unie celkové harmonizaci, čl. 115 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen "SFEU") stanovuje, že "Rada na návrh Komise [...] přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu." Vzhledem k absenci jiných ustanovení SFEU, která by Evropské unii svěřovala pravomoc v oblasti legislativy zdanění příjmů, je zde pravomoc Rady přijímat směrnice podle čl. 115 SFEU dána pouze v rozsahu, v jakém je nezbytné odstranit překážky při vytváření nebo zajištění fungování vnitřního trhu.

Navrhovaná právní úprava je v souladu s relevantním sekundárním právem Evropské unie v oblasti přímých daní:

- Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, kterou bylo nutné do právního řádu České republiky transponovat do 18. ledna 2012,
- Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (kodifikované znění). Pro provedení této směrnice nebyla stanovena transpoziční lhůta,
- Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Tuto směrnici bylo nutné transponovat do právního řádu České republiky do 1. ledna 2004,
- Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Tuto směrnici bylo nutné transponovat do právního řádu České republiky do 1. ledna 2004.

Kromě článku 115 SFEU jako základu pro harmonizaci v oblasti přímých daní jsou členské státy povinny při výkonu svých pravomocí respektovat principy dané SFEU (zejména články 19 SFEU, 45 SFEU, 49 SFEU, 56 SFEU, 63 SFEU) a dbát na to, aby nedocházelo k neodůvodněné diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo neodůvodněnému omezení volného pohybu osob, služeb a kapitálu nebo svobody usazování, jak bylo opakovaně potvrzeno Soudním dvorem EU. Navrhovanou právní úpravou budou tyto principy plně respektovány.

## **6. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána**

Mezinárodní smlouvy, které jsou součástí právního řádu České republiky podle čl. 10 Ústavy (vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen též v článku 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy mezinárodní smlouva podle čl. 10 Ústavy něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s mezinárodní smlouvou musí být respektována právě mezinárodní smlouva podle čl. 10 Ústavy.

V daňové oblasti je vliv mezinárodních smluv nejpatrnější u omezení suverenity při ukládání a vymáhání daňových povinností, která je založena na bázi dvoustranných smluv. Ty jsou

uzavírány jednak v oblasti daní z příjmů a z majetku, v menším rozsahu též v oblasti daně dědické a darovací. V kontextu mezinárodního práva jsou pro oblast daní významná především doporučení OECD. Česká republika má v současné době uzavřených více než 80 bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku. Při jejich uzavírání byla využita zejména modelová smlouva OECD (Model Tax Convention on Income and Capital) určená pro smluvní vztahy mezi státy srovnatelné hospodářské úrovně a modelová smlouva OSN (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) obsahující prvky zdůrazňující ochranu daňových příjmů smluvní strany, která má nesrovnatelně nižší ekonomickou výkonnost. Vzhledem k aplikační přednosti mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy je nutné vždy přednostně použít smlouvu o zamezení dvojího zdanění před vnitrostátní úpravou, a to v těch případech, na které se tyto mezinárodní smlouvy vztahují. Navrhovaná právní úprava je s tímto principem plně v souladu.

Vedle smluv o zamezení dvojího zdanění existují také další mezinárodní ujednání, která mají vliv na daňový režim některých příjmů. Jde např. o Vídeňskou úmluvu o diplomatických stycích (č. 157/1964 Sb.) či o Vídeňskou úmluvu o konzulárních stycích (č. 32/1969 Sb.).

Pokud jde o aplikaci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz sdělení č. 209/1992 Sb.) v oblasti daní a jiných povinných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Ferrazzini proti Itálii. Podle tohoto rozhodnutí daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým poplatníkem a daňovým úřadem nadále převládá. Z rozhodnutí dále vyplývá, že čl. 1 Protokolu č. 1, týkající se ochrany majetku, vyhrazuje státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. Z uvedeného vyplývá, že dopad Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod v daňové oblasti je velmi omezen, resp. prakticky vyloučen.

Navrhovaná právní úprava tak bude zajišťovat plnění všech závazků, které se na upravovanou oblast vztahují a které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a dalších dokumentů. Lze tedy konstatovat, že navrhovaná právní úprava je plně v souladu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána.

## 7. Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy

**Tabulka 1 Celkové hotovostní rozpočtové dopady v mld. Kč**

Název opatření/rok	2015			2016		
	VR	SR	MR	VR	SR	MR
DPPO celkem	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0
v tom: úprava zdanění investičních fondů	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0
DPFO celkem	-2,8	-2,0	-0,8	-1,3	-1,0	-0,3
v tom: zrušení zákazu uplatnění slevy pro pracující důchodce	-1,5	-1,1	-0,4	-0,2	-0,1	-0,1
změna nastavení výdaj. paušálů	0,0	0,0	0,0	0,5	0,2	0,3
zvýšení daňového zvýhodnění na dítě	-1,3	-0,9	-0,4	-1,6	-1,1	-0,5
<b>Celkem</b>	<b>-2,8</b>	<b>-2,0</b>	<b>-0,8</b>	<b>-1,2</b>	<b>-0,9</b>	<b>-0,3</b>

Zdroj: VR - veřejné rozpočty, SR - státní rozpočet, MR municipality

**Tabulka 2 Celkové akruální rozpočtové dopady v mld. Kč**

Název opatření/rok	2015			2016		
	VR	SR	MR	VR	SR	MR
DPPO celkem	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0
v tom: úprava zdanění investičních fondů	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0
DPFO celkem	-2,8	-2,1	-0,7	-1,1	-0,9	-0,2
v tom: zrušení zákazu uplatnění slevy pro pracující důchodce	-1,7	-1,2	-0,5	0,0	0,0	0,0
změna nastavení výdaj. paušálů	0,5	0,2	0,3	0,5	0,2	0,3
zvýšení daňového zvýhodnění na dítě	-1,6	-1,1	-0,5	-1,6	-1,1	-0,5
<b>Celkem</b>	<b>-2,7</b>	<b>-2,0</b>	<b>-0,7</b>	<b>-1,0</b>	<b>-0,8</b>	<b>-0,2</b>

VR - veřejné rozpočty, SR - státní rozpočet, MR municipality

### 7.1. Daň z příjmů právnických osob

#### Zdanění investičních fondů - § 4b § 17b, § 19b a § 21 odst. 2

Omezení možnosti využití 5% sazby daně pouze pro základní investiční fondy a zároveň vymezení tohoto základního investičního fondu by mělo zabránit možnosti legálního obcházení daňové povinnosti a provádění daňové optimalizace prostřednictvím investičních fondů. Současné znění zákona představuje riziko škodlivé daňové konkurence prostřednictvím možnosti vzniku různých druhů uzavřených fondů, které může tvořit pouze několik účastníků a jejichž činnost se může překrývat s běžnou podnikatelskou činností. Tato úprava představuje riziko pro výši inkasa daně z příjmů právnických osob, které by se ponecháním současné úpravy v dalších letech výrazně zvyšovalo. Nastavení 5% sazby daně u základních investičních fondů a 19% sazby pro ostatní investiční fondy nesplňující daná kritéria přibližuje většině investorů efektivní zdanění jako u individuálních investic. Předpokládá se mírně pozitivní dopad 0,1 mld. Kč v roce 2016.

### 7.2. Daň z příjmů fyzických osob

#### **7.2.1. Zrušení zákazu uplatnění slevy pro pracující důchodce – úprava § 35 ba odst.1 písm.a)**

S ohledem na Koaliční smlouvu bylo rozhodnuto o změně stávající legislativy a přiznat základní slevu na poplatníka i starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu. Toto opatření bude mít negativní fiskální dopad na úrovni veřejného i státního rozpočtu. S ohledem na propočty, které byly v této věci již provedeny před přijetím tohoto opatření v roce 2012, lze předpokládat obdobnou výši dopadu, nicméně nyní s negativním účinkem. V roce 2015 předpokládáme negativní dopad ve výši **1,5 mld. Kč** a v roce 2016 možný negativní „doběh“ ve výši **0,2 mld. Kč** (z podání daňových přiznání).

#### **7.2.2. Zvýšení daňového zvýhodnění na dítě – úprava § 35 c odst. 1**

Na základě rozhodnutí vlády vycházející z Koaliční smlouvy bylo rozhodnuto o zvýšení daňového zvýhodnění na druhé a další dítě od roku 2015 ve výši 200 Kč/měsíc, respektive 300 Kč/měsíc. Propočten byl proveden na základě statistického počtu dětí a změně daňového zvýhodnění. V roce 2015 očekáváme negativní dopad ve výši cca **1,3 mld. Kč** a v roce 2016 negativní dopad ve výši **1,6 mld. Kč**.

### **7.2.3. Omezení maximální výše výdajů při paušálu 60 % a 80 %**

Od roku 2015 bude nově navržena maximální možná výše nákladů uplatňovaných při využití paušálních výdajů ve výši 60 % a 80 % z mezního příjmu 2 mil. Kč. Dle údajů z ADIS z daňových přiznání očekáváme pozitivní dopad na inkaso ve výši cca **0,5 mld. Kč** v roce 2016.

## **8. Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů**

Navrhovaná právní úprava je v souladu se Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. V navrhovaném zákoně nedochází k věcnému rozšíření množiny údajů, které jsou dotčené právní subjekty oprávněny využívat. Z navrhované právní úpravy tudíž neplynou nepříznivé důsledky pro ochranu soukromí a osobních údajů poplatníků, plátců ani jiných osob.

## **9. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)**

Obecně lze k navrhované úpravě ve vztahu ke vzniku korupčních rizik uvést následující:

### Přiměřenost

Po stránce věcné představuje navržená právní úprava zejména regulaci práv a povinností v oblasti daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění; tyto lze ukládat pouze na základě zákona. Práva a povinnosti v daňové oblasti musí být regulovány právním předpisem o síle zákona jako jediným přiměřeným nástrojem, který nemá alternativu.

Z hlediska přiměřenosti zvolené právní úpravy je nutno ji posuzovat skrze kvalitu normativního textu a zhodnocení šíře diskrece, jakou umožňuje.

Jakoukoli právní úpravu je nutno poměřovat tím, jak je legislativně zakotvena. Jednoznačné a jasně formulované ustanovení je méně náchylné z hlediska zneužití ke korupčnímu jednání, neboť jeho výklad připouští minimální pochybnosti. Jasnou úpravu lze jen těžko vykládat in praeter legem. Navržená právní úprava si jako jeden ze základních cílů vymezuje jednoznačnost a vnitřní bezrozpornost jednotlivých ustanovení. S ohledem na zvolenou techniku novelizace je však zřejmé, že tato ambice je limitována stávající podobou a systematikou jednotlivých daňových zákonů.

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působností jako takový, tak míra diskrece, kterou zákon při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu umožňuje, resp. jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě takového ustanovení vždy poměřuje nutnost zavedení takové diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo. Navržená právní úprava mění kompetence správních orgánů pouze způsobem, který zpřesňuje rozsah kompetencí stávajících, nebo stávající kompetence ve stejném nebo upraveném rozsahu světuje jinému správnímu orgánu, který je schopen tyto kompetence vykonávat efektivněji, anebo zavádí kompetenci novou, a to pouze v rozsahu nezbytném pro úpravu vztahů, které mají být právní úpravou nově regulovány.

### Efektivita

Z hlediska efektivity lze k předložené úpravě poznamenat, že k uložení i k vynucování splnění povinnosti při správě daní je příslušný věcně a místně příslušný správce daně (srov. § 13 a násl. daňového řádu, § 4 a násl. zákona o Finanční správě České republiky, resp. § 4 a násl. zákona o Celní správě České republiky). Tento správce daně obvykle disponuje podklady pro

vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování. Nástroje kontroly a vynucování jsou v oblasti správy daní upraveny jako obecné instituty daňového řádu, v případě jiných působností pak obdobnými instituty správního řádu.

Vzhledem k tomu, že v naprosté většině případů jsou správci daně orgány Finanční správy České republiky nebo orgány Celní správy České republiky, lze v daňové oblasti hovořit vysokém stupni plošného zajištění a kontrolování plnění zákonem uložených povinností. Orgány Finanční správy České republiky, resp. orgány Celní správy České republiky jsou soustavy orgánů, jejichž působnost je rozložena na celé území České republiky. Orgány Finanční správy České republiky jsou soustavou třístupňovou, orgány Celní správy České republiky jsou soustavou dvoustupňovou, což zajišťuje rovněž optimální vertikální rozložení výkonu zákonné působnosti. Vnitřní organizační struktury těchto orgánů jsou pak uspořádány tak, aby rozsah působnosti, která jim byla zákonem svěřena, byly schopny plně a efektivně zajišťovat.

Efektivita implementace navržené právní úpravy je rovněž dána velmi širokým okruhem daňových subjektů, vůči nimž regulace směřuje a jimž jsou práva a povinnosti stanovovány na principu rovnosti.

#### Odpovědnost

Z hlediska odpovědnosti lze ke zvolené právní úpravě uvést, že z úpravy příslušnosti v rámci výkonu správy daní, resp. jiných působností, které jsou dotčeny zvolenou právní úpravou, je vždy zřejmé, jaký konkrétní správce daně, resp. správní orgán je v daném případě příslušný (srov. § 13 a násl. daňového řádu, § 4 a násl. zákona o Finanční správě České republiky, resp. § 4 a násl. zákona o Celní správě České republiky). Zvolená právní úprava vždy jasně reflektuje požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem.

Odpovědnou osobou na straně správce daně, resp. jiného správního orgánu je v daňovém, resp. správním řízení, vždy úřední osoba (např. zaměstnanec v příslušném orgánu Finanční správy České republiky, srov. § 12 daňového řádu). Určení konkrétní úřední osoby je prováděno na základě vnitřních předpisů, resp. organizačního uspořádání konkrétního správního orgánu, přičemž popis své organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Totožnost konkrétní úřední osoby je přitom seznatelná zákonem předvídaným postupem (srov. § 12 odst. 4 daňového řádu); úřední osoba je povinna se při výkonu působnosti správního orgánu prokazovat příslušným služebním průkazem.

Při tvorbě právní úpravy se z hlediska koncentrace, resp. dekoncentrace, respektuje struktura daných orgánů, jimž je působnost svěřována. V daňové oblasti se bude jednat typicky o strukturu orgánů Finanční správy České republiky, resp. Celní správy České republiky. Uvedené soustavy orgánů jsou přitom koncipovány na klasickém hierarchickém principu nadřízenosti a podřízenosti jednotlivých orgánů, které soustavy tvoří, vlastní orgány jakož i soustavy jako celek fungují na obvyklém monokratickém principu řízení. Působnost správce daně prvního stupně je tak svěřována finančnímu úřadu, resp. celnímu úřadu, aby v rámci hierarchie byl zajištěn devolutivní účinek opravných prostředků a efektivní mechanismus vnitřní kontroly.

Ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu stanoví, že každé rozhodnutí musí obsahovat jak označení správce daně, který rozhodnutí vydal, tak podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka, případně uznávaný elektronický podpis úřední osoby. Tím je vždy možno původce rozhodnutí jasně a osobně identifikovat. Obdobná je situace též v režimu správního řádu.

### Opravné prostředky

Z hlediska opravných prostředků existuje možnost účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v první řadě v podobě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání, resp. rozklad (srov. § 109 a násl. daňového řádu). V souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu má správce daně povinnost v rozhodnutí uvést poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Neúplné, nesprávné nebo chybějící poučení je spojeno s důsledky pro bono daného subjektu uvedenými v § 110 odst. 1 daňového řádu. Existuje také možnost užití mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu (srov. § 117 a násl. daňového řádu). Vedle opravných prostředků daňový řád připouští rovněž jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu), podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu). Obdobná je situace též v režimu správního řádu.

### Kontrolní mechanismy

Z hlediska systému kontrolních mechanismů je nutno uvést, že oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu, jenž obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí, a to primárně formou opravných prostředků. Proti rozhodnutím je možno podat odvolání anebo v určitých případech užit mimořádných opravných prostředků či jiných prostředků ochrany (viz předchozí bod). Vedle toho lze využít rovněž dozorcí prostředky, čímž je zaručena dostatečná kontrola správnosti a zákonnosti všech rozhodnutí vydávaných v režimu daňového řádu.

Soustavy orgánů vykonávajících správu daní, resp. další dotčené působnosti současně disponují interním systémem kontroly v rámci hierarchie nadřízenosti a podřízenosti včetně navazujícího systému personální odpovědnosti. V případě vydání nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu je s odpovědností konkrétní úřední osoby spojena eventuální povinnost regresní náhrady škody, za níž v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu odpovídá stát.

Z hlediska transparency a otevřenosti dat lze konstatovat, že navrhovaná úprava nemá vliv na dostupnost informací dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti pod hrozbou pokuty do výše 500 000 Kč a nemohou být zpřístupněny veřejnosti. Tím ovšem nemůže být dotčeno právo samotného daňového subjektu na informace o něm soustředěvané. Toto právo je realizováno prostřednictvím nahlížení do spisu a osobních daňových účtů. Získání informací je daňovým subjektům umožněno také prostřednictvím daňové informační schránky dle § 69 daňového řádu.

## **10. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace**

Hodnocení dopadů regulace (RIA) byla zpracována k vybraným úpravám, resp. tematickým okruhům, nesoucím věcné změny. Vyloučeny byly ty úpravy směřující k promítnutí změn parametrického charakteru, zpřesnění v oblasti terminologie, promítnutí legislativně technických úprav či jednoznačného promítnutí prováděných revizí již platných textů, především v návaznosti na přehodnocení zákona o jednom inkasním místě.

## **11. Analýza dopadů nejvýznamnějších navrhovaných změn**

Současně s přípravami na zpracování návrhu zákona byly osloveny některé profesní organizace k seznámení se zaměřením návrhu zákona a s výzvou k zapojení se do výběru potřebných témat a okruhů k úpravám. Náměty byly obdrženy od Hospodářské komory,



Svazu průmyslu a dopravy, konfederace zaměstnavatelských a podnikatelských svazů ČR, Asociace pro soukromý kapitál (CVCA) a Komory daňových poradců. Úpravy byly následně i konzultovány s Generálním finančním ředitelstvím, Komorou daňových poradců a s Asociací pro kapitálový trh ČR.

## 11.1. **Novela ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) zákona č. 586/1992 Sb.**

### 11.1.1. **Důvod předložení a cíle**

#### 11.1.1.1 *Název*

Změna v osvobození příjmů z prodeje podílu v obchodní korporaci

#### 11.1.1.2 *Definice problému*

Nový zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, stanoví, že podíl představuje účast společníka v obchodní korporaci a práva a povinnosti z této účasti plynoucí, aniž by blíže specifikoval jeho výši. Stávající ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů, které zdaňuje poměrnou část příjmů odpovídající zvýšení podílu, nestanoví k jaké hodnotě podílu se bude toto zvýšení podílu vztahovat. Dále v návaznosti na přesun problematiky daně darovací do zákona o daních z příjmů je třeba upřesnit, že v daném případě se jedná pouze o úplatný převod podílu v obchodní korporaci, tedy prodej, a nikoli o jeho bezúplatný převod, tedy darování, který je od daně z příjmů osvobozen podle § 10 zákona.

#### 11.1.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby, kteří zvýšili podíl v obchodní korporaci v době do 5 let před jeho prodejem.

#### 11.1.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je upřesnit stávající ustanovení tak, aby bylo zřejmé, že jde pouze o úplatný převod podílu v obchodní korporaci a že při propočtu částky, která se bude zdaňovat v případě zvýšení podílu člena obchodní korporace v době do 5 let před jeho prodejem, se vychází z nabývací ceny podílu v obchodní korporaci. Výši nabývací ceny podílu v obchodní korporaci zákon jednoznačně stanoví v § 24 odst. 7 s tím, že tato nabývací cena je současně výdajem daňovým v souladu s § 10 odst. 6 a u poplatníků s příjmy podle § 7 zákona daňovým výdajem v souladu s § 24 zákona.

#### 11.1.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese rizika spočívající především v právní nejistotě poplatníků i správců daně při aplikaci dotčených ustanovení zákona.

### 11.1.2. **Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu

#### Varianta 1:

Nahrazení pojmu „převod podílu“ pojmem „úplatný převod podílu“ a doplnění v tom smyslu, že se vychází z nabývací ceny podílu.

### 11.1.3. **Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

#### 11.1.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

#### Varianta 0:

V současné době nelze zachovat stávající stav, neboť zákon nestanoví z jaké výše podílu se při stanovení zvýšení tohoto podílu vychází. Dále je třeba dát do souladu osvobození příjmů z úplatného převodu podílu, které stanoví § 4 zákona s podmínkami bezúplatného převodu, které stanoví § 10 zákona.

#### Varianta 1:

Přijetím návrhu zákon jasně stanoví, že jde o úplatný převod, resp. prodej podílu v obchodní korporaci s tím, že při jeho zvýšení se bude vycházet z nabývací ceny podílu v obchodní korporaci, kterou zákon jednoznačně stanoví v § 24 odst. 7 a která je současně výdajem daňovým.

#### 11.1.3.2 *Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Ustanovení směřuje podmínky pro osvobození podílu jak úplatného, tak i bezúplatného, které stanoví § 10 zákona a nestanoví z jaké hodnoty podílu se bude vycházet při jeho zvýšení.

#### Varianta 1:

**Klady:** Ustanovení stanoví podmínky pro osvobození příjmu z prodeje podílu v obchodní korporaci a dále stanoví, že při jeho zvýšení se bude vycházet z nabývací ceny podílu v obchodní korporaci, kterou zákon jednoznačně stanoví v § 24 odst. 7 a která je současně výdajem daňovým.

**Zápory:** Žádné.

#### 11.1.4. *Návrh řešení*

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která naplňuje původní záměr, je vyhovující z pohledu poplatníků i správců daně a zároveň nezatěžuje státní rozpočet.

#### 11.1.5. *Implementace doporučené varianty a vynucování*

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### 11.1.6. *Přezkum účinnosti regulace*

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### 11.1.7. *Kontakty na zpracovatele RIA*

Ing. Eva Sedláková, tel. +420 257042238, e-mail: Eva.Sedlakova@mfcf.cz

## 11.2. **Novela ustanovení § 4a písm. j) zákona č. 586/1992 Sb.**

### 11.2.1. *Důvod předložení a cíle*

#### 11.2.1.1 *Název*

Změna v osvobození bezúplatných příjmů na zvýšení kvalifikace, studium, léčení, sociální služby nebo na pomůcky pro zdravotně postižené

#### 11.2.1.2 *Definice problému*

Počínaje r. 2014 je od daně osvobozen bezúplatný příjem poplatníka, který jej prokazatelně použije na zvýšení nebo změnu kvalifikace, studium, léčení, úhradu sociálních služeb nebo na zakoupení pomůcky pro zdravotně postižené, jakož i přímé poskytnutí takové pomůcky, aniž by zákon stanovil do kdy je třeba tento bezúplatný příjem na zákonem stanovené účely použít. Z důvodu spravovatelnosti a možné kontroly se navrhuje do zákona doplnit, podmínku, že osvobození bezúplatných příjmů – daru, bude možno využít, pokud poplatník příslušné příjmy použije na zákonem stanovený účel do konce následujícího roku. Jde o obdobný postup, jaký

zákon již v současné době stanoví pro osvobození příjmů z titulu prodeje bytové jednotky, odstupného za její uvolnění nebo převodu členského práva v bytovém družstvu (§ 4 odst. 1 písm. u) zákona), tj. použití příslušných příjmů na zákonem stanovený účel do konce následujícího roku.

#### 11.2.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby, kteří obdrželi bezúplatný příjem (dar) na zvýšení nebo změnu kvalifikace, studium, léčení, úhradu sociálních služeb nebo na zakoupení pomůcky pro zdravotně postižené, jakož i přímé poskytnutí takové pomůcky.

#### 11.2.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je doplnit stávající ustanovení, aby byla možná kontrola, zda obdarovaný poplatník zákonem stanovené podmínky pro osvobození daru splnil.

#### 11.2.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese rizika spočívající především ve ztížení činnosti správce daně při kontrole a v konečném důsledku i v možnosti nespravovatelnosti daně.

### 11.2.2. *Návrh variant řešení*

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu

#### Varianta 1:

Doplnění stávajícího ustanovení o podmínku použití daru do konce následujícího roku.

### 11.2.3. *Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant*

#### 11.2.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

#### Varianta 0:

Ponechá-li se současný stav, bude předmětný bezúplatný příjem poplatníka od daně osvobozen i v případě, že ho na zákonem stanovený účel nepoužije. Správce daně nebude mít možnost kontrolu provést.

#### Varianta 1:

Přijetím návrhu bude předmětný bezúplatný příjem poplatníka od daně osvobozen pouze v případě, že ho poplatník prokazatelně použije na zákonem stanovený účel. Správce daně bude mít možnost splnění zákonných podmínek zkontrolovat.

#### 11.2.3.2 *Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Ustanovení od daně osvobozuje bezúplatný příjem, aniž by správce daně mohl splnění zákonem stanovených podmínek na straně obdarovaného zkontrolovat.

#### Varianta 1:

**Klady:** Ustanovení doplní možnost kontroly splnění zákonných podmínek pro osvobození bezúplatných příjmů na zákonem stanovený účel.

**Zápory:** Žádné.

### 11.2.4. *Návrh řešení*

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která naplňuje původní záměr, je vyhovující z pohledu správců daně a nezatěžuje státní rozpočet.

### **11.2.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

### **11.2.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

### **11.2.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Ing. Eva Sedláková, tel. +420 257042238, e-mail: Eva.Sedlakova@mfcz.cz

## **11.3. Nové ustanovení § 4a písm. m) zákona č. 586/1992 Sb.**

### **11.3.1. Důvod předložení a cíle**

#### **11.3.1.1 Název**

Změna ve zdaňování příjmu z bezúročných zápůjčky, z výpůjčky a výprosy na straně poplatníků daně z příjmů fyzických osob.

#### **11.3.1.2 Definice problému**

Podle současné právní úpravy není příjem v podobě majetkového prospěchu plynoucí z bezúročných zápůjčky, výpůjčky a výprosy poplatníkovi fyzické osobě podle § 3 odst. 3 písm. j) zákona předmětem daně z příjmů fyzických osob. K tomuto došlo v souvislosti s inkorporací daně dědické a daně darovací do daní z příjmů. Důsledkem tohoto kroku je vynětí příliš širokého rozsahu bezúplatných příjmů ze zdanění, což může vést k účelovému obcházení daně. Nově se proto navrhuje, aby tento bezúplatný příjem z titulu majetkového prospěchu dani podléhal. Dále se navrhuje stanovit podmínky pro osvobození příjmů v podobě uvedeného majetkového prospěchu vydlužitele při bezúročných zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose.

Úprava podmínek pro osvobození uvedeného bezúplatného příjmu od daně navazuje na ustanovení § 10 odst. 3 písm. d), které již v současné době upravuje podmínky, za kterých je osvobozen bezúplatný příjem. Příjem v podobě tohoto majetkového prospěchu se navrhuje osvobodit od daně, pokud by se jednalo o příjem od osob příbuzných, osob žijících ve společně hospodařící domácnosti, v případě, kdy dochází k plnění obmyšlenému od osob příbuzných nebo osob žijících ve společně hospodařící domácnosti a dále se navrhuje od daně osvobodit příjem v podobě uvedeného majetkového prospěchu, pokud za dané zdaňovací období úhrnná výše všech majetkových prospěchů (z bezúročných zápůjček, z výpůjček a z výprosů) od téže osoby nepřekročí limit ve výši 100 tis. Kč.

#### **11.3.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

Dotčenými subjekty jsou poplatníci, kterým byla poskytnuta bezúročná zápůjčka, výpůjčka nebo výprosa.

#### **11.3.1.4 Popis cílového stavu**

Cílem je zdanit bezúplatný příjem plynoucí poplatníkům fyzickým osobám – dlužníkům, z titulu bezúročných zápůjčky, výpůjčky nebo výprosy.

#### **11.3.1.5 Zhodnocení rizika**

Nečinností nedojde ke zdanění bezúplatných příjmů plynoucích poplatníkům fyzickým osobám – dlužníkům, z titulu bezúročných zápůjčky, výpůjčky nebo výprosy.

### **11.3.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

Zdanění bezúplatných příjmů plynoucích poplatníkům fyzickým osobám – dlužníkům, z titulu bezúročné zápůjčky, výpůjčky nebo výprosy se zákonem stanovenými výjimkami (osvobozením).

### **11.3.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

#### **11.3.3.1 Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant**

#### Varianta 0:

Nepřijetím návrhu nedojde ke zdanění bezúplatných příjmů plynoucích poplatníkům fyzickým osobám – dlužníkům, z titulu bezúročné zápůjčky, výpůjčky nebo výprosy.

#### Varianta 1:

Přijetím návrhu dojde ke zdanění bezúplatných příjmů plynoucích poplatníkům fyzickým osobám – dlužníkům, z titulu bezúročné zápůjčky, výpůjčky nebo výprosy.

#### **11.3.3.2 Vyhodnocení variant**

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Nedojde ke zdanění bezúplatných příjmů plynoucích poplatníkům fyzickým osobám – dlužníkům, z titulu bezúročné zápůjčky, výpůjčky nebo výprosy, aniž by pro to byl důvod.

#### Varianta 1:

**Klady:** Dojde ke zdanění bezúplatných příjmů plynoucích poplatníkům fyzickým osobám – dlužníkům, z titulu bezúročné zápůjčky, výpůjčky nebo výprosy.

**Zápory:** Žádné.

### **11.3.4. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která zavádí zdanění bezúplatných příjmů plynoucích poplatníkům fyzickým osobám – dlužníkům, z titulu bezúročné zápůjčky, výpůjčky nebo výprosy. Přitom varianta 1 nezatěžuje státní rozpočet, naopak by měla mít pozitivní fiskální dopad.

### **11.3.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

### **11.3.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

### **11.3.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Ing. Eva Sedláková, tel. +420 257042238, e-mail: Eva.Sedlakova@mfcrcz

## 11.4. **Novela ustanovení § 5 odst. 10 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb.**

### **11.4.1. *Důvod předložení a cíle***

#### 11.4.1.1 *Název*

Změna v zahrnování prominuté daně do základu daně z příjmů

#### 11.4.1.2 *Definice problému*

Zákon v § 5 odst. 10 písm. a) stanoví, že základ daně se zvýší o právně zaniklý dluh, s některými výjimkami, jako je např. zaplacený, resp. splněný, dluh. Nově se navrhuje základ daně nezvyšovat v případě prominutí daně v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Jde zejména o případy živelních pohrom (záplav, povodní a vichřic), kdy je na některých územích republiky vyhlášen výjimečný stav a ministr financí může poplatníkům postižených živelní pohromou daň prominout.

#### 11.4.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby, kterým byla např. v důsledku živelní pohromy prominuta daň.

#### 11.4.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je doplnit stávající ustanovení, aby bylo zřejmé, že základ daně se o prominutou daň zvyšovat nebude.

#### 11.4.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese rizika zvýšení daňové povinnosti u poplatníků – fyzických osob postižených živelními pohromami.

### **11.4.2. *Návrh variant řešení***

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu

#### Varianta 1:

Doplnění stávajícího ustanovení o nezvyšování základu daně z titulu prominuté daně.

### **11.4.3. *Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant***

#### 11.4.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

#### Varianta 0:

Ponechá-li se současný stav, bude základ daně o prominutou daň zvyšován.

#### Varianta 1:

Přijetím návrhu nebude prominutá daň základ daně zvyšovat.

#### 11.4.3.2 *Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Prominutá daň bude bezdůvodně zvyšovat základ daně.

#### Varianta 1:

**Klady:** Doplněním se základ daně o prominutou daň nebude zvyšovat.

**Zápory:** Žádné.

### **11.4.4. *Návrh řešení***

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je z pohledu finanční správy vyhovující.

#### **11.4.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.4.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.4.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Ing. Eva Sedláková, tel. +420 257042238, e-mail: Eva.Sedlakova@mfcrcz

### **11.5. Novela ustanovení § 6 odst. 4 a § 36 odst. 7 a 8 zákona č. 586/1992 Sb.**

#### **11.5.1. Důvod předložení a cíle**

##### **11.5.1.1 Název**

Zdaňování příjmů z dohody o provedení práce srážkou

##### **11.5.1.2 Definice problému**

Příjmy ze závislé činnosti poplatníků plynoucí jim z dohody o provedení práce podle § 6 odst. 4 zákona do limitu 10 000 Kč měsíčně jsou zdaňovány srážkou zvláštní sazbou podle § 36 odst. 2 písm. p) zákona, kterou z příjmů poplatníka sráží a správci daně odvádí plátce daně.

V souvislosti s jasnějším vyjádřením účinků vyvolaných aplikací ustanovení § 36 odst. 8 zákona se navrhuje doplnit toto ustanovení do výčtu ustanovení, při jejichž uplatnění se příjem podle § 6 odst. 4 zákona definitivně nestává součástí samostatného základu daně pro daň vybíranou srážkou a z není z něho odvedena konečná daň srážkou zvláštní sazbou, neboť se tento příjem stává součástí základu daně i na straně daňového nerezidenta v tom smyslu, že pokud se poplatník daňový nerezident rozhodne uvedený příjem uvést do daňového přiznání, resp. do základu daně, poté do základu daně zahrne veškeré takto zdaněné příjmy, a to v daňovém přiznání podaném za dané zdaňovací období ve kterém byly příjmy vyplaceny. Pro daňové rezidenty ČR stanoví obdobný postup § 36 odst. 7 zákona.

##### **11.5.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně, kteří se příjem z dohody o provedení práce podle § 6 odst. 4 zákona zdaněný srážkou zvláštní sazbou rozhodnou prostřednictvím daňového přiznání zahrnout do základu daně.

##### **11.5.1.4 Popis cílového stavu**

Cílem navrhované změny je doplnit stávající ustanovení, aby poplatníci, pokud se tak rozhodnou, veškeré příjmy ze závislé činnosti plynoucí jim z dohody o provedení práce zdaněné srážkou podle § 36 odst. 2 písm. p) zákona, uvedli do daňového přiznání podávaného za příslušné zdaňovací období, ve kterém jim byly příjmy vyplaceny.

##### **11.5.1.5 Zhodnocení rizika**

Nečinností nedojde k vymezení lhůty, ve které může být na příjmy podle § 6 odst. 4 zákona související s konkrétním zdaňovacím obdobím uplatněn § 36 odst. 7 a 8 zákona. Dále nedojde v § 36 odst. 8 zákona k úpravě, podle níž by se postup k zamezení druhého odvodu daně, který může nastat podáním daňového přiznání k základu daně, z něhož byla daň již řádně odvedena srážkou zvláštní sazbou, vztahoval také na daň, jež má být odvedena srážkou podle § 6 odst. 4 zákona u poplatníků, kteří jsou rezidenty jiného členského státu Evropské unie.

### **11.5.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

Doplnění stávajícího ustanovení s tím, že pokud se tak poplatník rozhodne, do základu daně zahrne veškeré příjmy ze závislé činnosti plynoucí mu z dohody o provedení práce zdaněné srážkou podle § 36 odst. 2 písm. p) zákona, a to v daňovém přiznání podávaném za zdaňovací období, ve kterém mu byly tyto příjmy vyplaceny.

### **11.5.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

#### *11.5.3.1 Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

#### Varianta 0:

Ponechá-li se současný stav, nebude vymezena lhůta, ve které může být na příjmy podle § 6 odst. 4 zákona související s konkrétním zdaňovacím obdobím uplatněno ustanovení § 36 odst. 7 a 8 zákona. Dále nedojde v § 36 odst. 8 zákona k úpravě, podle níž by se postup k zamezení druhého odvodu daně, který může nastat podáním daňového přiznání k základu daně, z něhož byla daň již řádně odvedena srážkou zvláštní sazbou, vztahoval také na daň, jež má být odvedena srážkou podle § 6 odst. 4 zákona u poplatníků, kteří jsou rezidenty jiného členského státu Evropské unie.

#### Varianta 1:

Přijetím návrhu bude vymezena lhůta, ve které může být na příjmy podle § 6 odst. 4 zákona související s konkrétním zdaňovacím obdobím uplatněno ustanovení § 36 odst. 7 a 8 zákona. Dále dojde v § 36 odst. 8 zákona k úpravě, podle níž se postup k zamezení druhého odvodu daně, který může nastat podáním daňového přiznání k základu daně, z něhož byla daň již řádně odvedena srážkou, bude vztahovat také na daň, jež má být odvedena srážkou zvláštní sazbou podle § 6 odst. 4 zákona u poplatníků, kteří jsou rezidenty jiného členského státu Evropské unie.

#### *11.5.3.2 Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Nebude vymezena lhůta, ve které může být na příjmy podle § 6 odst. 4 zákona související s konkrétním zdaňovacím obdobím uplatněno ustanovení § 36 odst. 7 a 8 zákona. Poplatníci, kteří jsou rezidenty jiného členského státu Evropské unie, nebudou moci na daň, jež má být odvedena srážkou zvláštní sazbou podle § 6 odst. 4 zákona, uplatnit postup podle § 36 odst. 8 zákona.

#### Varianta 1:

**Klady:** Bude vymezena lhůta, ve které může být na příjmy podle § 6 odst. 4 zákona související s konkrétním zdaňovacím obdobím uplatněno ustanovení § 36 odst. 7 a 8 zákona. Poplatníci, kteří jsou rezidenty jiného členského státu Evropské unie, budou moci na daň, jež má být odvedena srážkou zvláštní sazbou podle § 6 odst. 4 zákona, uplatnit postup podle § 36 odst. 8 zákona.

**Zápory:** Žádné.

### **11.5.4. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu poplatníků daně z příjmů fyzických osob a nezatěžuje státní rozpočet.



#### **11.5.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.5.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.5.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Jiří Klaus, tel. +420 257044289, e-mail: Jiri.Klaus@mfcz.cz. a Katarína Dobešová, tel. +420 257042555, e-mail: Katarina.Dobesova@mfcz.cz

### **11.6. Novela ustanovení § 6 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb.**

#### **11.6.1. Důvod předložení a cíle**

##### **11.6.1.1 Název**

Změna ve zdaňování příjmu z bezúročné zápůjčky poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci.

##### **11.6.1.2 Definice problému**

Podle současné právní úpravy není příjem v podobě majetkového prospěchu plynoucí z bezúročné zápůjčky poplatníkovi s příjmy ze závislé činnosti (dále jen: zaměstnanec) od plátce daně (dále jen: zaměstnavatel) podle ust. § 3 odst. 3 písm. j.) předmětem daně. V návaznosti na novou úpravu podmínek v § 4a zákona pro osvobození příjmů v podobě majetkového prospěchu vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose se navrhuje osvobodit u zaměstnance od daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti majetkový prospěch plynoucí zaměstnanci z bezúročné zápůjčky, a to u nesplacených zůstatků z těchto zápůjček (jistin) až do úhrnné výše 300 000 Kč od téhož zaměstnavatele.

##### **11.6.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

Dotčenými subjekty jsou zaměstnanci, kterým zaměstnavatel poskytl bezúročnou zápůjčku.

##### **11.6.1.4 Popis cílového stavu**

Cílem je zavést jednoznačný daňový režim těchto nepeněžních plnění v návaznosti na rekodifikaci soukromého práva.

##### **11.6.1.5 Zhodnocení rizika**

Nečinností nedojde k zavedení jednoznačného daňového režimu u nepeněžních plnění plynoucích zaměstnanci od zaměstnavatele jako zápůjčka.

#### **11.6.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

Dojde k zavedení jednoznačného daňového režimu u nepeněžních plnění plynoucích zaměstnanci od zaměstnavatele jako zápůjčka.

### **11.6.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

#### **11.6.3.1 Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant**

##### Varianta 0:

Nepřijetím návrhu nedojde k zavedení jednoznačného daňového režimu u nepeněžních plnění plynoucích zaměstnanci od zaměstnavatele jako zápůjčka, a tím i k právní jistotě daňových subjektů.

##### Varianta 1:

Přijetím návrhu dojde k zavedení jednoznačného daňového režimu u nepeněžních plnění plynoucích zaměstnanci od zaměstnavatele jako zápůjčka, a tím i k právní jistotě daňových subjektů.

#### **11.6.3.2 Vyhodnocení variant**

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Nedojde k zavedení jednoznačného daňového režimu u nepeněžních plnění plynoucích zaměstnanci od zaměstnavatele jako zápůjčka, a tím i k právní jistotě daňových subjektů.

##### Varianta 1:

**Klady:** Dojde k zavedení jednoznačného daňového režimu u nepeněžních plnění plynoucích zaměstnanci od zaměstnavatele jako zápůjčka, a tím i k právní jistotě daňových subjektů.

**Zápory:** Žádné.

### **11.6.4. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která odstraňuje právní nejistotu v oblasti zdaňování příjmů ze závislé činnosti. Přitom varianta 1 nezatěžuje státní rozpočet naopak by měla mít pozitivní fiskální dopad.

### **11.6.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

### **11.6.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

### **11.6.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Jiří Klaus, tel. +420 257044289, e-mail: Jiri.Klaus@mfcf.cz. a Katarína Dobešová, tel. +420 257042555, e-mail: Katarina.Dobesova@mfcf.cz

## **11.7. Novela ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) bod 3. zákona č. 586/1992 Sb.**

### **11.7.1. Důvod předložení a cíle**

#### **11.7.1.1 Název**

Změna daňové podpory soukromého životního pojištění

#### **11.7.1.2 Definice problému**

Zákon o daních z příjmů umožňuje poplatníkům, fyzickým osobám s příjmy podle § 6, daňové zvýhodnění v podobě osvobozených příjmů z titulu příspěvků zaměstnavatele na soukromé životní pojištění zaměstnance. Původním záměrem tohoto daňového režimu bylo

podpořit produkty spoření na stáří. Ten se však na straně poplatníků s příjmy ze závislé činnosti vytrácí s tím, že se v poslední době množí případy, kdy je pojišťovny nabízeno tzv. „investiční životní pojištění“. Tento typ pojištění splňuje podmínky pro daňovou uznatelnost příspěvků zaměstnavatele a dále možnost uplatnění odečitatelných položek od základu daně zaměstnance, pokud jsou splněny další podmínky dané zákonem. Ačkoli takovýto pojistný produkt formálně splňuje kritéria soukromého životního pojištění, jedná se ve skutečnosti v té části, která se týká investování jménem a na účet pojistníka, o investice kolektivního investování. Soukromé životní pojištění v podobě „investičního životního pojištění“ se tak v současné době stává spíše nástrojem pro optimalizaci daně.

#### 11.7.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby s příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona a zaměstnavatel.

#### 11.7.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je doplnit stávající ustanovení tak, aby z daňové podpory byla vyjmuta ta část pojistného za soukromé životní pojištění, na které poskytuje zaměstnavatel příspěvek, která je určena k investování s investičním rizikem pojistníka.

#### 11.7.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese riziko spočívající v možnosti negativní optimalizace daně.

### 11.7.2. *Návrh variant řešení*

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

Doplnění stávajícího ustanovení tak, že z režimu daňové podpory soukromého životního pojištění bude vyjmuta část pojistného za soukromé životní pojištění, která je určena k investování s investičním rizikem pojistníka.

### 11.7.3. *Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant*

#### 11.7.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

#### Varianta 0:

Ponechá-li se současný stav, bude i nadále docházet ke zneužívání daňového režimu soukromého životního pojištění jako nástroje pro negativní optimalizaci daně.

#### Varianta 1:

Přijetím návrhu nebude moci poplatník zaměstnavatel i zaměstnanec zneužívat daňovou podporu soukromého životního pojištění k negativní optimalizaci daně.

### 11.7.4. *Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Zneužívání daňové podpory soukromého životního pojištění k negativní optimalizaci daně.

#### Varianta 1:

**Klady:** Odpadne zneužívání daňové podpory soukromého životního pojištění k negativní optimalizaci daně.

**Zápory:** Žádné.

#### **11.7.5. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu státního rozpočtu.

#### **11.7.6. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.7.7. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.7.8. Kontakty na zpracovatele RIA**

Ing. Margarita Kalecká, tel. +420 257044837, e-mail: Margarita.Kalecka@mfcf.cz

### **11.8. Novela ustanovení § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb.**

#### **11.8.1. Důvod předložení a cíle**

##### **11.8.1.1 Název**

Změna výše paušálních výdajů

##### **11.8.1.2 Definice problému**

Zákon o daních z příjmů již od počátku účinnosti umožňuje poplatníkům, fyzickým osobám s příjmy podle § 7 nebo 9, uplatnit výdaje paušální částkou z dosažených příjmů. Obdobně postupují i poplatníci s příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, kteří nejsou registrováni jako zemědělství podnikatelé, tj. příslušné příjmy vykazují jako ostatní příjmy v rámci dílčího základu daně podle § 10 zákona. Původním záměrem pro stanovení paušálních výdajů bylo snížit a zjednodušit administrativu drobným podnikatelů spojenou s podnikáním. Ten se však na straně poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti vzhledem k výši paušálních výdajů vytrácí s tím, že výdajové paušály se v současné době stávají spíše nástrojem pro optimalizaci daně.

##### **11.8.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby s příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 zákona.

##### **11.8.1.4 Popis cílového stavu**

Cílem navrhované změny je doplnit stávající ustanovení tak, aby 80 % a 60% výše výdajového paušálu zůstala zachována s tím, že absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu bude omezena částkou 1 600 tis. Kč resp. 1 200 tis. Kč (tedy maximálním možným odpočtem rovným 80 % nebo 60% z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč). Jde o stejný způsob, jakým byl zaveden limit u 30 a 40 % výdajových paušálů zákonem č. 500/2012 Sb.

##### **11.8.1.5 Zhodnocení rizika**

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese rizika spočívající jak v nenaplnění Programového prohlášení vlády, tak i v možnosti nadměrné optimalizace daně.

#### **11.8.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### **Varianta 0:**

Zachování stávajícího stavu.

Varianta 1:

Doplnění stávajícího ustanovení tak, že stávající 80 % nebo 60 % výše výdajového paušálu bude zachována s tím, že absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu omezena 1 600 tis. Kč nebo 1 200 tis. Kč.

**11.8.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

11.8.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

Varianta 0:

Ponechá-li se současný stav, bude i nadále docházet ke zneužívání výdajového paušálu, jako nástroje pro negativní optimalizaci daně.

Varianta 1:

Přijetím návrhu nebude moci poplatník zneužívat výdajový paušál k negativní optimalizaci daně.

**11.8.4. Vyhodnocení variant**

Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Zneužívání výdajového paušálu k negativní optimalizaci daně.

Varianta 1:

**Klady:** Odpadne zneužívání výdajového paušálu k negativní optimalizaci daně.

**Zápory:** Žádné.

**11.8.5. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu státního rozpočtu.

**11.8.6. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

**11.8.7. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

**11.8.8. Kontakty na zpracovatele RIA**

Ing. Eva Sedláková, tel. +420 257042238, e-mail: Eva.Sedlakova@mfcf.cz

**11.9. Novela ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb.**

**11.9.1. Důvod předložení a cíle**

11.9.1.1 *Název*

Změna ve zdaňování podílu na zisku a jiných výnosů z držby cenných papírů

11.9.1.2 *Definice problému*

Ustanovení týkající se příjmů z kapitálového majetku, kterými jsou i podíly na zisku, je třeba uvést do souladu se zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Ten umožňuje podíly na zisku vyplácet i jiným osobám než těm, které mají majetkový podíl na obchodní korporaci (§ 34 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích). Obdrží-li podíl na zisku osoba, která nemá majetkový podíl na obchodní korporaci, bude se i na její straně jednat o

příjem podle § 8 zákona zdaněný srážkou v souladu s § 36 zákona. Tím tato osoba nebude muset podávat daňové přiznání. Výjimkou bude podíl na zisku vyplacený zaměstnanci, který bude i nadále příjmem podle § 6 zákona v souladu s § 6 odst. 1 písm. d) zákona (v návaznosti na předvěti § 8 odst. 1 zákona). Současně se navrhuje doplnit v tomto smyslu ustanovení § 36 zákona. Dále se navrhuje ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) uvést do souladu s § 36, který pro jiné výnosy z držby cenných papírů srážkovou daň nestanoví.

#### 11.9.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby, kteří obdrželi podíl na zisku, aniž jsou členy příslušné obchodní korporace.

#### 11.9.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je doplnit stávající ustanovení, aby i podíl na zisku poplatníka, který není členem příslušné obchodní korporace, byl zdaněn srážkou.

#### 11.9.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese rizika spočívající především v právní nejistotě poplatníků i správců daně při aplikaci dotčených ustanovení zákona.

### 11.9.2. *Návrh variant řešení*

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu

#### Varianta 1:

Rozšíření stávajícího ustanovení na osoby, které nejsou členem obchodní korporace.

### 11.9.3. *Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant*

#### 11.9.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

#### Varianta 0:

Ponechá-li se současný stav, bude muset poplatník, který není členem obchodní korporace podíl na zisku uvést do daňového přiznání.

#### Varianta 1:

Přijetím návrhu bude podíl na zisku poplatníka, který není členem příslušné obchodní korporace zdaněn stejným způsobem jako podíl na zisku člena obchodní korporace, tj. srážkou.

#### 11.9.3.2 *Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Poplatník, který není členem obchodní korporace, musí podíl na zisku uvést do daňového přiznání, na rozdíl od člena obchodní korporace, který má tento příjem zdaněn srážkou.

#### Varianta 1:

**Klady:** Ustanovení umožní zdanit podíl na zisku poplatníka, který není členem obchodní korporace, srážkou.

**Zápory:** Žádné.

### 11.9.4. *Návrh řešení*

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu snížení administrativy poplatníků, a nezatěžuje státní rozpočet.

#### **11.9.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.9.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.9.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Ing. Eva Sedláková, tel. +420 257042238, e-mail: Eva.Sedlakova@mfcz.cz

### **11.10. Novela ustanovení § 15 odst. 5 a 6 zákona č. 586/1992 Sb.**

#### **11.10.1. Důvod předložení a cíle**

##### **11.10.1.1 Název**

Lhůta pro zpětné dodanění uplatnění nezdanitelných částí základu daně

##### **11.10.1.2 Definice problému**

Vzhledem k tomu, že v souvislosti s důkazním břemenem poplatníků, kteří mají povinnost při porušení podmínek stanovených zákonem zdanit dříve uplatněné nezdanitelné části základu daně z titulu zaplacených příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění nebo doplňkové penzijní spoření a pojistného na tzv. soukromé životní pojištění, se jeví překážkou vyčíslení výše takových příjmů v případech, kdy byla v minulosti uvedena nezdanitelná část základu daně uplatňována v rámci ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnavatele, navrhuje se právní úprava, na základě které se omezí doba pro účely zpětného dodanění dříve uplatněného pojistného na uplynulých 10 let.

##### **11.10.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů - fyzické osoby, kteří mají povinnost při porušení podmínek stanovených zákonem zdanit dříve uplatněné nezdanitelné části základu daně z titulu zaplacených příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění nebo doplňkové penzijní spoření a pojistného na tzv. soukromé životní pojištění.

##### **11.10.1.4 Popis cílového stavu**

Cílem navrhované změny je doplnit stávající ustanovení tak, aby se doba pro účely zpětného dodanění omezila na uplynulých 10 let

##### **11.10.1.5 Zhodnocení rizika**

Nečinností nebude omezena doba zpětného dodanění uplatněných nezdanitelných částí základu daně z titulu zaplaceného pojistného.

#### **11.10.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

Rozšíření stávajícího ustanovení o dobu pro účely zpětného dodanění.

### **11.10.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

#### **11.10.3.1 Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant**

##### Varianta 0:

Ponechá-li se současný stav, nebude omezena doba pro účely zpětného dodanění dříve poplatníkem uplatněného pojistného.

##### Varianta 1:

Přijetím návrhu bude omezena doba pro účely zpětného dodanění dříve poplatníkem uplatněného pojistného.

### **11.10.4. Vyhodnocení variant**

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Nebude omezena doba pro účely zpětného dodanění dříve poplatníkem uplatněného pojistného. Nedojde ke snížení administrativní zátěže poplatníků a správců daně.

##### Varianta 1:

**Klady:** Bude omezena doba pro účely zpětného dodanění dříve poplatníkem uplatněného pojistného. Dojde ke snížení administrativní zátěže poplatníků a správců daně.

**Zápory:** Žádné.

#### **11.10.4.1 Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu poplatníků, a nezatěžuje státní rozpočet.

### **11.10.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

### **11.10.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

### **11.10.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Jiří Klaus, tel. +420 257044289, e-mail: Jiri.Klaus@mfcf.cz. a Katarína Dobešová, tel. +420 257042555, e-mail: Katarina.Dobesova@mfcf.cz

## **11.11. Novela ustanovení § 15 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb.**

### **11.11.1. Důvod předložení a cíle**

#### **11.11.1.1 Název**

Změna daňové podpory soukromého životního pojištění

#### **11.11.1.2 Definice problému**

Zákon o daních z příjmů umožňuje poplatníkům, fyzickým osobám daňové zvýhodnění v podobě možnosti uplatnit nezdánitelné části základu daně v podobě zaplacených příspěvků na soukromé životní pojištění. Původním záměrem tohoto daňového režimu bylo podpořit produkty spoření na stáří. Ten se však na straně poplatníků fyzických osob vytrácí s tím, že se v poslední době množí případy, kdy je pojišťovnami nabízeno tzv. „investiční životní pojištění“. Tento typ pojištění splňuje podmínky pro možnost uplatnění odečitatelných položek od základu daně poplatníka fyzickou osobu, pokud jsou splněny podmínky dle



ustanovení § 15 odst. 6 zákona. Ačkoli takovýto pojistný produkt formálně splňuje kriteria soukromého životního pojištění, jedná se ve skutečnosti v té části, která se týká investování jménem a na účet pojistníka, o investice kolektivního investování. Soukromé životní pojištění se tak v současné době stává spíše nástrojem pro optimalizaci daně.

#### 11.11.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby.

#### 11.11.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je doplnit stávající ustanovení tak, aby z daňové podpory byla vyjmuta ta část zaplaceného pojistného za soukromé životní pojištění, která je určená k investování s investičním rizikem pojistníka.

#### 11.11.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese riziko spočívající v možnosti negativní optimalizace daně.

### 11.11.2. *Návrh variant řešení*

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

Doplnění stávajícího ustanovení tak, že z režimu daňové podpory soukromého životního pojištění bude vyjmuta ta část zaplaceného pojistného za soukromé životní pojištění, která je určená k investování s investičním rizikem pojistníka.

### 11.11.3. *Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant*

#### 11.11.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

#### Varianta 0:

Ponechá-li se současný stav, bude i nadále docházet ke zneužívání daňového režimu soukromého životního pojištění, jako nástroje pro negativní optimalizaci daně.

#### Varianta 1:

Přijetím návrhu nebude moci poplatník daně z příjmů fyzických osob zneužívat daňovou podporu soukromého životního pojištění k negativní optimalizaci daně.

### 11.11.4. *Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Zneužívání daňové podpory soukromého životního pojištění k negativní optimalizaci daně.

#### Varianta 1:

**Klady:** Odpadne zneužívání daňové podpory soukromého životního pojištění k negativní optimalizaci daně.

**Zápory:** Žádné.

### 11.11.5. *Návrh řešení*

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu státního rozpočtu.

### 11.11.6. *Implementace doporučené varianty a vynucování*

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce

daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.11.7. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.11.8. Kontakty na zpracovatele RIA**

Ing. Margarita Kalecká, tel. +420 257044837, e-mail: Margarita.Kalecka@mfcz.cz

### **11.12. Novela ustanovení § 17b, § 21 a dalších zákona č. 586/1992 Sb.**

#### **11.12.1. Důvod předložení a cíle**

##### 11.12.1.1 Název

Změny v oblasti kolektivního investování

##### 11.12.1.2 Definice problému

Oblast kolektivního investování nemá schváleny žádné systémové podpory jako např. penzijní a životní pojištění nebo stavební spoření. Je tomu tak i proto, že na rozdíl od systému pojištění a spoření jsou účastníky kolektivního investování také právnické osoby, a kromě dlouhodobého spoření může zahrnovat i výrazně odlišné aktivity blízké se běžnému podnikání. Proto je u investičních fondů v daňové oblasti hlavní snahou dosažení daňové neutrality, tj. stavu, při kterém investice prováděné prostřednictvím investičních fondů mají z pozice investora srovnatelné daňové zatížení s investicemi prováděnými individuálně. V současné době podléhají všechny investiční fondy dani z příjmů s jednotnou sazbou 5 %, čímž vznikají výrazné disproporce mezi daní zaplacenou poplatníkem při přímé investici oproti dani zaplacené fondem při srovnatelných aktivitách. Důsledkem této situace je, že jsou vytvářeny účelové investiční fondy, které slouží pouze k legálnímu vyhnutí se daňové povinnosti. Tuto nevyhovující situaci je nutno řešit.

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

Obecná sazba daně z příjmů pro právnické osoby je v účinné právní úpravě 19 %. Při výplatě podílů na zisku (dividend) se uplatňuje srážková daň 15 %. Splní-li právnická osoba podmínky pro definici tzv. „mateřské společnosti“ (obchodní společnost kapitálového typu a družstvo, které vlastní alespoň 10 % podíl na společnosti/družstvu minimálně 12 měsíců), jsou podle směrnice Rady 2011/96/EU, o společném zdanění mateřských a dceřiných společností (tzv. dividendová směrnice), vyplácené podíly na zisku od daně z příjmů osvobozené.

Investiční fondy podle dnes účinné právní úpravy podléhají dani z příjmů ve výši 5 %. Vyplácené podíly na zisku investičního fondu jsou zdaňovány 15 % srážkovou daní stejně jako např. u běžných akcií. Dále také platí výše popsání osvobození pro mateřské společnosti, tedy pokud investor – právnická osoba vlastní více než 10 % akcií investičního fondu déle než 12 měsíců, je konečné efektivní zdanění této investice pouze 5 %.

Účelově založený fond je vždy uzavřený fond kvalifikovaných investorů založený obchodní společností, která do tohoto fondu převede část svého majetku (např. firma zabývající se pronájmem nemovitostí vloží do fondu nemovitosti, které běžně pronajímá). Obchodní společnost ve fondu vždy vlastní více než 10 % akcií (většinou vlastní více než 90%), a proto má jako mateřská společnost osvobozen příjem z podílů na zisku. Tímto poměrně jednoduchým úkonem si společnost legálně sníží sazbu daně z příjmů z 19 % na 5 %.

Počet těchto fondů prudce vzrůstá (na konci roku 2009 bylo 25 těchto fondů, v současné době je jich cca 76 a spravují více než 50 mld. Kč). Lze proto předpokládat, že, dokud nedojde ke změně daňového režimu, bude jejich počet dále stoupat. Investiční fondy budou z daňových důvodů dále zakládat i osoby, pro něž by v daňově neutrálním prostředí byla vhodná jiná právní forma, nebo osoby, jež budou vykonávat jinou činnosti než investování na finančním trhu (například pronájem nemovitých věcí nebo nákup a prodej komodit). Bude tak dále docházet k legálnímu obcházení daňové povinnosti.

Tento stav se také vymyká současnému trendu v oblasti mezinárodní spolupráce a boji proti daňovým únikům, jelikož může naplňovat některé znaky škodlivé daňové soutěže dle Kodexu chování pro zdanění podniků přijatého Radou EU.

#### 11.12.1.4 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou:

- investiční fondy
- investoři investičních fondů – právnické i fyzické osoby

#### 11.12.1.5 *Popis cílového stavu*

Cílem je zavést daňový režim, který bude zajišťovat vysokou míru daňové neutrality a zamezí nežádoucí daňové optimalizaci prostřednictvím investičních fondů.

### **11.12.2. *Návrh variant řešení***

V úvahu připadají následující varianty řešení:

Varianta 0: zachování stávajícího stavu

Varianta 1: zavedení nulové sazby daně z příjmů pro vybrané investiční fondy

Varianta 2: zachování 5 % sazby daně z příjmů, ale pouze pro vybrané investiční fondy

Varianta 3: zavedení běžné sazby daně z příjmů (19 %) pro všechny investiční fondy a osvobození výstupů

### **11.12.3. *Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant***

#### 11.12.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

Varianta 0:

V současné době nelze doporučit zachování stávajícího stavu, neboť umožňuje legální snižování daňové povinnosti prostřednictvím investičních fondů a může naplňovat některé znaky škodlivé daňové soutěže dle Kodexu chování pro zdanění podniků přijatého Radou EU.

Varianta 1:

Návrh obsahuje zavedení nulové sazby daně z příjmů na úrovni investičního fondu a zároveň důsledné zdanění výnosů u investora. Nulová sazba daně umožňuje vybírat srážkovou daň z podílů na zisku i u investorů, kteří splňují podmínky mateřské společnosti. Srážková daň by měla být v úrovni 19 % pro právnické osoby a 15 % pro fyzické osoby, což naplňuje princip daňové neutrality. Důležité je, aby tato nulová sazba platila pouze pro vybrané fondy splňující daná kritéria, což dále omezuje možnosti zneužívání. Tento návrh je dlouhodobě prezentovaný a prosazovaný Ministerstvem financí a byl obsažen v návrhu novel v roce 2013.

Varianta 2:

Návrh ponechává současný daňový režim, ale pouze pro vybrané investiční fondy. Efektivita této varianty výrazně závisí na výběru a definování kritérií, která by měly investiční fondy splnit, aby získaly speciální daňový režim. Při nedostatečném omezení výběru investičních fondů trvá riziko možnosti daňového zvýhodnění investorů splňujících kritéria mateřské společnosti u některých investičních fondů. Při vhodném zvolení kritérií, která vyloučí ty

investiční fondy, jejichž investoři jsou v postavení mateřské společnosti, je vhodnější než varianta 1, neboť odstraňuje problémy s mezinárodní aplikací a snižuje možnosti daňové optimalizace prostřednictvím zahraničních společností.

#### Varianta 3:

V této variantě se navrhuje zdanit investiční fondy běžnou sazbou DPPO a osvobodit příjem investora z výplaty podílu na zisku i z prodeje podílu na investičním fondu (prodeje CP). Tento přístup zamezuje dvojímu zdanění, je však pro investiční fondy méně výhodný než varianta 1, neboť neodkládá daňovou povinnost, ale finanční prostředky na zaplacení daně jsou z fondu každoročně odčerpávány. Výrazně negativní dopad z hlediska daňové optimalizace má tato varianta pouze na investory FO uplatňující časový test a na PO splňující parametry mateřské společnosti. U ostatních investorů jde o změnu spíše neutrální, neboť v současné době je 5% DPPO a 15% SD na podíly na zisku (dividendy), a tato varianta navrhuje pouze 19% DPPO. Naopak z hlediska fiskálního je velmi pozitivní, aniž by však byla spojena se rdousícím či škrtícím efektem. Pravděpodobně by však subjektivní vnímání této úpravy i mediální prezentace byly značně negativní. Lze očekávat, že by se proti tomuto návrhu zvedl silný odpor ze strany asociací sdružujících zástupce investičních fondů, neboť je pravděpodobné, že toto opatření by mělo silně negativní dopad na vnímání výhodnosti investování prostřednictvím českých investičních fondů.

#### 11.12.3.2 *Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Udržuje stav, který umožňuje obchodování daňové povinnosti a zakládá potencionální prvky škodlivé daňové soutěže.

#### Varianta 1:

**Klady:**

- dosažení daňové neutrality u PO
- nejvýhodnější z variant z pohledu běžného investora
- dlouhodobě připravovaná a prezentovaná MF

**Zápory:**

- investice FO, které splní časový test, nebudou v okamžiku prodeje zdaněny, přičemž splnění časového testu je mnohem běžnější u investorů do investičních fondů než u individuální investice (investiční fond reaguje nákupy a prodeji na okamžitou situaci na trhu a jeho investor nemusí nijak reagovat, zatímco u individuální investice musí sami investoři aktivně nakupovat a prodávat, takže splnění časového testu dosahují obtížněji)
- některé nejasnosti spojené s mezinárodní aplikací (aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění)
- možnost daňových optimalizací prostřednictvím zahraničních společností (některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění umožňují vyvážení podílů na zisku z investičních fondů do zahraničních společností zcela bez daně)
- odložení inkasa daně až do okamžiku výplaty podílů na zisku nebo výstupu investora ze systému
- snížení inkasa daní z příjmů o 5% daň (v roce 2011 cca 150 mil. Kč), které by však mělo být kompenzováno zvýšeným výběrem srážkové daně a zejména vyšším výběrem daně z příjmů u subjektů, které mají formu investičního fondu pouze u důvodu daňové úspory a při zavedení tohoto režimu se opět přetransformují na běžného poplatníka (s daňovou sazbou 19%)

### Varianta 2:

#### **Klady:**

- u většiny investičních fondů ponechává současný daňový režim a naplňuje tak požadavek daňové stability
- oproti variantě 1 eliminuje většinu problémů spojených s mezinárodní aplikací
- omezí nežádoucí daňovou optimalizaci běžných podnikatelských aktivit nespojených s kapitálovým trhem
- v případě FO, které splní časový test, bude investice alespoň částečně zdaněna (5%)

#### **Zápory:**

- efektivita úpravy výrazně závisí na zvolených kritériích, nevhodné zásahy do návrhu v průběhu legislativního procesu mohou navrhovanou úpravu znehodnotit
- v případě FO, které splní časový test, bude investice zdaněna pouze 5%, tj. o 2/3 méně, než při nesplnění časového testu (platí i v současné době)
- pro běžného investora zakládá nejistotu, že se v průběhu jeho investice změní daňový režim

### Varianta 3:

#### **Klady:**

- nejvýhodnější z pohledu státního rozpočtu, neboť inkaso daně probíhá průběžně
- jediná varianta, u které není nutné rozdělovat investiční fondy podle daných kritérií
- nejjednodušší z pohledu správy daní
- odstranění všech problémů s aplikací dividendové směrnice
- odstranění všech problémů s časovým testem u FO
- nehrozí žádné problémy v mezinárodní aplikaci

#### **Zápory:**

- lze očekávat výrazný odpor odborné veřejnosti i běžných investorů
- výrazná změna pro stávající investory (nutnost delšího přechodného období)
- výrazně negativní dopad na investory FO uplatňující časový test
- pravděpodobně negativní dopad na vnímání výhodnosti investování prostřednictvím IF
- vyšší zdanění u FO oproti individuální investici (rozdíl mezi 19% sazbou DPPO a 15% sazbou DPFO, sazba DPFO však bude pravděpodobně v souvislosti se zrušením superhrubé mzdy zvýšena a rozdíl bude odstraněn).

#### **11.12.4. Návrh řešení**

Z výhradně daňového pohledu považuje MF za nejvhodnější variantu 3, neboť odstraňuje veškeré daňové disproporce a je také nejjednodušší z pohledu správy daně. Je však obtížné vyhodnotit, jak výrazný dopad by mělo její zavedení na sektor investičních fondů. Lze očekávat, že toto opatření by mělo negativní dopad na vnímání výhodnosti investování prostřednictvím českých investičních fondů a proto by zřejmě snaha o prosazení této varianty vyvolala výrazný odpor odborné veřejnosti. Z výše uvedených důvodů MF doporučuje variantu 2, která vznikla na základě konzultací s odbornou veřejností, nepřináší problémy v mezinárodní aplikaci a má pozitivní fiskální dopady.

#### **11.12.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pro zjištění základu daně z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.12.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.12.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Ing. Naděžda Caldrová, tel. +420 257042808, e-mail: Nadezda.Caldrova@mfer.cz

### **11.13. Novela ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) zákona č. 586/1992 Sb.**

#### **11.13.1. Důvod předložení a cíle**

##### **11.13.1.1 Název**

Výdaje na pracovní cesty vozidlem pořizovaným na finanční leasing

##### **11.13.1.2 Definice problému**

V návaznosti na nový § 21d, který počínaje r. 2014 definuje finanční leasing, je třeba doplnit, že daňové výdaje na pracovní cesty může poplatník uplatnit i v případě, že tyto cesty uskutečňuje vozidlem pořizovaným formou finančního leasingu.

##### **11.13.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby, kteří uskutečňují pracovní cesty vozidlem pořizovaným formou finančního leasingu.

##### **11.13.1.4 Popis cílového stavu**

Cílem navrhované změny je doplnit, že daňové výdaje na pracovní cesty v souladu s § 24 odst. 2 písm. k) zákona může poplatník uplatnit i v případě, že tyto cesty uskutečňuje vozidlem pořizovaným formou finančního leasingu.

##### **11.13.1.5 Zhodnocení rizika**

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese rizika spočívající především v právní nejistotě poplatníků i správců daně při aplikaci dotčených ustanovení zákona.

#### **11.13.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

Doplnění ustanovení i o výdaje na pracovní cesty uskutečňované vozidlem pořizovaným formou finančního leasingu.

#### **11.13.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

##### **11.13.3.1 Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant**

##### Varianta 0:

Při zachování současného stavu budou muset poplatníci postupovat podle § 24 odst. 1 zákona, tj. výdaje na pracovní cesty vozidlem pořizovaným formou finančního leasingu prokázat.

##### Varianta 1:

Přijetím návrhu zákon stanoví, že výdajem na pracovní cesty vozidlem pořizovaným formou finančního leasingu jsou výdaje uvedené v § 24 odst. 2 písm. k), tj. obdobně jako při pracovní cestě vlastním vozidlem.

### 11.13.3.2 *Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Ustanovení § 24 odst. 1 zákona, nestanoví podmínky pro uplatnění výdajů na pracovní cesty komplexně.

#### Varianta 1:

**Klady:** Ustanovení stanoví komplexní podmínky pro uplatnění výdajů na pracovní cesty, tj. i pracovní cesty vozidlem pořizovaným na finanční leasing.

**Zápory:** Žádné.

#### **11.13.4. *Návrh řešení***

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která naplňuje původní záměr, je vyhovující z pohledu poplatníků i správců daně a zároveň nezatěžuje státní rozpočet.

#### **11.13.5. *Implementace doporučené varianty a vynucování***

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.13.6. *Přezkum účinnosti regulace***

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.13.7. *Kontakty na zpracovatele RIA***

Ing. Eva Sedláková, tel. +420 257042238, e-mail: Eva.Sedlakova@mfcrcz

### 11.14. **Novela ustanovení § 24 odst. 2 písm. zx) zákona č. 586/1992 Sb.**

#### **11.14.1. *Důvod předložení a cíle***

##### 11.14.1.1 *Název*

Výdaje na právo stavby

##### 11.14.1.2 *Definice problému*

Nový občanský zákoník v § 1240 a násl. zavádí počínaje r. 2014 nový institut – právo stavby. Právo stavby je v souladu s § 1242 nemovitá věc. Z hlediska účetních předpisů je právo stavby dlouhodobým hmotným majetkem, který se odepisuje účetně. Je-li součástí práva stavby stavba, je z hlediska účetních předpisů právo stavby součástí ocenění stavby, která se poté odpisuje daňově podle § 31 nebo 32 zákona o daních z příjmů. V návaznosti na to, že poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří nevedou účetnictví, dlouhodobý hmotný majetek odepisovat účetně nemohou, je třeba do zákona doplnit, že výdaje na pořízení práva stavby, které není součástí ocenění stavby (resp. není součástí vstupní ceny stavby v souladu s § 29 zákona o daních z příjmů), lze do daňových výdajů uplatnit postupně po sjednanou dobu trvání práva stavby. Prakticky jde o časové rozlišení výdajů poplatníků vedoucích daňovou evidenci obdobně, jako je tomu při finančním leasingu.

##### 11.14.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby, kteří nevedou účetnictví a pořídí si právo stavby v rámci jejich samostatné činnosti.

#### 11.14.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je doplnit, že daňové výdaje na pořízení práva stavby v rámci samostatné činnosti mohou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby, kteří nevedou účetnictví, uplatnit do daňových výdajů obdobně jako poplatníci vedoucí účetnictví.

#### 11.14.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese rizika spočívající především v neodůvodněném znevýhodnění části daňových poplatníků.

#### **11.14.2. *Návrh variant řešení***

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

Doplnění ustanovení o výdaje na pořízení práva stavby na straně poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří nevedou účetnictví.

#### **11.14.3. *Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant***

##### 11.14.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

##### Varianta 0:

Při zachování současného stavu budou muset poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří nevedou účetnictví, uplatnit výdaje na pořízení práva stavby do výdajů při jejich úhradě. To může znamenat, že tito poplatníci vykáží daňovou ztrátu, kterou však mohou od základu daně odečíst pouze po dobu 5 let.

##### Varianta 1:

Přijetím návrhu budou výdaje na pořízení práva stavby na straně poplatníků fyzických osob, kteří nevedou účetnictví, výdajem daňovým po sjednanou dobu, tj. časově rozlišeným. Touto úpravou poplatníci nevykáží daňovou ztrátu.

##### 11.14.3.2 *Vyhodnocení variant*

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Poplatníci mohou vykázet daňovou ztrátu s tím, že není jisté, zda ji budou moci odečíst od základu daně v zákonem stanovené době 5 let.

##### Varianta 1:

**Klady:** Ustanovení stanoví podmínky pro uplatnění výdajů na právo stavby do výdajů daňových rovnoměrně po sjednanou dobu.

**Zápory:** Žádné.

#### **11.14.4. *Návrh řešení***

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která nezatěžuje státní rozpočet a na straně poplatníků brání vykázení ztráty.

#### **11.14.5. *Implementace doporučené varianty a vynucování***

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.



#### **11.14.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.14.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Ing. Eva Sedláková, tel. +420 257042238, e-mail: Eva.Sedlakova@mfcz.cz

### **11.15. Novela ustanovení § 35ba odst. 1 písm. a) a § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb.**

#### **11.15.1. Důvod předložení a cíle**

##### 11.15.1.1 *Název*

Změna v uplatnění základní slevy na dani starobními důchodci

##### 11.15.1.2 *Definice problému*

Počínaje r. 2013 se daň nesnižuje o základní slevu na poplatníka uvedenou v § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů u poplatníka, který k 1. lednu zdaňovacího období pobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu. Toto omezení starobních důchodců bylo schváleno pro zdaňovací období 2013 až 2015.

##### 11.15.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby, kteří k 1. lednu 2013 a 1. lednu 2014 pobírali a k 1. lednu 2015 budou pobírat, starobní důchod.

##### 11.15.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je, na základě Koaliční smlouvy, přiznat základní slevu na poplatníka i starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu a současně do zákona vrátit postup, který byl účinný do konce r. 2012.

#### **11.15.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

Zrušit ustanovení omezující uplatnění základní slevy pro starobní důchodce a současně do zákona vrátit ustanovení § 4 odst. 3 zákona na základě kterého se zdaňuje pravidelně vyplácený důchod v případě, kdy součet příjmů podle § 6, tj. ze závislé činnosti a dílčích základů daně podle § 7 a 9, tj. ze samostatné činnosti a z nájmu, u poplatníka přesáhne ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč. Jde o stav, který byl účinný do konce r. 2012.

#### **11.15.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

##### 11.15.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

##### Varianta 0:

Zákon by i nadále omezoval poplatníky, kteří k 1. lednu zdaňovacího období pobírají starobní důchod.

##### Varianta 1:

Přijetím návrhu zákon odstraní neodůvodněné omezení určité skupiny poplatníků daně z příjmů fyzických osob.

### 11.15.3.2 *Vyhodnocení variant*

Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Ustanovení neodůvodněně omezuje poplatníky daně z příjmů fyzických osob, kteří k 1. lednu zdaňovacího období pobírají starobní důchod.

Varianta 1:

**Klady:** Ustanovení odstraní neodůvodněné omezení určité skupiny poplatníků daně z příjmů a stanoví rovné podmínky v uplatnění základní slevy na dani.

**Zápory:** Žádné.

#### **11.15.4. *Návrh řešení***

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která odstraní neodůvodněné omezení určité skupiny poplatníků daně z příjmů a stanoví rovné podmínky v uplatnění základní slevy na dani.

#### **11.15.5. *Implementace doporučené varianty a vynucování***

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.15.6. *Přezkum účinnosti regulace***

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.15.7. *Kontakty na zpracovatele RIA***

Ing. Eva Sedláková, tel. +420 257042238, e-mail: [Eva.Sedlakova@mfcf.cz](mailto:Eva.Sedlakova@mfcf.cz)

## **11.16. *Novela ustanovení § 35c odst. 1 a § 38k odst. 4 zákona a č. 586/1992 Sb.***

### **11.16.1. *Důvod předložení a cíle***

Daňové zvýhodnění na druhé, třetí a další dítě

#### **11.16.1.1 *Definice problému***

Na základě programového prohlášení vlády se navrhuje se zvýšit daňové zvýhodnění na druhé vyživované dítě o 200 Kč měsíčně, tj. o 2 400 Kč ročně a na třetí a každé další vyživované dítě o 300 Kč měsíčně, tj. o 3 600 Kč ročně. Daňové zvýhodnění tak bude nutné s ohledem na jeho výši uplatňovat v souvislosti s počtem dětí. Tzn., že daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě zůstává ve výši 13 404 Kč ročně. Na druhé vyživované dítě bude moci poplatník uplatnit daňové zvýhodnění ve výši 15 804 Kč ročně a na třetí a každé další vyživované dítě ve výši 17 004 Kč ročně. Přitom výše daňového zvýhodnění ve formě maximálního ročního daňového bonusu podle § 35c odst. 3 zákona zůstává nezměněna. Současně se navrhuje o potřebné údaje doplnit i prohlášení poplatníka pro plátce daně.

#### **11.16.1.2 *Identifikace dotčených subjektů***

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů fyzické osoby, kteří mají více než jedno vyživované dítě.

#### 11.16.1.3 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je doplnit stávající ustanovení tak, aby mohla být zvýšena částka daňového zvýhodnění na druhé, třetí a každé další dítě splňující podmínky vyživovaného dítěte podle § 35c odst. 6 zákona.

#### 11.16.1.4 *Zhodnocení rizika*

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese rizika spočívající především v nenaplnění Programového prohlášení vlády.

Nečinností nebude zvýšeno daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě.

#### 11.16.1.5 *Návrh variant řešení*

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

Rozšíření stávajícího ustanovení o daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě.

### **11.16.2. *Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant***

#### 11.16.2.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

##### Varianta 0:

Ponechá-li se současný stav, nebude zvýšeno daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě.

##### Varianta 1:

Přijetím návrhu bude zvýšeno daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě.

#### 11.16.2.2 *Vyhodnocení variant*

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Nebude zvýšeno daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další vyživované dítě.

##### Varianta 1:

**Klady:** Ustanovení umožní uplatnit vyšší daňové zvýhodnění na druhé, třetí a každé další poplatníkem vyživované dítě.

**Zápory:** Žádné.

### **11.16.3. *Návrh řešení***

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu poplatníků, ale zatěžuje státní rozpočet.

### **11.16.4. *Implementace doporučené varianty a vynucování***

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

### **11.16.5. *Přezkum účinnosti regulace***

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

### **11.16.6. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Jiří Klaus, tel. +420 257044289, e-mail: Jiri.Klaus@mfcz.cz. a Katarína Dobešová, tel. +420 257042555, e-mail: Katarina.Dobesova@mfcz.cz

## **11.17. Novela ustanovení § 38a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb.**

### **11.17.1. Důvod předložení a cíle**

#### 11.17.1.1 *Název*

Zálohy placené osobou spravující pozůstalost

#### 11.17.1.2 *Definice problému*

Počínaje r. 2014 se budou příjmy z tzv. ležící pozůstalosti zdaňovat zcela odlišným způsobem, než se zdaňovaly do konce r. 2013, a to v návaznosti na nový postup stanovený daňovým řádem. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů v § 239a, pro přechod daňové povinnosti u fyzických osob stanoví, že pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti. Dále pak § 239b daňového řádu pro plnění daňové povinnosti osobou spravující pozůstalost stanoví mimo jiné, že osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele, a to vlastním jménem na účet pozůstalosti.

Vzhledem ke skutečnosti, že v daňovém přiznání, které osoba spravující pozůstalost bude podávat za období ode dne úmrtí zůstavitele do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, neuplatní nezdanitelnou část základu daně, položku odčitatelnou od základu daně, slevu na dani ani daňové zvýhodnění, není nutné, aby byly placeny zálohy na daň.

#### 11.17.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou zůstavitelé - poplatníci daně z příjmů fyzické osoby, za kterou plní daňovou povinnost osoba spravující pozůstalost.

#### 11.17.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je doplnit, že zálohy na daň osoba spravující pozůstalost z daňové povinnosti zůstavitele platit nemusí.

#### 11.17.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese rizika spočívající především v zachování stávajícího stavu, tzn. nedojde ke zjednodušení daňového řízení.

### **11.17.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

Doplnění ustanovení s tím, že zálohy na daň osoba spravující pozůstalost z daňové povinnosti zůstavitele platit nemusí.

### **11.17.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

#### 11.17.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

#### Varianta 0:

Při zachování současného stavu bude osoba spravující pozůstalost muset platit zálohy na daň z daňové povinnosti zůstavitele.

Varianta 1:

Přijetím návrhu osoba spravující pozůstalost nebude muset platit zálohy na daň z daňové povinnosti zůstavitele.

11.17.3.2 *Vyhodnocení variant*

Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Osoba spravující pozůstalost bude muset platit zálohy na daň z daňové povinnosti zůstavitele.

Varianta 1:

**Klady:** Osoba spravující pozůstalost nebude muset platit zálohy na daň z daňové povinnosti zůstavitele.

**Zápory:** Žádné.

**11.17.4. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu poplatníků, a nezatěžuje státní rozpočet.

**11.17.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

**11.17.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správce daní.

**11.17.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Ing. Eva Sedláková, tel. +420 257042238, e-mail: Eva.Sedlakova@mfcf.cz

**11.18. Novela ustanovení § 38g odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb.**

**11.18.1. Důvod předložení a cíle**

11.18.1.1 *Název*

Povinnost podat daňové přiznání při solidárním zvýšení daně

11.18.1.2 *Definice problému*

Dle současné právní úpravy ust. § 38g odst. 4 zákona má povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob i poplatník, u něhož se podle § 38ha zákona o solidární zvýšení zvyšuje záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Navržená změna stanoví, že poplatník daně z příjmů fyzických osob je povinen podat daňové přiznání pouze v případě, že se o solidární zvýšení daně podle § 16a zákona za dané zdaňovací období zvyšuje jeho daň. Nově tak povinnost podat daňové přiznání nemá poplatník, pokud se pouze jeho záloha na daň, popř. zálohy na daň zvýšily o solidární zvýšení daně podle § 38ha zákona, avšak jeho daň za dané zdaňovací období o solidární zvýšení daně podle §16a zákona se nezvyšuje.

11.18.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů ze závislé činnosti, u nichž se za dané zdaňovací období zvyšuje o solidární zvýšení záloha příp. zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti.

#### 11.18.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je zjednodušit administrativní zátěž poplatníkům, u kterých sice došlo k solidárnímu zvýšení daně u zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, ale jejich příjmy za dané zdaňovací období nedostačují k aplikaci solidárního zvýšení jejich daně podle § 16a zákona. Těmto poplatníkům tak bude dána možnost vypořádat svou roční daňovou povinnost u plátce daně prostřednictvím ročního zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti podle § 38ch zákona.

#### 11.18.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nečinností bude poplatník, u něhož došlo k solidárnímu zvýšení daně u zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38ha zákona, i nadále povinen podat daňové přiznání.

### **11.18.2. *Návrh variant řešení***

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

Úprava ustanovení tak, aby povinnost podat daňové přiznání neměl poplatník, u něhož dojde v průběhu zdaňovacího období k solidárnímu zvýšení daně u zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38ha zákona.

### **11.18.3. *Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant***

#### 11.18.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

#### Varianta 0:

Při zachování současného stavu bude poplatník, u něhož došlo k solidárnímu zvýšení daně u zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38ha zákona, povinen podat daňové přiznání.

#### Varianta 1:

Přijetím návrhu nebude poplatník, u něhož došlo k solidárnímu zvýšení daně u zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38ha zákona, povinen podat daňové přiznání.

#### 11.18.3.2 *Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** U plátců daně nedojde ke zvýšení administrativní zátěže z důvodu nárůstu ročních zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti podle § 38ch zákona.

**Zápory:** Poplatník, u něhož došlo k solidárnímu zvýšení daně u zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38ha zákona, bude povinen podat daňové přiznání.

#### Varianta 1:

**Klady:** Poplatník, u něhož došlo k solidárnímu zvýšení daně u zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38ha zákona, nebude povinen podat daňové přiznání.

**Zápory:** Dojde ke zvýšení administrativní zátěže u plátců daně z důvodu nárůstu ročních zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti podle § 38ch zákona.

### **11.18.4. *Návrh řešení***

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu poplatníků, a nezatěžuje státní rozpočet.

#### **11.18.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.18.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.18.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Jiří Klaus, tel. +420 257044289, e-mail: Jiri.Klaus@mfcz.cz. a Katarína Dobešová, tel. +420 257042555, e-mail: Katarina.Dobesova@mfcz.cz

### **11.19. Novela ustanovení § 38g odst. 5 a § 38i odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb.**

#### **11.19.1. Důvod předložení a cíle**

##### *11.19.1.1 Název*

Povinnost podat daňové přiznání při opravě chyb zaviněných poplatníkem

##### *11.19.1.2 Definice problému*

Za účelem zajištění nového postupu při opravě chyb vzniklých zaviněním poplatníka, které bude mít plátcé daně možnost podle § 38i zákona řešit tím způsobem, že pouze podá oznámení správci daně a tuto dlužnou částku bude povinen vyrovnat poplatník, se do ustanovení § 38g zákona výslovně pro tohoto poplatníka zavádí povinnost podat za stanovených obecných podmínek daňové přiznání.

##### *11.19.1.3 Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů ze závislé činnosti, kteří svou chybou při správě daně vykonávané plátcem daně zavinili vznik dlužné částky na dani nebo neoprávněné vyplacení daňového bonusu.

##### *11.19.1.4 Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je snížit administrativní zátěž a přenesenou odpovědnost plátců daně při opravě chyb vzniklých při správě daně zaviněním poplatníka.

##### *11.19.1.5 Zhodnocení rizika*

Nečinností nebude správce daně oprávněn poplatníka vyzvat k podání daňového přiznání.

#### **11.19.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

##### Varianta 1:

Doplnit ustanovení tak, aby povinnost podat daňové přiznání měl poplatník, který zavinil, že při správě daně vykonávané plátcem daně došlo ke vzniku dlužné částky na dani k neoprávněnému vyplacení daňového bonusu a plátcé daně tuto skutečnost oznámil správci daně.

### **11.19.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

#### **11.19.3.1 Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant**

##### Varianta 0:

Nebude-li návrh přijat, pak oznámí-li plátce daně zavinění vzniku dlužné částky poplatníkem a poplatník nebude povinen podat přiznání podle § 38g odst. 2 zákona, nebude správce daně oprávněn poplatníka vyzvat k podání daňového přiznání.

##### Varianta 1:

Přijetím návrhu bude poplatník, který zavinil, že při správě daně vykonávané plátcem daně došlo ke vzniku dlužné částky a plátce daně tuto skutečnost oznámil správci daně, povinen opravit chybu v podaném daňovém přiznání, a to i na základě výzvy správce daně.

#### **11.19.3.2 Vyhodnocení variant**

##### Varianta 0:

**Klady:** Nedojde ke zvýšení administrativní zátěže správců daně.

**Zápory:** Nebude možné opravy chyby zaviněnou u plátce daně poplatníkem, vynucovat prostřednictvím daňového přiznání podaného poplatníkem na základě výzvy správce daně. Nedojde ke snížení administrativní zátěže a státem přenesené odpovědnosti plátců daně.

##### Varianta 1:

**Klady:** Bude možné opravy chyby zaviněnou u plátce daně poplatníkem, vynucovat prostřednictvím daňového přiznání podaného poplatníkem na základě výzvy správce daně. Dojde ke snížení administrativní a odpovědnostní zátěže plátců daně.

**Zápory:** Dojde ke zvýšení administrativní zátěže správců daně.

### **11.19.4. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu plátce daně, a nezatěžuje státní rozpočet.

### **11.19.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

### **11.19.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

### **11.19.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Jiří Klaus, tel. +420 257044289, e-mail: Jiri.Klaus@mfcz.cz. a Katarína Dobešová, tel. +420 257042555, e-mail: Katarina.Dobesova@mfcz.cz

## **11.20. Novela ustanovení § 38ch odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb.**

### **11.20.1. Důvod předložení a cíle**

#### **11.20.1.1 Název**

Prodloužení lhůty u ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob a daňového zvýhodnění



#### 11.20.1.2 *Definice problému*

Za účelem zvládnutí všech povinností spojených s ročním zúčtováním záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění plátců daně se navrhuje lhůtu pro jeho provedení prodloužit z 15. na 31. března, neboť se v praxi ukazuje, že v současné lhůtě plátců daně stanovené povinnosti nemohou reálně zvládnout vzhledem k tomu, že provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění je pro plátců daně časově a rovněž administrativně velice náročné.

#### 11.20.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou plátců daně z příjmů ze závislé činnosti provádějící roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění.

#### 11.20.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je snížit časovou a i administrativní zátěž plátců daně prodloužením lhůty pro provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění.

#### 11.20.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nečinností nedojde k prodloužení lhůty pro provedení ročního zúčtování záloh daňového zvýhodnění a tím ke snížení časové a administrativní zátěže plátců daně.

### **11.20.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

Doplnit ustanovení tak, že se plátců daně prodlouží lhůta pro provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění.

### **11.20.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

#### 11.20.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

#### Varianta 0:

Nepřijetím návrhu budou i nadále plátců daně vypořádávat de facto přeneseně za stát roční daňovou povinnost u poplatníků s příjmy ze závislé činnosti v časové tísní a při nedodržení lhůty i se sankcemi ze strany správců daně.

#### Varianta 1:

Přijetím návrhu dojde ke zvýšení komfortu podmínek plátců daně pro provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění.

#### 11.20.3.2 *Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné

**Zápory:** Nedojde ke zvýšení komfortu podmínek plátců daně pro provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění a tím i ke snížení časové a i administrativní zátěže u plátců daně.

#### Varianta 1:

**Klady:** Dojde ke zvýšení komfortu podmínek plátců daně pro provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění a tím i ke snížení časové a i administrativní zátěže u plátců daně.

**Zápory:** Žádné

#### **11.20.4. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu plátce daně i poplatníků, a nezatěžuje státní rozpočet.

#### **11.20.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.20.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.20.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Jiří Klaus, tel. +420 257044289, e-mail: Jiri.Klaus@mfcf.cz. a Katarína Dobešová, tel. +420 257042555, e-mail: Katarina.Dobesova@mfcf.cz

### **11.21. Novela ustanovení § 35d odst. 8 a § 38ch odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb.**

#### **11.21.1. Důvod předložení a cíle**

##### **11.21.1.1 Název**

Prodloužení lhůty pro vypořádání přeplatků z ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob a daňového zvýhodnění

##### **11.21.1.2 Definice problému**

V návaznosti na prodloužení lhůty pro provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob a daňového zvýhodnění v § 38ch odst. 4 zákona se současně navrhuje prodloužit lhůtu pro vrácení přeplatků na dani z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, resp. pro vyplacení případných doplatků na daňových bonusech.

##### **11.21.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

Dotčenými subjekty jsou plátcí daně z příjmů ze závislé činnosti provádějící roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění.

##### **11.21.1.4 Popis cílového stavu**

Cílem navrhované změny je snížit administrativní zátěž plátců daně při vrácení přeplatků na dani z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, resp. pro vyplacení případných doplatků na daňových bonusech.

##### **11.21.1.5 Zhodnocení rizika**

Nečinností nedojde k prodloužení lhůty pro vrácení přeplatků na dani z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, resp. pro vyplacení případných doplatků na daňových bonusech a tím i ke snížení časové a administrativní zátěže plátců daně. V případě prodloužení lhůty pro provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob a daňového zvýhodnění, bylo by při nečinnosti vrácení přeplatků v praxi neaplikovatelné.

#### **11.21.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

Varianta 1:

Doplnit ustanovení tak, že se plátcí daně prodlouží lhůta pro vrácení přeplatků na dani z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, resp. pro vyplacení případných doplatků na daňových bonusech.

**11.21.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

11.21.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

Varianta 0:

Nepřijetím návrhu budou plátcí daně vracet přeplatky na dani z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, resp. vyplácet doplatky na daňových bonusech v neprodloužené lhůtě. Pokud by však bylo přijato prodloužení lhůty pro provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob a daňového zvýhodnění, bylo by vrácení přeplatků v praxi neaplikovatelné.

Varianta 1:

Přijetím návrhu dojde ke zvýšení komfortu podmínek plátců daně pro vrácení přeplatků na dani z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, resp. pro vyplacení doplatků na daňových bonusech. Podmínkou je však přijetí návrhu prodloužení lhůty pro provedení ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob a daňového zvýhodnění

11.21.3.2 *Vyhodnocení variant*

Varianta 0:

**Klady:** Žádné

**Zápory:** Nedojde ke zvýšení komfortu podmínek plátců daně pro vrácení přeplatků na dani z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, resp. pro vyplacení doplatků na daňových bonusech.

Varianta 1:

**Klady:** Dojde ke zvýšení komfortu podmínek plátců daně pro vrácení přeplatků na dani z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, resp. pro vyplacení doplatků na daňových bonusech.

**Zápory:** Žádné

**11.21.4. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu plátce daně i poplatníků, a nezatěžuje státní rozpočet.

**11.21.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

**11.21.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

**11.21.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Jiří Klaus, tel. +420 257044289, e-mail: Jiri.Klaus@mfcf.cz. a Katarína Dobešová, tel. +420 257042555, e-mail: Katarina.Dobesova@mfcf.cz

## 11.22. **Novela ustanovení § 38i odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb.**

### **11.22.1. Důvod předložení a cíle**

#### 11.22.1.1 *Název*

Úprava lhůty pro vrácení přeplatků na dani z příjmů ze závislé činnosti plátcem daně

#### 11.22.1.2 *Definice problému*

Za stávající právní úpravy má plátcem daně pro vrácení přeplatků na dani poplatníkovi prakticky o rok delší lhůtu, než je základní tříletá lhůta pro stanovení daně u poplatníka, který podává daňové přiznání. Je tomu tak proto, že u plátcem daně se lhůta počítá až od lhůty pro podání vyúčtování daně za zdaňovací období, v němž bylo provedeno roční zúčtování záloh za právě uplynulý rok (přeplatek z ročního zúčtování záloh je součástí vyúčtování daně podávaného až v roce následujícím). Přitom lhůta pro vypořádání přeplatku u poplatníka prostřednictvím dodatečného daňového přiznání běží od lhůty pro podání řádného daňového přiznání za právě uplynulé zdaňovací období.

#### 11.22.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů ze závislé činnosti a plátcem daně.

#### 11.22.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je sjednocení lhůt pro vrácení přeplatku na dani plátcem daně poplatníkovi a pro vrácení přeplatků na základě poplatníkem podaného dodatečného daňového přiznání.

#### 11.22.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nečinností bude lhůta pro vrácení přeplatku na dani plátcem daně poplatníkovi delší než lhůta u poplatníka s podaným daňovým přiznáním.

### **11.22.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

Varianta 0: zachování stávajícího stavu

Varianta 1: upravit lhůtu pro dodatečné vrácení přeplatku na dani plátcem poplatníkovi tak, aby byla stejná jako u poplatníka s podaným daňovým přiznáním

### **11.22.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

#### 11.22.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

##### Varianta 0:

Nebude-li návrh přijat, bude lhůta pro vrácení přeplatku na dani plátcem daně poplatníkovi delší než lhůta u poplatníka s podaným daňovým přiznáním.

##### Varianta 1:

Přijetím návrhu dojde ke sjednocení lhůty pro vrácení přeplatku na dani plátcem daně poplatníkovi se lhůtou u poplatníka s podaným daňovým přiznáním.

#### 11.22.3.2 *Vyhodnocení variant*

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Nedojde ke sjednocení lhůt pro vrácení přeplatku na dani plátcem daně poplatníkovi se lhůtou pro poplatníka s podaným daňovým přiznáním.

##### Varianta 1:

**Klady:** Dojde ke sjednocení lhůt pro vrácení přeplatku na dani plátcem daně se lhůtou pro poplatníka s podaným daňovým přiznáním.

**Zápory:** Žádné

#### **11.22.4. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu plátce daně, a nezatěžuje státní rozpočet.

#### **11.22.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.22.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.22.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Jiří Klaus, tel. +420 257044289, e-mail: Jiri.Klaus@mfcz.cz. a Katarína Dobešová, tel. +420 257042555, e-mail: Katarina.Dobesova@mfcz.cz

### **11.23. Novela ustanovení § 38j odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb.**

#### **11.23.1. Důvod předložení a cíle**

##### **11.23.1.1 Název**

Doplnění mzdového listu o údaje o výpočtu daně a provedeném ročním zúčtování záloh a daňového zvýhodnění

##### **11.23.1.2 Definice problému**

Navrhuje se doplnění mzdového listu o údaje potřebné z hlediska daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Důvodem doplnění mzdového listu je jeho třicetiletá archivační lhůta oproti desetileté archivační lhůtě u daňových dokladů. Bude tím uloženo plátcům daně archivovat informace důležité pro daňové řízení ve stejné lhůtě jako pro účely důchodového zabezpečení.

##### **11.23.1.3 Identifikace dotčených subjektů**

Dotčenými subjekty jsou plátcům daně z příjmů ze závislé činnosti.

##### **11.23.1.4 Popis cílového stavu**

Cílem navrhované změny je zajistit pro poplatníka archivaci údajů důležitých pro daňové řízení.

##### **11.23.1.5 Zhodnocení rizika**

Nečinností nebude plátcům daně uložena povinnost archivovat údaje potřebné z hlediska daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v prodloužené lhůtě.

#### **11.23.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

##### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu

##### Varianta 1:

Doplnit ustanovení tak, že se mzdový list rozšíří o údaje o výpočtu daně a provedeném ročním zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob a daňového zvýhodnění.

### **11.23.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

#### **11.23.3.1 Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant**

##### Varianta 0:

Nepřijetím návrhu nedojde k archivaci údajů potřebných pro poplatníka.

##### Varianta 1:

Přijetím návrhu dojde k archivaci údajů potřebných pro poplatníka.

#### **11.23.3.2 Vyhodnocení variant**

##### Varianta 0:

**Klady:** Žádné

**Zápory:** Nedojde k archivaci údajů potřebných pro poplatníka.

##### Varianta 1:

**Klady:** Dojde k archivaci údajů potřebných pro poplatníka.

**Zápory:** Žádné

### **11.23.4. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která je vyhovující z pohledu plátce daně i poplatníků, a nezatěžuje státní rozpočet.

### **11.23.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

### **11.23.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

### **11.23.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Jiří Klaus, tel. +420 257044289, e-mail: Jiri.Klaus@mfcz.cz. a Katarína Dobešová, tel. +420 257042555, e-mail: Katarina.Dobesova@mfcz.cz

## **11.24. Nové ustanovení 38v zákona č. 586/1992 Sb.**

### **11.24.1. Důvod předložení a cíle**

#### **11.24.1.1 Název**

Zjištění výše osvobozených příjmů u poplatníků daně z příjmů fyzických osob.

#### **11.24.1.2 Definice problému**

Účelem navrhované úpravy je zjištění výše osvobozených příjmů u poplatníků, u nichž jednotlivý osvobozený příjem převyšuje ve zdaňovacím období částku 5 000 000 Kč. Pokud poplatník osvobozené příjmy neoznámí, bude mu uložena pokuta v zákonem stanovené výši. Oznamovací povinnost se nevztahuje na příjem, o němž může správce daně požadované údaje zjistit z rejstříků či evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup. Navrhované ustanovení má v budoucnosti napomáhat zamezování daňových úniků.

#### 11.24.1.3 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou poplatníci daně z příjmů - fyzické osoby, kteří ve zdaňovacím období obdrželi příjem od daně osvobozený převyšující částku 5 000 000 Kč.

#### 11.24.1.4 *Popis cílového stavu*

Cílem navrhované změny je napomáhat zamezování daňových úniků.

#### 11.24.1.5 *Zhodnocení rizika*

Nepřijetí nové úpravy s sebou nese rizika spočívající především ve ztížení činnosti správce daně při kontrole.

### **11.24.2. *Návrh variant řešení***

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.

#### Varianta 1:

Doplnění zákona o povinnost poskytnout správci daně informace o výši příjmů od daně osvobozených.

### **11.24.3. *Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant***

#### 11.24.3.1 *Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

#### Varianta 0:

Ponechá-li se současný stav, nezíská správce daně informace o poplatníkem přijatých příjmech od daně osvobozených a tudíž bude mít nedostatek informací o majetku poplatníka.

#### Varianta 1:

Přijetí návrhu napomáhá zamezování daňových úniků zlepšením přehledu správce daně o majetku poplatníka.

#### 11.24.3.2 *Vyhodnocení variant*

#### Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Správce daně nemá přehled o poplatníkem přijatých příjmech od daně osvobozených a tím dochází i ke ztížení činnosti správce daně.

#### Varianta 1:

**Klady:** Ustanovení napomůže zlepšit přehled správce daně o majetku poplatníka a tím bude napomáhat k zamezování daňových úniků.

**Zápory:** Žádné.

### **11.24.4. *Návrh řešení***

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která zpřehledňuje správu daně a je vyhovující i z pohledu správců daně.

### **11.24.5. *Implementace doporučené varianty a vynucování***

Navrhovaná změna bude provedena formou novely zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

### **11.24.6. *Přezkum účinnosti regulace***

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

### **11.24.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Marcela Aimová, tel. +420 257042234, e-mail: Marcela.Aimova@mfcf.cz.

## **11.25. Novela ustanovení § 8a odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb.**

### **11.25.1. Důvod předložení a cíle**

#### 11.25.1.1 *Název*

Změna v tvorbě opravných položek k nepromlčeným pohledávkám

#### 11.25.1.2 *Definice problému*

Nový občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Sb., dále jen NOZ) sjednocuje s účinností od 1. 1. 2014 podle § 629 u závazkových vztahů vzniklých po 1. 1. 2014 promlčecí lhůtu na tři roky. Tato úprava neumožní vytvářet opravné položky k pohledávkám podle § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmu (dále jen ZoR). Ten s účinností od 1. 1. 2014 zjednodušuje tvorbu opravných položek u pohledávek vzniklých po tomto datu zavedením pouze dvou časových pásem lhůty, která uplynula od splatnosti pohledávky, a to na 18 a 36 měsíců. Tato úprava byla již schválena zákonem č. 458/2011 Sb. s účinností od 1. 1. 2015, ale v rámci tzv. rekodifikační novely zákona o daních z příjmů schválené zákonem č. 344/2013 Sb., byla účinnost této úpravy předsunuta k 1. 1. 2014. Z konfrontace obou úprav vyplývá, že v případě pohledávek vzniklých po 1. 1. 2014 není možné tvořit opravnou položku ve výši 100%, což reálně přichází v úvahu v roce 2017.

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

Stávající právní stav je založený na znění ustanovení odstavce 1 § 8a ZoR, který stanoví, že opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, jejichž tvorba je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů lze tvořit ve výši 50 % neuhrazené hodnoty pohledávky za podmínky, že od konce doby splatnosti uplynulo více než 18 měsíců, a ve výši 100 %, pokud od konce doby splatnosti uplynulo více než 36 měsíců. Tento stav vycházel ze znění obchodního zákoníku, který stanovil promlčecí dobu na 4 roky. Od 1. 1. 2014 se stal účinným NOZ, jehož ustanovení § 629 zkracuje promlčecí lhůtu na 3 roky a ustanovení § 8a odstavec 1 písmeno b), podle kterého lze vytvořit opravnou položku ve výši 100%, pokud uplynulo od sjednané doby splatnosti více než 36 měsíců, se tak pro pohledávky vzniklé po 1. 1. 2014 stane nepoužitelné. Reálně se nepoužitelnost platné úpravy projeví až v roce 2017 a tak lze jednoduchou úpravou – zkrácením druhého pásma např. na 30 měsíců tento problém eliminovat.

#### 11.25.1.4 *Identifikace dotčených subjektů*

Dotčenými subjekty jsou:

poplatníci daně z příjmů – právnické i fyzické osoby v postavení věřitelů, kteří vytvářejí opravné položky k nesplaceným pohledávkám

#### 11.25.1.5 *Popis cílového stavu*

Cílem je umožnit poplatníkům daně z příjmů tvorbu opravných položek k nepromlčeným nesplaceným pohledávkám splatným po 1.1.2014 ve výši 100 %, a to zkrácením období, po jehož uplynutí lze vytvářet opravné položky v 100% výši.

### **11.25.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### Varianta 0:

Zachování stávajícího stavu.



Varianta 1:

Zkrácení období, po jehož uplynutí lze vytvářet opravné položky ve výši 100 %, z 36 na 30 měsíců, s přechodným ustanovením, které platnost nové úpravy omezí pouze na pohledávky jejichž splatnost nastala po 1. 1. 2014.

Varianta 2:

Poměrné zkrácení obou období definovaných v § 8a ZoR, po jejichž uplynutí lze vytvářet opravné položky ve výši 50 % a 100 %, a to na 15 a 30 měsíců, což by umožnilo rovnoměrnější tvorbu daňově uznaných opravných položek k nesplaceným pohledávkám, a to opět s přechodným ustanovením, které platnost nové úpravy omezí pouze na pohledávky jejichž splatnost nastala po 1. 1. 2014.

**11.25.3. Vyhodnocení přínosů a nákladů jednotlivých variant**

*11.25.3.1 Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant*

Varianta 0:

V současné době nelze zachovat stávající stav, neboť nová úprava v NOZ zamezuje vytváření opravných položek podle ustanovení § 8a odst. 1 písm. b). Při zachování stávajícího stavu by poplatníci neměli možnost vytvářet opravné položky k nepromlčeným pohledávkám v 100% výši, což by mělo negativní vliv na podnikatelské prostředí a nebylo by ani v souladu s původním záměrem pouze zjednodušit tvorbu opravných položek

Varianta 1:

Přijetím návrhu umožní poplatníkům vytvářet daňově uznatelné opravné položky k nesplaceným pohledávkám v plné výši, podle původního záměru z roku 2011, což je pro podnikatele zásadní. Opatření nebude mít výrazný dopad na veřejné rozpočty, neboť tvorba 100 % opravných položek byla možná už v minulých letech a navržené opatření pouze zachovává dříve platný stav. Pouze v roce, kdy se začnou poprvé tvořit opravné položky ve výši 100% podle nového režimu (tj. v roce 2017) lze očekávat velmi mírný nárůst tvorby opravných položek vyplývající ze zkrácení období, po kterém lze opravné položky uplatnit. Tato úprava se projeví v daňovém inkasu až v roce 2018.

Varianta 2:

Jde pouze o parametrickou modifikaci varianty 1, která navrhuje úpravu obou časových období tak, aby tvorba daňově uznatelných opravných položek probíhala rovnoměrněji v čase. Tato varianta by však měla výraznější dopady na výběr daně, neboť zkrácení obou období by vyvolalo vyšší tvorbu opravných položek než ve variantě 1. První dopady by se projevil v daňovém inkasu až v roce 2016. V absolutní částce by dopady byly stejné, pouze by došlo k jejich rychlejšímu náběhu.

*11.25.3.2 Vyhodnocení variant*

Varianta 0:

**Klady:** Žádné.

**Zápory:** Silně negativní změna pro podnikatele, neboť by se OP mohly tvořit fakticky pouze do výše 50%, pokud by nebylo iniciováno soudní, rozhodčí nebo správní řízení, které lhůtu promlčení automaticky staví.

Varianta 1:

**Klady:** Zachování možnosti tvorby opravných položek k nesplaceným pohledávkám ve výši 100 % nesplacené hodnoty pohledávky. Nezbytná podmínka pro podnikatele.

**Zápory:** Žádné.

#### Varianta 2:

**Klady:** Zachování možnosti tvorby opravných položek k nesplaceným pohledávkám ve výši 100 % nesplacené hodnoty pohledávky a zároveň umožnění rovnoměrné tvorby těchto opravných položek. Podpora podnikatelské aktivity.

**Zápory:** Rychlejší náběh dopadu na inkaso daně z příjmů než varianta 1., který by však byl v čase vyrovnán.

#### **11.25.4. Návrh řešení**

Ministerstvo financí doporučuje variantu 1, která naplňuje původní záměr, je vyhovující z pohledu poplatníků a zároveň nejméně zatěžuje státní rozpočet.

#### **11.25.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

Navrhované změny budou provedeny formou novely zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Vynucování nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušní správci daní z příjmů.

#### **11.25.6. Přezkum účinnosti regulace**

Účinnost přijatých změn bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správců daní.

#### **11.25.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Ing. Naděžda Caldrová, tel. +420 257042808, e-mail: Nadezda.Caldrova@mfer.cz

### **11.26. Novela ustanovení § 148 zákona 280/2009 Sb.**

#### **11.26.1. Důvod předložení a cíle**

##### **11.26.1.1 Název**

Legislativní změna § 148 daňového řádu – stavění běhu lhůty pro stanovení daně v případě vedení trestního řízení.

##### **11.26.1.2 Definice problému**

Daňový řád, poměrně podrobně upravuje problematiku tzv. lhůty pro stanovení daně (viz § 148 daňového řádu). V zájmu posílení boje s daňovými úniky je nicméně na místě zvážit modifikaci této úpravy v souvislosti s daňovou trestnou činností.

V praxi dochází k případům, kdy je možnost stanovit daň reálně spojena s výsledkem konkrétního trestního řízení – tj. až konkrétní rozhodnutí v trestním řízení umožní správci daně stanovit daň jak po stránce věcné, tak po stránce zachování lhůty pro stanovení daně. Základní délka lhůty pro stanovení daně – 3 roky – může být v praxi nedostatečná, a to s ohledem na délku potenciálně vedeného trestního řízení. Daňový řád v rámci § 148 odst. 6, popř. 7, na takovéto situace reaguje, přesto tato úprava není zcela dostačující, neboť řeší zejména pouze možnost stanovit daň bez ohledu na uplynutí lhůty pro stanovení daně v návaznosti na pravomocné rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu. Současně není řešen vztah mezi probíhajícím trestním řízením a správou daní před právní mocí tohoto rozhodnutí, když k uplynutí základní lhůty pro stanovení daně může dojít mnohem dříve, než rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu nabyde právní moci. Zároveň nikterak nelze zpochybňovat zásadní význam soudních rozhodnutí ve věcech daňových trestných činů pro následné stanovení daně (a s tím související inkaso této daně), resp. pro efektivnější boj s daňovými úniky.

V rámci této problematiky nelze opomenout vzájemný vztah stavění lhůty k jiným institutům daňového řádu, například k zajištění daní (§ 167 a násl. daňového řádu) nebo k poskytování

informací správcem daně při současném prolomení daňové mlčenlivosti (§ 52 a násl. daňového řádu).

Z těchto důvodů je třeba zvážit legislativní změnu ustanovení § 148 daňového řádu v tom smyslu, že by se po dobu vedeného trestního řízení základní lhůta pro stanovení daně stavěla. Tato případná změna má potenciál zajistit správci daně výhodnější pozici a usnadnit mu práci při plnění základního cíle správy, tj. správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

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

Současná právní úprava lhůty pro stanovení daně dle § 148 zákona daňového řádu, činí „v základu“ **3 roky**, přičemž je zde počítáno s jejím možným **stavěním** (tj. lhůta po danou dobu neběží a následně po pominutí rozhodné skutečnosti běh naváže v délce, která dosud neuplynula), **přerušením** (v okamžiku, kdy nastane zákonem předpokládaná právní skutečnost, počíná lhůta běžet znovu od začátku) či **prodloužením**. Horní hranice lhůty pro stanovení daně pak činí 10 let.

Takto stanovenou 10 letou lhůtu nelze překročit, ovšem s výjimkou § 148 odst. 6 daňového řádu, jenž upravuje možnost správce daně stanovit daň *do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu*<sup>1</sup>. V takovém případě je lhostejné, zda již desetiletá lhůta uplynula. Fakticky tak dochází k obnovení lhůty pro stanovení daně v jasně ohraničeném rozsahu. Další případ, kdy lze daň stanovit nezávisle na tom, zda uplynula lhůta pro stanovení daně, lze nalézt v § 148 odst. 7 daňového řádu v souvislosti s účinnou lítostí.

V praxi se nicméně jako problematická jeví situace, kdy trestní řízení v konkrétním případě nadále běží, avšak základní lhůta pro stanovení daně již uplynula. Případná budoucí možnost stanovit daň v důsledku pravomocného soudního rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu je z pohledu správce daně v daný okamžik irelevantní, neboť se jedná pouze o hypotetickou budoucí možnost. Po uplynutí základní lhůty pro stanovení daně a před právní mocí uvedeného rozhodnutí tak správce daně nemůže v souvislosti s předmětnou daní provádět žádné úkony v nalézacím řízení, resp. nemůže toto řízení vést. V praxi je tím nejen zkomplikována spolupráce správce daně s orgány činnými v trestním řízení (spolupráce ze strany správce daně je výrazně limitována nemožností použít vyhledávací a kontrolní nástroje, které má v nalézacím řízení k dispozici), ale i případné zajištění daně pro případ budoucí možnosti stanovit daň v důsledku pravomocného rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu. V praxi tak dochází k tomu, že na základě § 148 odst. 6 daňového řádu je daň stanovena, avšak vzhledem k časové prodlevě se však již nezdaří její reálné vymožení.

V tomto ohledu je proto nezbytné zajistit, aby základní lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní. Toto stavění (obdobně jako další případy, kdy podle odstavce 4 lhůta neběží) by bylo nicméně omezeno konečnou desetiletou lhůtou zakotvenou v odstavci 5. Může tak nastat situace, kdy trestní stíhání nebude dosud ukončeno, avšak lhůta pro stanovení daně dosáhne svého maxima. Takovýto stav však odpovídá principu právní jistoty, kdy při dosažení určitého časového odstupu ustupuje zájem na správném stanovení daně před zájmem na nastolení definitivního uspořádání vzájemných práv a povinností.

---

<sup>1</sup> Daňovým trestným činem je nutno rozumět trestné činy obsažené v části druhé hlavě šesté dílu druhém trestního zákoníku (trestné činy daňové, poplatkové a devizové; vyjma trestného činu dle § 247 trestního zákoníku, který je trestným činem ryze devizovým). Jedná se zejména o zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, o neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby a další.

V souvislosti se předmětným stavení lhůty pro stanovení daně je klíčová zejména role zajištění daně podle § 167 a násl. daňového řádu. Tento institut má primárně za cíl zabezpečit úhradu daně v případě, že lze očekávat její nedobytnost v době její vymahatelnosti. Jinými slovy je zajištění daně možné definovat jako získání finančních prostředků plněním funkce jistoty, která může být použita na úhradu případných nedoplatků daného subjektu. Daňový řád upravuje několik způsobů zajištění daně, přičemž za nejtypičtější (mimo zvláštní úpravy zákonů *lex specialis*) je možné považovat tzv. zajišťovací příkaz.

Jestliže však dojde k uplynutí základní lhůty pro stanovení daně, je využitelnost zajišťovacích instrumentů výrazně omezena. Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), obsahuje svébytnou úpravu zajištění majetku<sup>2</sup>, ovšem je patrné, že pro daňové účely je vhodnější úprava daňového řádu, která je uzpůsobena na specifika peněžitých plnění (tj. daně *lato sensu*). Jestliže by mělo dojít k zavedení stavění lhůty po dobu, po kterou běží trestní řízení (nebo jeho určitá část), výrazně by se tak posílila možnost správce daně zajistit daň, neboť by obecně nemohla základní lhůta pro stanovení daně uplynout.

Dále je možné zabývat se vztahem případného stavění základní lhůty pro stanovení daně po dobu běhu trestního řízení a povinnosti zachovávat mlčenlivost podle § 52 a násl. daňového řádu. Již dle dosavadní úpravy je zde nezbytná interakce mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení, a to na bázi prolomení povinnosti zachovávat mlčenlivost podle § 53 odst. 2 písm. a) daňového řádu (tj. pro účely trestního řízení v daňových věcech) a § 71a zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů. V případě zavedení stavění základní lhůty pro stanovení daně by tato spolupráce mohla efektivně pokračovat pod dobu celého trestního řízení (nebo jeho podstatné části), což by na jedné straně umožnilo orgánům činným v trestním řízení využít vysoce odbornou znalostí základnu správce daně ve specifické daňové oblasti, jednak umožnilo rozkrytí daňových trestných činů a v jeho důsledku následné stanovení a vymožení daně na bázi § 148 odst. 6 daňového řádu. Na straně druhé správce daně nemusí provádět některé další úkony v konkrétní věci (to mimo jiné souvisí i s dodržováním zásady hospodárnosti) a může s jejich provedením vyčkat na okamžik, kdy nastane možnost stanovit daň po právní moci rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu, kdy může být provedení těchto úkonů efektivnější.

V souvislosti s legislativní změnou ve smyslu stavění lhůty pro stanovení daně po dobu vedení trestního řízení<sup>3</sup> je třeba přesně vymezit okamžiky trestního řízení, aby bylo možné určit, **kterým okamžikem dojde k zastavení lhůty a kterým okamžikem její běh naváže.** Trestní řízení se obecně skládá z většího počtu na sebe navazujících stádií, kterými jsou typicky (i) přípravné řízení, (ii) předběžné projednání obžaloby, (iii) hlavní líčení, (iv) odvolací řízení a (v) řízení vykonávací. Vystává tak otázka, zda je žádoucí stavět lhůtu pro stanovení daně po dobu trvání celého trestního řízení, nebo jen jeho určitého úseku. Za vhodné vymezení tohoto úseku se jeví **stádium trestní stíhání**, tedy část trestního řízení počínající okamžikem zahájení trestního stíhání a končící právní mocí rozsudku, příp. jiného

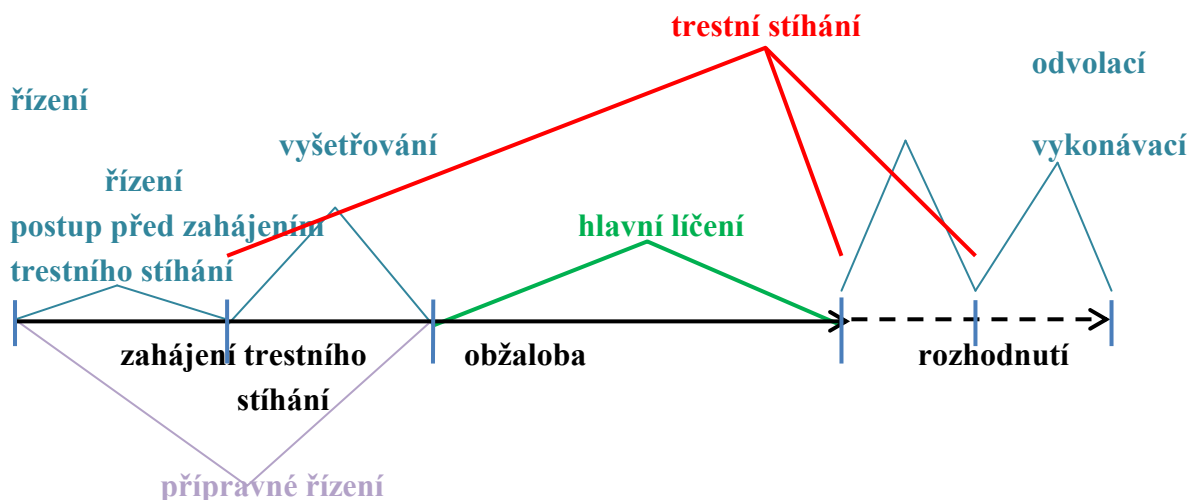
---

<sup>2</sup> K naplnění účelu trestního řízení upravuje trestní řád v § 78 a násl. institut zajištění a opatření věcí a jiných majetkových hodnot. Z pohledu dané problematiky se jako využitelné zajišťovací prostředky jeví, zajištění peněžních prostředků na účtu u banky, zajištění zaknihovaných cenných papírů, zajištění nemovitosti, zajištění jiné majetkové hodnoty a zajištění náhradní hodnoty (§ 79a – 79e trestního řádu).

<sup>3</sup> Trestní řízení je zákonem upravený postup orgánů činných v trestním řízení a dalších subjektů zúčastněných na trestním řízení. Jeho úkolem je zjistit, zda se trestný čin stal, zjistit jeho pachatele, dle zákona mu uložit trest nebo ochranné opatření a zajistit výkon učiněného rozhodnutí. K tomu lze srov. JELÍNEK, J. et al. *Trestní právo procesní*. 5. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a. s., 2007.

rozhodnutí ve věci samé (viz § 12 odst. 10 trestního řádu). K problematice jednotlivých částí trestního řízení viz schéma níže.

### Trestní řízení podle trestního řádu



#### 11.26.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Dotčenými subjekty jsou:

- 1) **orgány veřejné moci v postavení správce daně** (zejména orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky, ale i obce, soudy apod.),
- 2) **daňové subjekty**, kterým může být v návaznosti na rozhodnutí v trestním řízení daň stanovena,
- 3) **orgány činné v trestním řízení** (soud – respektive soudce, státní zástupce a policejní orgán),
- 4) **třetí osoby** jakožto osoby, kterým vznikají při správě daní práva a povinnosti, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena,
- 5) **jiné subjekty účastné v trestním řízení.**

#### 11.26.1.5 Popis cílového stavu

Cílem nové regulace je umožnit správci daně, aby mohl v konkrétních případech (viz výše) efektivněji stanovit daň. Současná právní úprava obsažená v daňovém řádu by z tohoto hlediska měla být modifikována, tudíž jako možné řešení připadá v úvahu provedení legislativního změny – novelizace dotčeného ustanovení § 148 odst. 4 daňového řádu.

Zároveň s předpokládanou změnou bude možné zajistit efektivní způsob zajištění majetku potenciálního pachatele trestného činu, ze kterého následně bude možné uhradit nezaplacenou daň. Ačkoliv trestní řád upravuje jisté způsoby zajištění majetku (viz výše), pro účely správy daní se zajištění daně dle § 167 a násl. daňového řádu jeví jako výrazně účinnější.

Navrhovaná změna by měla významně přispět k boji proti daňovým únikům.

#### **11.26.2. Návrh variant řešení**

V úvahu přicházejí následující varianty řešení.

##### VARIANTA 0 – zachování současného stavu

Tato varianta znamená, že k legislativní ani jiné změně nedojde a bude i nadále zachována a aplikována současná právní úprava. V případě, že dojde ke zvolení této varianty, nelze očekávat zlepšení pozice správce daně při stanovení daně v určitých případech.

V A R I A N T A 1 – zavedení stavění lhůty pro stanovení daně po dobu vedení trestního řízení o spáchání daňového trestného činu při respektování maximální délky lhůty pro stanovení daně (10 let)

Tato varianta předpokládá provedení legislativní změny v tom smyslu, že po dobu vedení trestního řízení, resp. trestního stíhání, základní lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu nepoběží. Přitom by se jednalo o další případy, kdy se bude lhůta pro stanovení daně stavět, tudíž bude pokračovat v běhu až od okamžiku, kdy nastane rozhodná skutečnost.

K zastavení lhůty pro stanovení daně dojde však pouze v případě trestního řízení o daňových trestných činech.

V A R I A N T A 2 – zavedení stavění lhůty pro stanovení daně po dobu vedení trestního řízení o spáchání daňového trestného činu bez ohledu na maximální délku lhůty pro stanovení daně (10 let)

Tato varianta předpokládá provedení legislativní změny v tom smyslu, že po dobu vedení trestního řízení, resp. trestního stíhání, v případě trestního řízení o daňových trestných činech lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu nepoběží. Konec lhůty pro stanovení daně by nebyl ohraničen maximální délkou 10 let stanovenou v § 148 odst. 5, ale délkou trestního stíhání, které s ohledem na délku lhůty pro zánik trestní odpovědnosti (až 20 let, viz § 33 až 35 trestního zákoníku) může být delší.

**11.26.3. Vyhodnocení nákladů a přínosů**

Materiál obsahuje nulovou variantu a dvě alternativní varianty, které lze posuzovat z hlediska následujících kritérií.

- *Administrativní a finanční náklady* – Tyto náklady vznikají primárně na straně státu reprezentovaného konkrétními orgány veřejné moci. V návaznosti však mohou vznikat náklady těm daňovým subjektům, v jejichž případě dojde ke stavění lhůty pro stanovení daně. V případě nulové varianty se nepředpokládají zvýšené náklady ani jedné z dotčených stran. Rozdíl výše nákladů v případě variant 1 a 2 pak závisí zejména na četnosti případů, kdy dojde k využití předmětného institutu stavění lhůty pro stanovení daně. Obecně čím více případů využití tohoto institutu nastane, tím více bude vznikat administrativních nákladů státu a eventuálně pak finančních nákladů daňovému subjektu. V případě varianty 1 tak lze očekávat nižší počet případů (avšak nikoliv razantní) než v případě varianty 2. Na druhou stranu náklady státu související s konkrétním případem mohou být potenciálně kompenzovány výběrem (či vymožením) daně, která v tomto konkrétním případě bude daňovému subjektu stanovena. Náklady nebudou vznikat pouze v souvislosti se samotným stanovením daně, ale okrajově například též z důvodu součinnosti či poskytování informací orgánům činných v trestním řízení, a to i právě těmto orgánům.
- *Legislativní zdrženlivost* – Z hlediska legislativní zdrženlivosti je nejvýhodnější nulová varianta. Varianty 1 a 2 znamenají změnu legislativního textu, což s sebou nese běžné důsledky legislativního procesu.
- *Vyhovění požadavku praxe* – Lze očekávat, že změny přinášené variantou 1 a 2 budou pozitivně hodnoceny jak ze strany správců daně (zejména pak orgánů Finanční správy České republiky a orgánů Celní správy České republiky), tak ze strany orgánů činných v trestním řízení. Pro správce daně tyto změny znamenají potenciální možnost stanovit a zabezpečit úhradu konkrétní daně a také zlepšení jejich pozice při výběru (respektive i vymáhání) takto stanovených daní. S tím souvisí potenciál zefektivnění boje s daňovými úniky. Pro orgány činné v trestním řízení pak může spolupráce se správcem daně představovat především zdroj nezbytných informací a specifických odborných znalostí pro vedení trestního řízení. V souvislosti s praxí je

zároveň nutné zohlednit dodržování základních právních principů. V případě varianty 2 je tak možné očekávat silný zásah do principu právní jistoty, jenž bude narušen možností stanovit v daném případě daň v podstatě bez omezení. V případě nulové varianty nelze očekávat zlepšení ve výše uvedených hlediscích.

- *Naplnění základního cíle správy daní (správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady)* – Při zvolení nulové varianty nelze přepokládat z tohoto hlediska žádnou změnu. Ke změně naopak dojde při zvolení varianty 1 nebo 2, přičemž v případě varianty 2 se očekává efektivnější možnost naplnění základního cíle správy daní, a to díky tomu, že správce daně bude za předpokladu vedení trestního stíhání v možnosti stanovit daň v podstatě neomezen desetiletou prekluzivní lhůtou pro stanovení daně. Dodržením desetileté lhůty pro stanovení daně bude správce daně omezen v případě varianty 1. Ta však zároveň znamená méně citelný zásah do právní jistoty daňového subjektu, přičemž 10 letý časový úsek by měl být v mnoha případech dostačující ke stanovení daně.
- *Zvýšení efektivity boje s daňovými úniky* – v případě varianty nulové nelze očekávat zlepšení v boji s daňovými úniky; naopak varianty 1 a 2 tento potenciál mají. Míra, jakou se možnost správce daně bojovat s daňovými úniky zefektivní, pak záleží na volbě mezi variantou 1 a 2, tj. zda bude stavění lhůty zastropováno 10 letou prekluzivní lhůtou pro stanovení daně (nižší míra zefektivnění boje s daňovými úniky), či nikoliv (vyšší míra zefektivnění boje s daňovými úniky).

Kritéria	Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2
Administrativní a finanční náklady	1.	2.	3.
Legislativní zdrženlivost	1.	2-3.	2-3.
Vyhovění požadavku praxe	3.	1.	2.
Naplnění základního cíle správy daní	3.	1-2.	1-2.
Zvýšení efektivity boje s daňovými úniky	3.	1-2.	1-2.
<b>Celkem</b>	<b>11</b>	<b>8,5</b>	<b>10,5</b>

#### 11.26.4. Návrh řešení

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

Variantu 0 lze vyloučit, neboť by nedošlo k žádoucím pozitivním efektům; i nadále by zůstala zachován stav, kdy možnosti správce daně v boji proti daňovým únikům nejsou plně využity.

Varianta 2 je způsobilá dosáhnout zamýšlených účinků, avšak za cenu výraznějšího narušení principu právní jistoty a narušení konstrukce § 148.

Naopak varianta 1 potenciálně dokáže současné nedostatky odstranit a zároveň zachovává koncepci § 148, a proto **se varianta 1 doporučuje** k dalšímu řešení.

#### 11.26.5. Implementace doporučené varianty a vynucování

##### 11.26.5.1 Vynucování

Zvolené řešení lze provést legislativní cestou, a to novelizací § 148 daňového řádu. Konkrétně by se zřejmě mělo jednat o doplnění další skutkové podstaty, kdy bude docházet ke stavění lhůty. Půjde tak o doplnění nového písmene do textu § 148 odst. 4 daňového řádu.

### **11.26.6. Přezkum účinnosti regulace**

Přezkum účinnosti předmětného novelizovaného ustanovení bude příslušet Ministerstvu financí.

### **11.26.7. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Daniel Hušek, tel. +420 257044485, e-mail: Daniel.Husek@mfcf.cz.

## **11.27. Novela ustanovení § 247 až 249 zákona č. 280/2009 Sb.**

### **11.27.1. Důvod předložení a cíle**

#### **11.27.1.1 Název**

Návrh novely daňového řádu – legislativní změna § 247 až 249 – úprava stávajícího institutu pořádkové pokuty a zavedení nového institutu pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy.

#### **11.27.1.2 Definice problému**

Primárním cílem správy daní je zajištění řádného výběru daní, nikoliv sankcionování osob zúčastněných na správě daní za porušení povinností, které nemají na řádný výběr daní reálný dopad (s ohledem na závažnost porušení předmětné povinnosti, dobu trvání, následky protiprávního jednání pro správu daní atd.). Na druhou stranu za porušení povinnosti stanovené zákonem či na základě zákona by měla následovat sankce, jinak by daná právní norma (resp. povinnost) nemohla vyvolávat kýžený motivační efekt směřující k jejímu dodržování, resp. dobrovolnému plnění. Za tím účelem by měl správce daně disponovat instituty, kterými může neplnění určitých povinností přiměřeně postihovat. Současná právní úprava sankčního systému v daňovém řádu je obsahem části čtvrté, jehož součástí je i institut pořádkové pokuty upravený v § 247 až 249.

Institut pořádkové pokuty tak, jak je dnes upraven ve výše uvedených ustanoveních daňového řádu, je vnímán jako specifický druh sankce (pořádkový delikt), jejímž účelem není primárně potrestat toho, kdo se dopustí porušení stanovených povinností (daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní), ale jejímž účelem je donucovacím působením dosáhnout zjednaní nápravy, a to i opakovaně tak dlouho, než je účelu sledovaného pořádkovou pokutou dosaženo. Pořádková pokuta podle ustanovení § 247 daňového řádu přitom v současnosti umožňuje postihovat jak narušení pořádku v průběhu konkrétního jednání (odstavec 1), tak porušení povinnosti v podobě neuposlechnutí výzvy správce daně ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, stanovené zákonem nebo správcem daně (odstavec 2). Oproti právní úpravě v § 37 předchozího zákona o správě daní a poplatků však daňový řád před uložením pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 předpokládá předchozí pohružku v podobě vydané výzvy, tj. upozornění na možný následek nesplnění stanovené povinnosti. Úprava sankce za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy by přitom měla vykazovat jak účinnost (zejména v tom smyslu, že v určitých situacích by měla být předchozí výzva z povahy věci vyloučena), tak přiměřenost a odrazující účinek.

Ideální postih by kromě samotné represe za nesplnění daňových povinností měl plnit i preventivní funkci a stimulovat daňové subjekty k aktivnějšímu naplňování zásady součinnosti podle § 6 odst. 2 daňového řádu, resp. k dobrovolnému plnění stanovených povinností. K tomu však v současné praxi při zákonem stanovené podmínce předchozí výzvy správce daně v některých případech nedochází. Jako první problematická oblast byla identifikována *registrační, ohlašovací* nebo *jiná oznamovací povinnost*, kterou podle současné právní úpravy nelze sankcionovat, tím pádem není možné hrozbou sankce motivovat osoby zúčastněné na správě daní k aktivní spolupráci. Je přitom evidentní, že zajištění informovanosti správce daně o daňových subjektech a jejich povinnostech je nezbytným



předpokladem pro fungování správy daní. Druhou problematickou oblastí je neplnění *záznamní povinnosti* (tedy povinnosti vést záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu ustanovení § 97 daňového řádu) *nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně* (např. povinnost vedení evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, daňové evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů nebo mzdových listů podle § 38j zákona o daních z příjmů). Instrument záznamní nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně je důležitým nástrojem správce daně pro odhalování daňových úniků a jeví se tak velmi účelným, aby motivace k plnění záznamní nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně byla podpořena hrozbou sankce v podobě pokuty. Třetí problematickou oblastí je nedodržování *obligatorní elektronické formy podání*, kde stávající „motivační“ nástroj v podobě postupu k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu nevede k zajištění elektronické komunikace se správcem daně v rozsahu předvídaném zákonem. Vzhledem k neustále rostoucí elektronizaci daňové správy, kterou je cíleno na zvýšení efektivity správy daní, jež umožní razantnější boj s daňovými úniky, se jako žádoucí jeví zavedení takové sankce, která bude natolik motivující, že bude daňové subjekty od porušování povinné elektronické formy podání odrazovat.

K naplnění sledovaného záměru, jenž by měl reagovat na určité mezery, které obsahuje současná právní úprava a tím usnadnit práci správci daně při plnění základního cíle správy daní a při boji s daňovými úniky, lze dospět větším oddělením obou institutů (tj. ryze pořádkové pokuty směřující k ochraně pořádku v rámci ústních jednání a pokuty postihující nesplnění povinnosti nepeněžité povahy obecně), které jsou dnes integrovány pod společným názvem – pořádková pokuta. Z tohoto důvodu se předkládá ke zvážení legislativní změna ustanovení § 247 až 249 daňového řádu.

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

Současná právní úprava sankčního systému v daňovém řádu je obsahem části čtvrté, jehož součástí je i institut pořádkové pokuty upravený v § 247 až 249. Praxí je stávající úprava postihu nesplnění povinnosti nepeněžité povahy považována za méně efektivní, a to zejména v porovnání s úpravou do účinnosti daňového řádu obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků, což bylo správci daně dokumentováno i na konkrétních číslech ze statistik předchozích let.

**Tabulka 3 Počet a výše uložených pořádkových pokut podle zákona o správě daní a poplatků v období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010**

Subjekt/rok:	2007	2008	2009	2010	Součet:
<b>GŘ</b>	415	496	470	315	1 696
	428 203 Kč	423 006 Kč	341 101 Kč	277 100 Kč	1 469 410 Kč
<b>GŘC</b>	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	487
	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	7 721 528 Kč

Zdroj: GŘ, GŘC

**Tabulka 4 Počet a výše uložených pořádkových pokut podle daňového řádu v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013**

Subjekt/rok:	2011	2012	2013	Součet:
<b>GFŘ</b>	260	215	76	551
	1 483 500 Kč	1 237 501 Kč	367 000 Kč	3 088 001 Kč
<b>GŘC</b>	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	165
	Neuvedeno	Neuvedeno	Neuvedeno	1 479 345 Kč

Zdroj: GFŘ, GŘC

Pozn.: Z výše uvedených údajů je patné, že za účinnosti zákona o správě daní a poplatků bylo předepsáno cca 3x více pokut než za účinnosti daňového řádu.

V souvislosti s legislativní změnou ve smyslu rozdělení institutu pořádkové pokuty na pořádkovou pokutu (v užším smyslu slova) a pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy je tak třeba zabývat se a nově vymezit případně upravit:

- skutkové podstaty,
- výši pokuty (pro lepší rozlišení mezi jednotlivými případy z hlediska jejich závažnosti, neboť daňový řád jakožto obecná úprava pro všechny daně, poplatky, pojistná, cla a další obdobná peněžitá plnění dopadá na širokou škálu situací),
- objektivní prekluzivní lhůtu pro uložení pokuty (posoudit její dostatečnost),
- úpravu pro řízení o uložení pokuty (jak pořádkové, tak i za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy),
- úpravu pro zjednodušené řízení o uložení pokuty (jak pořádkové, tak za nesplnění ohlašovací a evidenční povinnosti).

Důležité se jeví zejména vymezení *povinností nepeněžitě povahy*, za něž je možné pokutu uložit, a stanovení optimální maximální možné horní hranice pokuty.

Pokud jde o sankci (v pravém slova smyslu) za nedodržení povinné elektronické formy podání, dosud ji české daňové právo nezná. Postupující elektronizace správy daní však potřebu zavedení podobného institutu vyžaduje. Její místo při správě daní prozatím supluje úprava, podle níž podání učiněné jinak než elektronicky, které však elektronicky mělo být učiněno, je považováno za vadné. V případě, že následující administrativně a finančně náročný institut odstranění vad podání nevede k nápravě, stává se podání neúčinným. Toto řešení se nicméně pro tuto povinnost nepeněžitě povahy v aplikační praxi neosvědčilo, neboť úměrně s nárůstem podání povinně činěných elektronicky roste počet písemných podání, která v rozporu se zákonem nebyla učiněna elektronicky, a to ani na výzvu správce daně k odstranění vad podání. Paradoxně tak zavedení povinné elektronické formy podání nevede vždy k zamýšlenému zvýšení efektivity správy daní, ale naopak správce daně zbytečně vynakládá čas a peněžní prostředky na činnosti, které primárně nevedou k zajištění cíle správy daní. Pokud nedojde k legislativní nápravě k 1. lednu 2015, uvedená situace se ještě více prohloubí, neboť s účinností novely daňového řádu provedenou zákonem č. 458/2011 Sb. bude povinnost elektronické formy podání nově dopadat na vybrané osoby činící podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu (tzv. formulářová podání), a to zejména v případě, že je činí osoba, která má zpřístupněnu datovou schránku (popř. ji má zpřístupněnu její zástupce).

#### 11.27.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Dotčenými subjekty jsou:

- 6) **orgány veřejné moci v postavení správce daně** (ve smyslu § 10 daňového řádu – zejména půjde o orgány Finanční správy České republiky, orgány Celní správy České republiky, obce, soudy apod.),

- 7) **daňové subjekty** (ve smyslu § 20 daňového řádu – poplatník nebo plátce daně),
- 8) **třetí osoby** (ve smyslu § 22 daňového řádu – osoby, kterým vznikají při správě daní práva a povinnosti, nebo jejichž práva jsou správou daní dotčena).

#### 11.27.1.5 *Popis cílového stavu*

Cílem nového vymezení institutu pořádkové pokuty a pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy v předmětných ustanoveních je takové nastavení systému sankcí, aby správci daně vytvořilo dostatečně účinný nástroj pro zajištění aktivní spolupráce osob zúčastněných na správě daní jako nezbytného předpokladu fungování správy daní. Současná právní úprava týkající se institutu pořádkové pokuty obsažená v daňovém řádu se z tohoto hlediska jeví jako ne zcela dokonalá a nereflektuje další elektronizaci správy daní.

Navrhovaná změna umožní správcům daně razantněji bojovat s daňovými úniky.

Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy by nově měla v nejobecnější rovině postihovat dva okruhy nesplnění povinností:

- nesplnění oznamovací nebo evidenční povinnosti a
- nesplnění povinnosti elektronické formy podání.

**Ad 1.** Pokutu do výše 500 000 Kč by bylo možné uložit daňovému subjektu nebo jiné osobě zúčastněné na správě daní, pokud tato osoba nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně, nebo nesplní záznamní nebo jinou evidenční povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně.

Navržená sankce za *nesplnění oznamovací povinnosti* by mohla být uložena, pokud nebude splněna tato povinnost vůbec, jakož i v případech, kdy bude splněna opožděně (po marném uplynutí stanovené lhůty) nebo částečně. Na rozdíl od obecnější úpravy obsažené dnes v § 247 odst. 2 daňového řádu se zde nepředpokládá předchozí vydání výzvy, neboť ta je při zjištění pochybení zpravidla již nadbytečná. Správce daně např. při zjištění pochybení daňového subjektu v rámci plnění jeho registrační povinnosti (daňový subjekt nenahlásil určitou informaci, kterou správce daně zjistil z jiného zdroje) musí konat *ex officio* a provést úpravu v příslušném registru či evidenci. Daňový subjekt tedy nevyzývá k formálnímu oznámení něčeho, co již správce daně ví. To ovšem neznamená, že by zde pro porušitele povinnosti neměla vznikat následná sekundární (sankční) povinnost v podobě pokuty. Jedině tak lze docílit dostatečné motivace pro plnění registračních, ohlašovacích či jiných oznamovacích povinností.

Druhým důvodem pro možné uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy by bylo *nesplnění záznamní povinnosti* (tedy povinnosti vést záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu ustanovení § 97 daňového řádu) nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně. Při nesplnění evidenční povinnosti je rovněž předchozí vydání výzvy z povahy věci vyloučeno, tudíž stejně tak, jako v případě nesplnění výše uvedené oznamovací povinnosti, je možné pokutu uložit ihned po zjištění nesplnění (úplném či částečném) předmětné povinnosti.

Pokud jde o stanovení maximální možné horní *hranice pokuty* je potřeba konstatovat, že částka 50 000 Kč, kterou je v současnosti limitována pořádková pokuta, se nejeví pro postih některých nesplnění povinností nepeněžité povahy jako odpovídající, neboť často může být zanedbatelnou ve srovnání s případnou výší daňového úniku. V praxi se tak tento klíčový nástroj pro zjednání součinnosti osob zúčastněných na správě daní mívá účinkem, neboť hrozba sankce ve výši 50 000 Kč (byť může být opakována) je v případě velkých daňových úniků neúčinná. Především z důvodu účinnějšího boje s daňovými úniky se navrhuje stanovení horní hranice pokuty za nesplnění oznamovací nebo evidenční povinnosti na 500 000 Kč (spolu se zvýšením horní hranice výše pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu na stejnou výši).

Uvedené stanovení horní hranice pokuty neznamená, že by byla pokuta blízká se maximální výši udělována v situacích méně závažných prohřešků nebo u subjektů, pro něž by takováto suma představovala enormní zátěž. Při aplikaci daného ustanovení je nutné vždy uplatnit zásadu přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), jakož i ustanovení § 248 odst. 1 daňového řádu, podle něž pokuta nesmí být v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní.

Nově navržená maximální možná výše sankce ob stojí při srovnání s právní úpravou uplatňovanou v minulosti (srov. § 37 zrušeného zákona o správě daní a poplatků) i při komparaci s právní úpravou v zahraničí.

Od 1. ledna 1993 mohla případná pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 37 tehdejšího zákona o správě daní a poplatků dosahovat výše až 2 000 000 Kč (tj. 40násobku současného stavu). V bezmála dvacetileté aplikační praxi přitom nebyly zaznamenány případy zjevně nepřiměřeného využívání této pokuty.

Pro srovnání se zahraničím je možné uvést:

- Slovensko, kde má správce daně možnost uložit pokutu ve výši až 20 000 EUR za nesplnění registrační povinnosti ve stanovené lhůtě (§ 154 a 155 zákona č. 563/2009 Z. z.),
- Německo, kde je možné uložit pokutu až do výše 50 000 EUR za to, že daňový subjekt neinformuje správce daně o skutečnostech rozhodných pro zdanění, jestliže má povinnost tak učinit (§ 378 odst. 2 Abgabenordnung),
- Maďarsko, kde je možné rovněž za nesplnění povinností nepeněžitého charakteru uložit pokutu až do výše 1 000 000 HUF (cca 92 000 Kč),
- Polsko, kde je rovněž možné za obdobné pochybení správcem daně uložit pokutu až do výše zhruba 12 000 000 pol. zlotých (podle Ordynacji podatkowej – cca 2 000 000 Kč),
- Bulharsko, kde je možné uložit pokutu 3 000 BGN (cca 41 000 Kč),
- Portugalsko, kde může pokuta dosáhnout až výše 110 000 EUR (cca 2 750 000 Kč),
- Estonsko, kde za nesplnění povinností nepeněžité povahy je možné správcem daně uložit pokutu 50 000 EEK (cca 83 000 Kč).

Na dostatečně účinné nastavení parametrů sankce za nesplnění povinností nepeněžité povahy je kladen důraz ze strany OECD v rámci Hodnotící zprávy Globálního fóra OECD pro transparentnost a výměnu informací pro daňové účely o České republice (tzv. hodnocení úrovně daňové transparency – Peer Review) a následně i v rámci mezinárodního ratingu České republiky.

**Ad 2.** Vzhledem ke stávajícímu a potenciálně i budoucímu negativnímu vývoji v aplikační praxi (viz bod 1.3) se jeví jako nezbytné zavést v rámci sankčního systému daňového řádu sankci za nedodržení obligatorní elektronické formy podání, jakožto specifický druh sankce za porušení povinností nepeněžité povahy, která nemá (na rozdíl od pořádkové pokuty) vést k bezprostřednímu vynucení splnění povinností, ale potrestat porušitele povinností a působit na něj výchovně s ohledem na budoucí plnění jeho povinností. Ať bude porušitelem povinností sám daňový subjekt, nebo jeho zástupce, musí být přitom z povahy věci sankcionován daňový subjekt, jemuž je porušení povinností přičteno.

U většiny podání, na něž povinnost elektronické formy dopadá, jsou zákonem vyžadovány údaje prostřednictvím tiskopisu (tzv. *formulářová podání* – § 72 odst. 1 daňového řádu), tj. podání, která lze automatizovaně zpracovat. Sankce by proto měla dopadat především na tato podání. Skutečnost, že je cíleno zejména na formulářová podání, je dána jednak tím, že v současné právní úpravě je povinnost činit podání elektronicky stanovena zejména u tohoto druhu podání, a jednak periodicky se opakující kvantitou těchto podání.

Z důvodu minimalizace administrativní náročnosti se jeví jako žádoucí, aby běžné jednotlivé

pochybení spočívající v nedodržení obligatorní elektronické formy podání bylo postihováno rychle a v předvídatelné optimální výši. Sankce by tak měla vznikat přímo ze zákona. Jako optimální se jeví paušál ve výši 2 000 Kč. Rozhodnutí správce daně o jejím uložení by tak mělo mít deklaratorní povahu bez odkladného účinku s tím, její splatnost by měla být ve standardní délce lhůty, tj. 30 dní.

V případě, že užití neelektronické formy podání u podání, které mělo být učiněno elektronicky, správce daně vyhodnotí jako chování daňového subjektu, které *závažně ztěžuje správu daní*, měl by mít pravomoc uložit namísto standardní zákonné výše pokuty pokutu vyšší v závislosti na konkrétním případě. Jako přiměřená se jeví maximální hranice ve výši 50 000 Kč. Správce daně se v odůvodnění platebního výměru, kterým bude pokutu ukládat, bude muset vypořádat se skutečností, že v daném případě nepostačovala standardní zákonná výše pokuty.

Časový prostor pro její uložení by měl být shodný s ostatními druhy pokut za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, tj. 3 roky.

### **11.27.2. Návrh variant řešení**

V úvahu připadají následující varianty řešení:

#### **V A R I A N T A 0: zachování současného stavu**

Tato varianta předpokládá ponechání současného stavu beze změny, tj. že k legislativní ani jiné změně nedojde a bude i nadále zachována a aplikována současná právní úprava.

V případě, že dojde ke zvolení této varianty, nelze očekávat zlepšení v nastaveném systému sankcí tak, aby zajistilo správci daně dostatečně účinný nástroj pro zajištění aktivní spolupráce osob zúčastněných na správě daní jako nezbytného předpokladu fungování správy daní. Současně nebude možné změnu systému sankcí využít k posílení boje s daňovými úniky.

#### **V A R I A N T A 1: úprava stávajícího institutu pořádkové pokuty a zavedení nového institutu pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy**

Tato varianta předpokládá provedení legislativní změny v § 247 až 249 daňového řádu v tom smyslu, že dojde k úpravě institutu pořádkové pokuty tak, aby byl mohl plnit úlohu dostatečného nástroje pro vynuovení nezbytné součinnosti, a k doplnění pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, která umožní účinný postih neplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti a neplnění záznamní nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně, jakož i povinnosti činit podání v elektronické formě. Tímto způsobem bude zlepšeno zajištění aktivní spolupráce osob zúčastněných na správě daní a současně posílen boj s daňovými úniky.

### **11.27.3. Vyhodnocení nákladů a přínosů**

#### **11.27.3.1 Oznamovací a záznamní povinnost**

V případě pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy umožňující postih neplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti, a neplnění záznamní nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně, obsahuje materiál nulovou variantu a alternativní variantu, které lze posuzovat z hlediska následujících kritérií:

- Administrativní a finanční náklady – Jedná se zejména o náklady na straně správců daně, především nutnost proškolení pracovníků a administrativní zatížení spojené s výkonem dané agendy. Z tohoto pohledu vychází nejlépe nulová varianta, která nevyvolává žádné náklady. Druhá varianta by však znamenala zlepšení pozice správce daně tím, že bude mít dostatečně účinný nástroj pro zajištění aktivní spolupráce osob zúčastněných na správě daní jako nezbytného předpokladu fungování správy daní a může přispět i k boji proti daňovým únikům. Zatížení daňových subjektů by bylo zanedbatelné, resp. nulové, neboť pokud budou plnit své povinnosti, sankce na ně

nedopadne.

- Efektivita – Současná právní úprava postihu nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, konkrétně oznamovací či evidenční povinnosti, není efektivní, a to zejména z důvodu nutného předchozího vydání výzvy – upozornění na možný následek nesplnění stanovené povinnosti. Z tohoto pohledu je proto vhodnější varianta 1, neboť lze očekávat podstatné zvýšení efektivity.
- Legislativní zdrženlivost – Z pohledu legislativní zdrženlivosti ob stojí pouze nulová varianta. Druhá varianta znamená zásah do zákona a s tím spojené negativní důsledky.
- Motivace daňových subjektů ke spolupráci – Je žádoucí, aby za porušení povinností stanovených zákonem či správcem daně existovala možnost sankčního postihu. V opačném případě nemůže právní norma (resp. povinnost) vyvolávat motivační efekt směřující k jejímu dodržování. Institut pořádkové pokuty tak, jak je dnes upraven, je vnímán spíše jako vynucující, nikoliv jako trestající. Variantu 1 tak lze proto označit za vhodnější.
- Účinnost – Postihovat porušení povinnosti v podobě neuposlechnutí výzvy správce daně ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy stanovené zákonem nebo správcem daně (viz § 247 odst. 2) předpokládá předchozí pohružku v podobě vydané výzvy. Dnešní podoba této sankce s podmínkou předchozí výzvy správce daně není v případě oznamovací či záznamní povinnosti účinná, proto je varianta 1 vhodnější.
- Vyhovění požadavků praxe – Zejména při zjištění pochybení daňového subjektu v případě registrační povinnosti je „povinná“ výzva nadbytečná, neboť pokud daňový subjekt správci daně nenahlásil určitou informaci, kterou správce daně zjistil z jiného zdroje, musí konat ex offio a provést úpravu v příslušném registru či evidenci. Daňový subjekt tedy nevyzývá k formálnímu oznámení něčeho, co již správce daně ví, tudíž je z povahy věci vyloučeno i jakékoliv sankcionování. Vedle této skutečnosti volba varianty 1 umožní správcům daně rovněž razantněji bojovat s daňovými úniky.

**Tabulka 5 Hodnocení podle kritérií**

<b>Kritéria</b>	<b>Varianta 0</b>	<b>Varianta 1</b>
Administrativní a finanční náklady	1.	2.
Efektivita	2.	1.
Legislativní zdrženlivost	1.	2.
Motivace daňových subjektů ke spolupráci	2.	1.
Účinnost	2.	1.
Vyhovění požadavku praxe	2.	1.
<b>Celkem</b>	<b>10</b>	<b>8</b>

#### 11.27.3.2 *Obligatorní elektronická forma podání*

Pokud jde o postih za nedodržování obligatorní elektronické formy podání, obsahuje materiál opět nulovou variantu a alternativní variantu, které lze posuzovat z hlediska následujících kritérií:

- Administrativní a finanční náklady – Z pohledu správce daně zavedení navrhované regulace zvýší nepatrně jak náklady na zavedení sankčního systému do automatizovaného informačního systému správce daně, tak administrativu spojenou s vydáváním deklaratorního rozhodnutí (s nímž budou spojeny jen relativně omezené

náklady). Vzhledem k cíli navrhované regulace však lze předpokládat, že administrativní náklady budou postupně klesat. Informační systém správce daně je na přijímání elektronických podání již dlouhodobě připraven. Naproti tomu je v současnosti daňová správa zatížena administrativními náklady spojenými s podáními, která v rozporu se zákonem nebyla učiněna elektronicky. Lze tak předpokládat, že administrativní náklady by při zachování nulové varianty výrazně převýšily případné náklady na zavedení navrhované sankce do informačního systému správce daně. Administrativní zatížení daňových subjektů by bylo zanedbatelné, resp. nulové, neboť pokud budou dodržovat obligatorní elektronickou formu podání, sankce na ně nedopadne. Vhodnější je proto varianta 1.

- **Efektivita** – Současná právní úprava postihu nesplnění povinnosti nepeněžité povahy je považována za málo efektivní, konkrétně nedodržení obligatorní elektronické formy podání, není efektivní, a to zejména proto, že sankce (v pravém slova smyslu) za nedodržení této povinnosti dosud české daňové právo nezná. Z tohoto pohledu je proto vhodnější varianta 1, neboť lze očekávat podstatné zvýšení efektivity.
- **Legislativní zdrženlivost** – Z pohledu legislativní zdrženlivosti ob stojí pouze nulová varianta. Druhá varianta znamená zásah do zákona a s tím spojené negativní důsledky.
- **Motivace daňových subjektů ke spolupráci** – Je žádoucí, aby za porušení povinností stanovených zákonem následovala sankce. V opačném případě nemůže právní norma (resp. povinnost) vyvolávat motivační efekt směřující k jejímu dodržování. Proto se jako žádoucí jeví zavedení sankce, která bude od porušování povinné elektronické formy podání odrazovat. Vhodnější je proto varianta 1.
- **Účinnost** – Nedodržování obligatorní elektronické formy podání za současné právní úpravy (pomocí administrativně a finančně náročného postupu k odstranění vad podání podle § 74) nevede k zajištění elektronické komunikace se správcem daně v rozsahu předvídaném zákonem. Dnešní stav není účinný, proto je vhodnější volba varianty 1.
- **Vyhovění požadavků praxe** – Postupující elektronizace správy daní, kterou se cílí na zvýšení efektivity správy daní, potřebu zavedení sankčního systému vyžaduje (viz výše). Navrhovaný sankční systém je jednoduchý a předvídatelný, a tedy i rychleji a lépe spravovatelný. Volba varianty 1 se proto jeví jako vhodnější.

**Tabulka 6 Hodnocení podle kritérií**

<b>Kritéria</b>	<b>Varianta 0</b>	<b>Varianta 1</b>
Administrativní a finanční náklady	2.	1.
Efektivita	2.	1.
Legislativní zdrženlivost	1.	2.
Motivace daňových subjektů ke spolupráci	2.	1.
Účinnost	2.	1.
Vyhovění požadavku praxe	2.	1.
<b>Celkem</b>	<b>11</b>	<b>7</b>

#### **11.27.4. Návrh řešení**

Variantu 0 lze vyloučit, neboť by nedošlo ke kýženým pozitivním efektům; i nadále by byla zachována problematická místa současné právní úpravy a nedošlo by k odstranění současných

aplikačních nedostatků.

Naopak varianta 1 potenciálně dokáže současné nedostatky identifikované praktickou aplikací odstranit, a proto **se varianta 1 doporučuje** k dalšímu řešení.

#### **11.27.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

##### *11.27.5.1 Vynucování*

Zvolené řešení lze provést legislativní cestou, a to novelizací § 247 až 249 daňového řádu. Konkrétně by se mělo jednat o rozdělení pořádkové pokuty na pořádkovou pokutu (v užším smyslu slova) a pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Půjde zřejmě o doplnění nového § 247a a úpravu souvisejícího textu v § 247 až 249 daňového řádu.

#### **11.27.6. Přezkum účinnosti regulace**

Přezkum účinnosti předmětných novelizovaných ustanovení daňového řádu bude příslušet Ministerstvu financí.

#### **11.27.7. Konzultace a zdroje dat**

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím a Generálním ředitelstvím cel. Jejich stanoviska a případné podněty byly v návrhu novely daňového řádu k předmětné problematice zohledněny a poskytnutá data jsou obsahem výše uvedených tabulek.

#### **11.27.8. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Ing. Soňa Kelnerová, tel. +420 257043159, e-mail: Sona.Kelnerova@mfc.cz, Ing. Soňa Boráková, tel. +420 257044082, e-mail: Sona.Borakova@mfc.cz.

### **11.28. Novela daňového řádu - Individuálního prominutí příslušenství daně**

#### **11.28.1. Důvod předložení a cíle**

##### *11.28.1.1 Název*

Znovuzavedení možnosti individuálního prominutí příslušenství daně v daňovém řádu.

##### *11.28.1.2 Definice problému*

Institut individuálního prominutí daně a příslušenství daně byl z právního řádu vypuštěn přijetím zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), s účinností k 1. lednu 2011. Vypuštěním tohoto institutu z obecné úpravy dopadající na všechny druhy daní a obdobná peněžítá plnění byly sledovány zejména tyto cíle: snížení *korupčních rizik* při správě daní, odstranění *nerovnosti a netransparentnosti*, snížení *administrativní zátěže* správců daně spojené s vyřizováním jednotlivých žádostí, zajištění *motivace* pro ty, kteří své povinnosti plní řádně a včas, či eliminace případného střetu s pravidly *veřejné podpory*.

Institut prominutí daně a jejího příslušenství byl upraven v § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), který byl s účinností od 1. ledna 2011 nahrazen daňovým řádem. Prominutí bylo podle úpravy ZSDP možné z důvodu *nesrovnalostí* vyplývajících z uplatňování daňových zákonů; v případě příslušenství daně pak též z důvodu odstranění *tvrdosti*.

Podle § 55a odst. 1 ZSDP o prominutí daně rozhodovalo Ministerstvo financí. Dle § 55a odst. 2 ZSDP však mohlo obecně závazným právním předpisem zmocnit k provádění tohoto svého oprávnění správce daně. To Ministerstvo financí učinilo vyhláškou č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně, kterou novelizovalo vyhláškou č. 209/2003 Sb. Podle této vyhlášky mohl finanční úřad k zamezení nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo tvrdosti zcela nebo částečně prominout příslušenství daně podle daňových zákonů s výjimkou exekučních nákladů, a to



maximálně do výše 600 000 Kč (původně 300 000 Kč) v běžném kalendářním roce u jednoho daňového dlužníka a jedné daně. V případě, že daňový subjekt žádal o prominutí částky vyšší, rozhodovalo o ní (po vyjádření finančního úřadu a finančního ředitelství v rámci postoupení tohoto podání příslušnému správci daně) Ministerstvo financí.

O prominutí rozhodoval příslušný správce daně z moci úřední, nebo na základě žádosti daňového subjektu, přičemž tato žádost podléhala *správnímu poplatku*. Tento úkon správce daně podle položky 1 písm. c) zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, podléhal poplatku ve výši 200 Kč. S účinností od 16. ledna 2005 zákon č. 368/1992 Sb. nahradil zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, podle jehož položky 1 bodu 1 písm. c) přijetí žádosti o prominutí příslušenství daně podléhá *správnímu poplatku* ve výši 1 000 Kč. Ovšem přijetí žádosti, v níž je požadováno prominutí příslušenství daně ve výši trojnásobku nebo méně než trojnásobku stanovené sazby *správního poplatku* (tzn. 3 000 Kč), předmětem poplatku není. V rámci daňového řádu byl obecný institut individuálního prominutí daně, resp. jejího příslušenství vypuštěn a je uplatňován toliko v rámci zvláštních úprav jiných zákonů (např. *odvody za porušení rozpočtové kázně*). S ohledem na existenci těchto případů zůstal i po účinnosti daňového řádu zachován výše uvedený *správní poplatek* ve výši 1 000 Kč, který by byl bez dalšího využitelný pro případ, kdy by došlo ke znovuzavedení prominutí příslušenství daně do daňového řádu.

Již od přijetí daňového řádu jsou zaznamenávány *požadavky na znovuzavedení* institutu prominutí příslušenství daně, resp. změkčení sankčního systému v daňovém řádu. Tento požadavek byl v obecné rovině prezentován zejména: Ministerstvem průmyslu a obchodu, Komorou daňových poradců České republiky či podnikatelskými svazy (v rámci připomínkových řízení i v rámci expertních poradních orgánů).

Ve vazbě na četnost požadavků na znovuzavedení prominutí příslušenství daně existuje riziko nekonceptního zavedení (např. poslaneckou cestou) uvedeného institutu bez dohody s Ministerstvem financí, a to i v jeho původní nemodifikované podobě ze ZSDP, která by znamenala návrat výše uvedených negativ.

S ohledem na výše uvedené je zapotřebí provést zhodnocení dopadů znovuzavedení individuálního prominutí příslušenství daně a v návaznosti na to provést eventuální legislativní změnu. Zhodnocení dopadů necílí na otázku znovuzavedení institutu individuálního prominutí daně, neboť zde jsou důvody i poptávka pro jeho znovuzavedení významně slabší.

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

Současná právní úprava prominutí daně je v daňovém řádu obsažena v § 259 a 260. První z uvedených ustanovení obsahuje pouze *procesní pravidla* pro řízení o prominutí, jehož hmotněprávní základ by pocházel ze speciální právní úpravy (např. dle § 44a odst. 10 zákona č. 218/2000 Sb. může Generální finanční ředitelství z důvodů hodných zvláštního zřetele zcela nebo zčásti prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení s ním).

Ustanovení § 260 daňového řádu upravuje tzv. *plošné prominutí* (generální pardon), kdy ministr financí může z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně

a) z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo

b) při mimořádných, zejména živelných událostech,

a to všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká. Nejde tedy o instrument založený na individuální bázi.

*Příslušenstvím daně* se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Příslušenství daně lze rozdělit podle toho, zda vzniká (i) *ex lege*, nebo (ii) se při jeho ukládání správce daně

uplatňuje *správní uvážení* (diskreční pravomoc). Z hlediska úvah o individuálním prominutí příslušenství daně je relevantní pouze první z uvedených skupin, neboť v druhém případě by prominutí znamenalo pouze duplicitní *správní uvážení* prováděné *ex post*.

I. Příslušenstvím daně, u něhož absentuje *správní uvážení* správce daně a které vzniká *ex lege* je zejména:

- úrok z posečkané částky (§ 157 odst. 2 daňového řádu) – snížená sankce za prodlení s úhradou daně, která má časový charakter,
- pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy (§ 247a odst. 2 daňového řádu) sankce za nedodržení povinné elektronické formy podání; je součástí návrhu novely daňového řádu s účinností 1. ledna 2015,
- pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250 daňového řádu) – sankce za pozdní podání či nepodání daňového tvrzení, která má částečně časový charakter,
- penále (§ 251 daňového řádu) – sankce, která postihuje daňový subjekt za neúplné splnění povinnosti daňového tvrzení, která je dána procentem z částky doměřené z moci úřední,
- úrok z prodlení (§ 252 a 253 daňového řádu) – sankce za prodlení s úhradou daně, která má časový charakter
- pokuta za neoznámení osvobozeného příjmu (§ 38w zákona o daních z příjmů) – sankce, která je dána procentem z neoznámeného příjmu; je součástí návrhu novely zákona o daních z příjmů s účinností 1. ledna 2015,
- přírážka k pojistnému (§ 31 zákona o pojistném na důchodové spoření) – sankce pro poplatníka pojistného na důchodové spoření za porušení povinnosti mající za následek neodvedení pojistného ze strany plátce pojistného.

II. Příslušenstvím, jehož výše vychází ze *správní úvahy* správce daně, je zejména:

- pořádková pokuta (§ 247 daňového řádu) – sankce, pomocí níž lze zajistit řádný průběh jednání či vynutit plnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy,
- pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy (§ 247a odst. 1 a 4 daňového řádu) – sankce za nesplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti, popřípadě za nesplnění záznamní nebo jiné evidenční povinnosti; je součástí návrhu novely daňového řádu s účinností 1. ledna 2015.

III. Specifickou kategorií příslušenství daně tvoří *náklady řízení* (§ 107 daňového řádu) a *exekuční náklady* (§ 182 a násl. daňového řádu), jejichž výše je stanovena kombinací více způsobů. Na rozdíl od výše uvedených druhů příslušenství daně náklady řízení nemají povahu sankce.

Z hlediska potřeby zavedení možnosti prominutí či jiného způsobu moderace se jako relevantní jeví pouze první kategorie příslušenství.

Současná právní úprava daňového řádu obsahuje moderační instituty, které absenci prominutí do jisté míry supluje. V souvislosti se znovuzavedením promíjení je žádoucí podrobit tyto instituty revizi. Jedná se o institut:

- upuštění od předepsání úroku z posečkané částky (§ 157 odst. 7 daňového řádu) – lze využít pouze z moci úřední, pokud by ekonomické či sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku,
- snížení pokuty za opožděné tvrzení daně (§ 250 odst. 7) – správce daně předepíše pokutu v poloviční výši, pokud jsou splněny zákonem stanovené podmínky.

#### 11.28.1.4 Identifikace dotčených subjektů

Dotčenými subjekty jsou:

- 1) orgány veřejné moci v postavení správce daně (zejména orgány Finanční správy České republiky, orgány Celní správy České republiky) – jakožto orgány, které by

vedly řízení ve věci prominutí příslušenství daně,

2) daňové subjekty – osoby povinné hradit příslušenství daně,

3) správní soudy - jakožto orgány, které by zajišťovaly soudní přezkum rozhodnutí ve věci prominutí příslušenství daně.

#### 11.28.1.5 *Popis cílového stavu*

Cílem je nalezení optimálního řešení, které by v případě, že bude přistoupeno k znovuzavedení individuálního příslušenství daně, zajistilo transparentní a efektivní možnost moderace příslušenství daně *ex post*, která nebude znamenat rezignaci na důvody, pro které bylo individuální prominutí daně a jejího příslušenství z daňového řádu vypuštěno.

#### 11.28.2. *Návrh variant řešení*

V souvislosti s případnou legislativní změnou ve smyslu zvažované úpravy institutu prominutí je třeba se zabývat *základní otázkou* týkající se znovuzavedení individuálního prominutí příslušenství daně. V návaznosti na to, je nutné zabývat se i dalšími *navazujícími otázkami*, které jsou relevantní pouze v situaci, kdy by při zodpovězení základní otázky nebyla zvolena nulová varianta.

##### 11.28.2.1 *Základní varianty řešení*

V úvahu připadají následující základní varianty řešení:

#### V A R I A N T A 0: zachování současného stavu

Bude nadále zachována a aplikována současná právní úprava, která neumožňuje individuální promíjení příslušenství daně a obsahuje některé moderační nástroje. V současné době lze za moderační instrument považovat *upuštění od předepsání úroku z posečkané částky* podle § 157 odst. 7 daňového řádu a *snížení pokuty za opožděné tvrzení daně* podle § 250 odst. 7 daňového řádu.

#### V A R I A N T A 1: znovuzavedení individuálního prominutí příslušenství daně

Do obecné úpravy daňového řádu bude zavedena možnost individuálního prominutí příslušenství daně, které vzniká ze zákona bez možnosti správního uvážení ohledně jeho výše. K prominutí příslušenství daně správce daně přistoupí na základě žádosti nebo z moci úřední poté, co shledá naplnění zákonem stanovených důvodů a okolností. Proti rozhodnutí ve věci prominutí daně (kladné či záporné) nebude moci daňový subjekt uplatnit v souladu se stávajícím § 259 odst. 4 daňového řádu opravné prostředky (tj. především odvolání). Pravomocné rozhodnutí bude soudně přezkoumatelné.

#### V A R I A N T A 2: úprava stávajících institutů prostřednictvím moderace

Dojde k revizi a doplnění moderačních instrumentů umožňující snížení vybraných druhů příslušenství daně. K moderaci lze přistoupit jak metodou stanovení podmínek, jejichž splnění zakládá nárok na snížení příslušenství daně, tak formou quasi-prominutí. Správní uvážení by se tak uplatnilo při posouzení podmínek (např. míra spolupráce), případně též při určení částky, o kterou bude příslušenství sníženo. Podmínky moderace by byly stanoveny u každého druhu příslušenství daně zvlášť s ohledem na jeho specifika.

##### 11.28.2.2 *Rozhodující úřad*

V případě, že bude zvolena základní varianta předpokládající zavedení individuálního promíjení příslušenství daně, je nezbytné zodpovědět otázku, jaký úřad bude příslušný k vedení řízení v prvním stupni. S ohledem na to, že příslušenství daně, kterého by se prominutí týkalo, je v gesci orgánů Finanční správy České republiky nebo orgánů Celní správy České republiky, dopadne výsledné řešení primárně na tyto orgány.

#### V A R I A N T A 1: pouze správce daně prvního stupně

O prominutí příslušenství daně bude v prvním stupni rozhodovat výlučně správce daně

prvního stupně (finanční úřad, celní úřad).

#### V A R I A N T A 2: správce daně prvního stupně i nadřízený orgán

O prominutí příslušenství daně bude v prvním stupni rozhodovat buďto správce daně prvního stupně (finanční úřad či celní úřad), nebo některý z nadřízených orgánů; nikoli nutně nejbližší nadřízený (Odvolací finanční ředitelství, Generální finanční ředitelství, Generální ředitelství cel nebo Ministerstvo financí). Současně budou stanovena kritéria (např. vyšší částky), podle nichž by se určovala příslušnost.

#### V A R I A N T A 3: pouze nadřízený orgán

O prominutí příslušenství daně bude v prvním stupni rozhodovat výlučně správce daně vyššího stupně (Odvolací finanční ředitelství, Generální finanční ředitelství, Generální ředitelství cel nebo Ministerstvo financí). V případě daní a cel by se tak vždy jednalo o úřad s celorepublikovou působností.

##### 11.28.2.3 *Strop pro prominutí*

V případě, že bude zvolena základní varianta předpokládající zavedení individuálního promíjení příslušenství daně, je nezbytné zvážit, zda má být umožněno prominutí příslušenství daně v jakékoli výši, nebo má být stanovena horní hranice pro výši prominuté částky. Některé druhy příslušenství mají zákonem omezenou výši (např. *pokuta za opožděné tvrzení daně* může činit maximálně 300 000 Kč). Fakticky by se tak nastavení horní hranice týkalo především *úroku z prodlení a penále*.

#### V A R I A N T A 1: zavedení stropu

Tato varianta předpokládá, že při prominutí bude zavedena horní hranice pro částku, kterou lze u daného příslušenství daně prominout. Navazující otázkou je, zda by byl stanoven pevnou částkou, případně, zda by byl odvozen od nějaké hodnoty.

#### V A R I A N T A 2: bez stropu

V zákoně nebude stanoveno omezení z hlediska výše promíjené částky. Faktickým stropem budou nastavená pravidla *veřejné podpory*, resp. podpory malého rozsahu (*de minimis*) poskytnuté na základě přímo použitelných předpisů EU<sup>4</sup>, která není *de iure* veřejnou podporou (nesplňuje všechny čtyři prvky veřejné podpory - je sice poskytována ze státních prostředků a zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby, ale vzhledem k její relativně nízké hodnotě stanovené Komisí nehrozí narušením hospodářské soutěže, a tak neovlivňuje obchod mezi členskými státy EU) a nepodléhá oznamovací povinnosti vůči Evropské komisi.

##### 11.28.2.4 *Důvody pro prominutí*

V případě, že bude zvolena základní varianta předpokládající zavedení individuálního promíjení příslušenství daně, je důležité vhodným způsobem nastavit kritéria pro posouzení jednotlivých žádostí, resp. požadavky, za kterých by mohlo být příslušenství daně zcela nebo zčásti prominuto. Základní úvahu je nutné vést na téma míry obecnosti či konkrétnosti normativního textu. Výsledek by neměl být kazuistickým návodem ani zcela neurčitým textem, který by vytvářel prostor pro libovůli a právní nejistotu.

<sup>4</sup> Viz zákon č. 215/2004 Sb., o úpravě některých vztahů v oblasti veřejné podpory a o změně zákona o podpoře výzkumu a vývoje, ve znění pozdějších předpisů.

Nařízení Komise (ES) č. 1998/2006 ze dne 15. prosince 2006 o použití článků 87 a 88 Smlouvy o ES na podporu *de minimis* – gesce Úřad pro ochranu hospodářské soutěže – strop 200 000 EUR.

Nařízení Komise (ES) č. 875/2007 ze dne 24. července 2007 o použití článků 87 a 88 Smlouvy o ES na podporu *de minimis* v odvětví rybolovu a o změně nařízení (ES) č. 1860/2004 – gesce Ministerstvo zemědělství – strop 30 000 EUR.

Nařízení Komise (ES) č. 1535/2007 ze dne 20. prosince 2007 o použití článků 87 a 88 Smlouvy o ES na podporu *de minimis* v produkčním odvětví zemědělských produktů – gesce Ministerstvo zemědělství – strop 7 500 EUR.

Nařízení Komise (EU) č. 360/2012 ze dne 26. dubna 2012 o použití čl. 107 a 108 Smlouvy o fungování EU na podporu *de minimis* udílenou podnikům poskytujícím služby obecného hospodářského zájmu - gesce Úřad pro ochranu hospodářské soutěže – strop 500 000 EUR.

#### V A R I A N T A 1: maximální míra obecnosti

Důvody pro prominutí by nebyly zákonem stanoveny vůbec, nebo pouze velmi obecně (např. tvrdost nebo nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů). Limity pro úvahu správce daně by tak byly dány obecnými principy a postupně se utvářející správní praxí, popřípadě též metodikou.

#### V A R I A N T A 2: relativní míra obecnosti

Důvody pro prominutí by byly stanoveny prostřednictvím několika kritérií, které by bylo nutné zohlednit. Posouzení jednotlivých kritérií by s ohledem na jejich povahu vyžadovalo různou míru správního uvážení. Z hlediska míry obecnosti by způsob zakotvení v normativním textu měl odpovídat koncepci, která je využívána u sankcí, kde se aplikuje správní uvážení přímo při jejich ukládání. Specifikem promíjeného příslušenství je pouze to, že s ohledem na vysokou kvantitu nelze správní úvahu provádět *ex ante*, ale až *ex post*. Mělo by tak jít o zhodnocení materiální nebezpečnosti daného prohřešku, který vyústil ve vznik příslušenství *ex lege*, při posouzení poměrů konkrétní osoby a jejího dosavadního chování. Zohledňována by měla být zejména tato kritéria:

- závažnost pochybení v kontextu daného případu – nutno posuzovat s ohledem na další okolnosti či míru zavinění ze strany daňového subjektu,
- sociální a ekonomické podmínky na straně daňového subjektu - schopnost unést tíži dané sankce,
- dosavadní zkušenost s daňovým subjektem – schopnost daňového subjektu dostát svým povinnostem (např. z hlediska četnosti pochybení); lze omezit i formálním kritériem (např. pouze daňový subjekt, který v posledních 3 letech neporušil závažným způsobem daňové nebo celní předpisy; tato podmínka se vztahuje i na osobu, která byla v době tohoto porušení statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu v právnické osobě),
- spolupráce při odhalení pochybení – míra součinnosti daňového subjektu se správcem daně (např. spolupráce při daňové kontrole, která povede k doměření daně a vzniku penále),
- subsidiární vztah k jiným institutům – zohlednění toho, zda byly využity všechny prostředky, kterými bylo možné daný stav zmírnit či odvrátit (zejména při prominutí úroku z prodlení je zapotřebí posoudit v kontextu možného posečkání, které lze realizovat i zpětně; intenzita důvodů pro prominutí by tak měla být vyšší, než u posečkání, které zajišťuje snížení výše úroku, nikoli jeho eliminaci).

##### 11.28.2.5 Zveřejňování prominutí

V případě, že bude zvolena základní varianta předpokládající zavedení individuálního promíjení příslušenství daně, je z hlediska transparentnosti a prevence korupčních rizik vhodné posoudit, zda by rozhodnutí o prominutí daně měla podléhat zveřejnění. To je nutné posoudit v kontextu toho, že při správě daní platí obecná zásada mlčenlivosti, tudíž bez explicitní úpravy v zákoně by takové zveřejnění nebylo možné.

#### V A R I A N T A 1: zveřejňování rozhodnutí

Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně bude zveřejňováno, tj. bude veřejnosti k dispozici způsobem umožňujícím dálkový přístup. Související otázkou je, zda by mělo být zveřejňováno i rozhodnutí o zamítnutí žádosti.

#### V A R I A N T A 2: nezveřejňování rozhodnutí

Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně nebude zveřejňováno, což je z hlediska správy daní obvyklá situace.

##### 11.28.2.6 Způsob rozhodování

V případě, že bude zvolena základní varianta předpokládající zavedení individuálního

promíjení příslušenství daně, je nutné posoudit vhodné nastavení mechanismu týkajícího se svěřeni rozhodovací agendy jednotlivým úředním osobám.

#### V A R I A N T A 1: odpovědná úřední osoba

O prominutí příslušenství daně bude rozhodovat odpovědná úřední osoba.

#### V A R I A N T A 2: odpovědná úřední osoba na návrh komise

O prominutí příslušenství daně bude rozhodovat odpovědná úřední osoba na základě podkladů od poradní komise (analogie s principem rozkladové komise). Tato komise může být předvídaná zákonem, nebo jí lze zřídit pouze na základě vnitřních předpisů, což se s ohledem na srovnatelné případy související s posečkáním daně jeví jako efektivnější.

#### V A R I A N T A 3: komise

O prominutí příslušenství daně bude rozhodovat komise složená z úředních osob; formální výstup podepisuje předseda komise. Tato komise může být předvídaná zákonem, nebo jí lze zřídit pouze na základě vnitřních předpisů.

### **11.28.3. Vyhodnocení nákladů a přínosů**

#### **11.28.3.1 Znovuzavedení prominutí příslušenství daně**

Materiál obsahuje nulovou variantu a dvě alternativní varianty. Tyto varianty lze posuzovat z hlediska následujících kritérií:

- Administrativní a finanční náklady – Jedná se primárně o náklady na straně státu (zejména správců daně). Z tohoto pohledu vychází nejlépe nulová varianta, která nevyvolává žádné náklady. Obě další varianty by vyvolaly jednak implementační náklady na straně státu (zejména nutnost nastavení informačních systémů, proškolení pracovníků, vytvoření metodiky) a dále by znamenaly trvalé administrativní zatížení spojené s výkonem dané agendy. Míra administrativního zatížení u varianty 1 by byla dána kvantitou žádostí, kterou lze regulovat vhodným nastavením správního poplatku (v současné době 1 000 Kč). Administrativní zatížení u varianty 2 může být nižší i vyšší, a to v závislosti na výsledném pojetí moderace. Na rozdíl od varianty 1 by se uvedené řešení vztahovalo na všechny, tj. nejen na toho, kdo požádá. Administrativní zatížení daňových subjektů by bylo zanedbatelné.
- Míra korupčního rizika, transparentnost a předvídatelnost – Jedná se o soubor klíčových hodnotových kritérií, které lze posuzovat i jednotlivě. Nulová varianta vůbec nevyvolá potřebu tato kritéria testovat a vychází tak jako nejvýhodnější. Další v pořadí je varianta 2, která díky svému plošnému pojetí dopadá na všechny daňové subjekty, které naplní stanovené požadavky. Riziko korupce či libovůle zde připadá v úvahu v těch případech, kdy bude správce daně posuzovat splnění určité podmínky, kterou lze hodnotit subjektivně. Nejvíce riziková je varianta 1, která dává prostor pro korupční a netransparentní jednání a pro libovůli. V očích veřejnosti může znovuzavedení promíjení vytvářet dojem klientelismu. Tento prostor však lze významným způsobem omezit vhodným nastavením dalších parametrů.
- Legislativní zdrženlivost – Z pohledu legislativní zdrženlivosti ob stojí pouze nulová varianta. Ostatní varianty znamenají zásah do zákona a s tím spojené negativní důsledky.
- Potenciál pro odstranění tvrdosti příslušenství daně – vzhledem k absenci správního uvážení při vzniku či ukládání vybraných druhů příslušenství daně sankčního charakteru, který je dán zejména kvantitou jednotlivých případů, objektivně chybí změkčující nástroj umožňující zohlednit individuální situaci jednotlivce z pohledu tvrdosti sankčního dopadu. Nejvýhodnější je v tomto ohledu varianta 1, která má nejširší a nejvíce nadčasový potenciál tyto situace řešit. Varianta 2 vzhledem k dopředu daným mantinelům představuje rigidnější formu řešení, zatímco nulová

varianta vychází ze striktně rovnostářského přístupu a nepřipouští jakékoli zjemnění.

- Motivace daňových subjektů ke spolupráci – Příslib alespoň částečného prominutí či snížení sankce může hrát klíčovou roli pro zajištění dobrovolné spolupráce daňových subjektů (např. součinnost při daňové kontrole). V tomto ohledu varianta 1 i varianta 2 představují oproti nulové variantě přínos, jehož potenciál lze využít při vhodném nastavení kritérií pro prominutí či snížení.
- Vyhovění požadavků praxe – Toto kritérium lze těžko hodnotit, neboť poptávka po nulové variantě z povahy věci není aktivně vyžadována. Nicméně s ohledem na zkušenosti s předchozí úpravou lze konstatovat, že rozumně nastavené prominutí příslušenství daně (varianta 1) by bylo hodnoceno spíše kladně jak z pohledu daňových subjektů, tak z pohledu správce daně, který je v praxi konfrontován i s řadou srdceryvných případů, které nemůže legálně ovlivnit.

**Tabulka 7 Vyhodnocení variant**

Kritéria	Varianta 0	Varianta 1	Varianta 2
Administrativní a finanční náklady	1.	2-3.	2-3.
Míra korupčního rizika, transparentnost a předvídatelnost	1.	3.	2.
Legislativní zdrženlivost	1.	2-3.	2-3.
Potenciál pro odstranění tvrdosti příslušenství daně	3.	1.	2.
Motivace daňových subjektů ke spolupráci	3.	1-2.	1-2.
Vyhovění požadavku praxe	3.	1.	2.
<b>Celkem</b>	<b>12</b>	<b>11,5</b>	<b>12,5</b>

#### 11.28.3.2 Rozhodující úřad

Materiál obsahuje tři alternativní varianty. Tyto varianty lze posuzovat z hlediska následujících kritérií:

- Administrativní a finanční náklady – Z hlediska nákladů na administrativu se jako nejvýhodnější jeví svěřit tuto agendu nejnižšímu článku soustavy, který je jednak vybaven příslušnými informacemi a z hlediska nákladů práce představuje nejnižší zatížení. Tato výhoda přetrvává i z hlediska dostupnosti daného orgánu a s tím souvisejícími náklady pro daňový subjekt. Jako nejvýhodnější tak vychází varianta 1 a nejméně výhodná varianta 3.
- Míra korupčního rizika – Míru korupčního rizika může ovlivnit jednak platové ohodnocení, které je na úřadu prvního stupně v průměru nižší, ale též koncentrace dané agendy u omezeného počtu osob s omezenou možností kontroly, což je situace typická pro variantu 3. Z tohoto hlediska tak jako méně rizikové vychází ponechání agendy na nejnižším článku soustavy (varianta 1) s tím, že ostatní články plní svoji dozorčí úlohu.
- Předvídatelnost a jednota rozhodování – Jednotu rozhodování lze nejlépe zajistit centralizací dané agendy do určitého centra, ovšem pouze při zachování kontinuity odpovědného personálního substrátu. Při budoucí neměnnosti právní úpravy pak předvídatelnost i jednotu zajišťuje především ustálená správní praxe. Jako nejvýhodnější lze hodnotit variantu 3 využívající výlučně centrální přístup k rozhodovací činnosti.
- Rychlost řízení – Z hlediska rychlosti řízení se jeví jako nejvýhodnější varianta 1,

kteřá zajišťuje jednak vhodné rozložení nápadu práce z hlediska územního (nehrozí tak velké riziko zahlcení), tak možnost rychlého využití dat ze spisu vedeného příslušným úřadem.

- Zaujatost – Možné riziko lze spatřovat z hlediska zaujatosti správce daně, který k danému případu má určitý vztah (byť o prominutí nebude rozhodovat tatáž úřední osoba). Na druhou stranu, pokud by měla být hodnocena např. dosavadní spolupráce daného daňového subjektu, stává se znalost daného případu spíše výhodou. Z objektivního hlediska však nejnižší míra zaujatosti hrozí u varianty 3.

**Tabulka 8 Vyhodnocení variant**

<b>Kritéria</b>	<b>Varianta 1</b>	<b>Varianta 2</b>	<b>Varianta 3</b>
Administrativní a finanční náklady	1.	2.	3.
Míra korupčního rizika	1.	2.	3.
Předvídatelnost a jednota rozhodování	3.	2.	1.
Rychlost řízení	1.	2.	3.
Zaujatost	3.	2.	1.
<b>Celkem</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>

#### 11.28.3.3 *Strop pro prominutí*

Materiál obsahuje dvě alternativní varianty. Tyto varianty lze posuzovat z hlediska následujících kritérií:

- Míra korupčního rizika – Omezení promíjení příslušenství daně z hlediska nemožnosti promíjet částky nad určitou hodnotou snižuje míru korupčního rizika, které objektivně roste s výší částky. Jako výhodnější se tak jeví varianta 1.
- Rovný přístup – Zavedení jakéhokoli diferencujícího limitu je nutné hodnotit negativně z hlediska zásady rovnosti. Lépe tak vychází varianta 2.
- Potenciál pro odstranění tvrdosti příslušenství daně – K plnému využití tohoto potenciálu může dojít pouze v případě, kdy nebude omezen limitem. Lépe tak vychází varianta 2.

**Tabulka 9 Vyhodnocení variant**

<b>Kritéria</b>	<b>Varianta 1</b>	<b>Varianta 2</b>
Míra korupčního rizika	1.	2.
Rovný přístup	2.	1.
Potenciál pro odstranění tvrdosti příslušenství daně	2.	1.
<b>Celkem</b>	<b>5</b>	<b>4</b>

#### 11.28.3.4 *Důvody pro prominutí*

Materiál obsahuje dvě alternativní varianty. Tyto varianty lze posuzovat z hlediska následujících kritérií:

- Míra korupčního rizika – Příliš obecné a neurčité vymezení kritérií v sobě skrývá větší korupční potenciál. V tomto ohledu se jako vhodnější jeví varianta 2.



- Transparentnost a předvídatelnost – Varianta 2 znamená transparentnější a lépe předvídatelné řešení zajišťující větší stabilitu rozhodování. Ve výsledku může přinést i nižší administrativní náklady, neboť daňový subjekt si před podáním žádosti lépe vyhodnotí, zda má šanci na úspěch.
- Motivace daňových subjektů ke spolupráci – Varianta 2 umožňuje při vhodném nastavení podmínek zajistit spolupráci daňových subjektů při odhalení jejich pochybení (např. při daňové kontrole).
- Potenciál pro odstranění tvrdosti příslušenství daně – Větší míra obecnosti umožňuje využití institutu promíjení na širší okruh případů. V tomto ohledu se jeví jako výhodnější varianta 1.

**Tabulka 10 Vyhodnocení variant**

<b>Kritéria</b>	<b>Varianta 1</b>	<b>Varianta 2</b>
Míra korupčního rizika	2.	1.
Transparentnost a předvídatelnost	2.	1.
Motivace daňových subjektů ke spolupráci	2.	1.
Potenciál pro odstranění tvrdosti příslušenství daně	1.	2.
<b>Celkem</b>	<b>7</b>	<b>5</b>

#### 11.28.3.5 Zveřejňování prominutí

Materiál obsahuje dvě alternativní varianty. Tyto varianty lze posuzovat z hlediska následujících kritérií:

- Administrativní a finanční náklady – Zveřejňování rozhodnutí (varianta 1) s sebou nese vyšší finanční i administrativní náklady oproti variantě 2.
- Míra korupčního rizika – Zveřejňování rozhodnutí o prominutí příslušenství daně lze považovat za nástroj významně snižující míru korupčního rizika. V tomto ohledu je příhodná varianta 1.
- Transparentnost a předvídatelnost – Varianta 1 současně zajistí lepší předvídatelnost rozhodovací činnosti správce daně a posílí prvek transparentnosti celého procesu. Veřejnost se tak bude moci přesvědčit o tom, v jakých případech k prominutí dochází.
- Dopad na daňový subjekt – Pro daňový subjekt může být zveřejnění výsledku jeho kauzy spíše negativní dopad, neboť tak může nepřímo odhalit výši svojí daňové povinnosti, která je jinak chráněna mlčenlivostí. Nicméně podání žádosti je právem, nikoli povinností, takže daňový subjekt může tento aspekt dopředu vyhodnotit. Jako výhodnější se zde přesto jeví varianta 2.

**Tabulka 11 Vyhodnocení variant**

<b>Kritéria</b>	<b>Varianta 1</b>	<b>Varianta 2</b>
Administrativní a finanční náklady	2.	1.
Míra korupčního rizika	1.	2.
Transparentnost a předvídatelnost	1.	2.
Dopad na daňový subjekt	2.	1.
<b>Celkem</b>	<b>6</b>	<b>6</b>

11.28.3.6 *Způsob rozhodování*

Materiál obsahuje tři alternativní varianty. Tyto varianty lze posuzovat z hlediska následujících kritérií:

- Administrativní a finanční náklady – Nejnižší náklady lze obecně spatřovat tam, kde je agendou pověřen co nejmenší počet osob. S ohledem na nutnost zajistit jednotu rozhodování je nicméně nutná jejich vzájemná koordinace, která při existenci stálé komise probíhá z povahy věci. Jako nejvýhodnější se přesto jeví varianta 1 vyžadující pro akt rozhodnutí pouze jednu osobu a nejméně výhodná varianta 3, která vyžaduje součinnost celé komise.
- Míra korupčního rizika – Korupční riziko je nejvyšší v případě, že je rozhodovací činnost svěřena pouze jedné osobě. Pokud je daná agenda rozložena podle předem daného klíče, riziko se významně snižuje. V případě využití komise pak naopak hrozí vytvoření stálé skupiny koncentrující veškerou rozhodující pravomoc. Jako nejvýhodnější se tak jeví kombinace obou variant při využití rozložení agendy podle předem daného klíče (daná osoba nemůže dopředu ovlivnit, jakou kauzu dostane) a využití komise jako poradního orgánu (stanovisko). V tomto ohledu nejlépe obstojí varianta 2.
- Předvídatelnost a jednotu rozhodování – Obě varianty využívající stálé komise lze z hlediska zajištění jednoty a s ní související předvídatelnosti rozhodovací činnosti považovat za výhodnější. Nejméně výhodnou je tak varianta 1.
- Možnost legislativního uchopení – Varianty 1 a 2 nevyvolávají potřebu speciálního legislativního řešení a jeví se tak jako nejvýhodnější. Oproti tomu varianta 3 by vyžadovala složité legislativní zakotvení, které se s ohledem na různost správců daně ne zcela hodí normovat v daňovém řádu.

**Tabulka 12 Vyhodnocení variant**

<b>Kritéria</b>	<b>Varianta 1</b>	<b>Varianta 2</b>	<b>Varianta 3</b>
Administrativní a finanční náklady	1.	2.	3.
Míra korupčního rizika	3.	1.	2.
Předvídatelnost a jednota rozhodování	3.	1-2.	1-2.
Možnost legislativního uchopení	1-2.	1-2.	3.
<b>Celkem</b>	<b>8,5</b>	<b>6</b>	<b>9,5</b>

#### **11.28.4. Návrh řešení**

11.28.4.1 *Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení*  
 Nejvhodnější řešení shrnuje následující tabulka:

**Tabulka 13 Vyhodnocení variant**

<b>Posuzované téma</b>	<b>Zvolená varianta</b>
1. Základní varianty řešení	V1 – znovuzavedení individuálního prominutí příslušenství daně
2. Rozhodující úřad	V1 – pouze správce daně prvního stupně
3. Strop pro prominutí	V2 – bez stropu
4. Důvody pro prominutí	V2 – relativní míra obecnosti
5. Zveřejňování prominutí	obě varianty vychází stejně
6. Způsob rozhodování	V2 – odpovědná úřední osoba na návrh komise

#### **11.28.5. Implementace doporučené varianty a vynucování**

11.28.5.1 *Vynucování*  
 Zvolené řešení lze provést legislativní cestou, a to novelizací daňového řádu s účinností k 1. lednu 2015. Z hlediska systematiky zákona je vhodné dané téma zařadit za § 259, který upravuje obecná procesní pravidla pro promíjení.

#### **11.28.6. Přezkum účinnosti regulace**

Přezkum účinnosti předmětných novelizovaných ustanovení daňového řádu bude příslušet Ministerstvu financí.

#### **11.28.7. Konzultace a zdroje dat**

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím, Generálním ředitelstvím cel, členy Pracovní podskupiny pro korekce daňového řádu Expertní skupiny ke změně procesní úpravy daňových zákonů při Ministerstvu financí a s Komorou daňových poradců České republiky. Jejich stanoviska a případné podněty byly v návrhu novely daňového řádu k předmětné problematice zohledněny a poskytnutá data jsou obsahem výše uvedených tabulek.

#### **11.28.8. Kontakty na zpracovatele RIA**

Mgr. Ing. Soňa Kelnerová, tel. +420 257043159, e-mail: Sona.Kelnerova@mfcz.cz.



## II. Zvláštní část

### K části první - změna zákona o daních z příjmů

#### K čl. I

##### K bodu 1 (§ 3 odst. 4 písm. f))

Jedná se o legislativně technické zpřesnění, daňové přiznání musí podat poplatník i v případě, že daňové přiznání za předmětné zdaňovací období nepodával, protože neměl zdanitelné příjmy.

##### K bodu 2 (§ 3 odst. 4 písm. j))

V rámci zavádění povinnosti podávat oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob (nový § 38v) se vyjmutí majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití transformuje do osvobození od daně. Díky tomu je zajištěno, že se tato povinnost bude vztahovat i na tento majetkový prospěch.

##### K bodu 3 (§ 4 odst. 1 písm. a) úvodní část ustanovení)

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) s dosavadními ustanoveními § 4a písm. g) a h) zákona, která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad osvobození v § 4 odst. 1 písm. a) i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Podle ustanovení § 1158 občanského zákoníku může jednotka zahrnovat byt, nebytový prostor nebo soubor bytů, soubor nebytových prostorů nebo soubor bytu a nebytového prostoru. Podle ustanovení § 21b odst. 4 je jednotkou i jednotka podle zákona č. 72/1994 Sb. Pojem „nebytový prostor“ je proto nutné vnímat v tomto kontextu, tj. jako samostatnou část jednotky občanského zákoníku nebo jako jednotku podle zákona č. 72/1994 Sb.

Uvedeno konkrétněji, nebytové prostory jsou součástí pouze takové jednotky, která zahrnuje:

- **pouze jeden nebytový prostor** a, jde-li o jednotku podle občanského zákoníku, pak i podíl na společných částech, příp. na pozemku (tj. nezahrnuje žádný byt),  
- jedná se o jednotky podle občanského zákoníku nebo zákona č. 72/1994 Sb.
- **soubor výlučně nebytových prostorů v rámci jedné jednotky**, nebo  
- jedná se o jednotky podle občanského zákoníku; tyto jednotky zahrnují také podíl na společných částech; samostatnost těchto nebytových prostorů v rámci jednotky by měla být zjevně zřejmá z prohlášení vlastníka
- **soubor bytu (bytů) a nebytového prostoru (nebytových prostorů) v rámci jedné jednotky**.  
- jedná se pouze o jednotky podle občanského zákoníku; tyto jednotky zahrnují také podíl na společných částech; samostatnost tohoto nebytového prostoru v rámci jednotky by měla být zjevně zřejmá z prohlášení vlastníka.

Mezi tyto nebytové prostory však nepatří:

- **vedlejší místnosti**, které jsou částí bytu, jako například neobytná kuchyň, neobytná hala, komora, spíž, šatna, prádelna, sušárna, sklep, dřevník, kolna, a to i v případě, že leží mimo společné uzamčení.
  - mezi tyto místnosti spadají jakékoli prostory v bytové jednotce vzniklé prohlášením vlastníka podle zákona č. 72/1994 Sb.; tento zákon neumožňuje v rámci jedné jednotky vytvoření souboru bytu a nebytového prostoru; všechny prostory v takové bytové jednotce jsou částí bytu.
  - mezi tyto místnosti dále spadají jakékoli prostory, které jsou částí bytu, který je součástí jednotky podle občanského zákoníku.
- **místnosti, které jsou společnou částí domu**, jako například garáž, sklep, komora, sklad.
  - tyto místnosti nejsou součástí jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., pouze se s ní povinně převádí. Naopak jsou součástí jednotky podle občanského zákoníku.

Pokud je tedy v projektové dokumentaci místnost v jednotce označena například jako komora, je nutné posoudit její právní postavení. Pouze v případě, že půjde o komoru, která není vedlejší místností bytu jako část bytu, ani není místností, která je společnou částí domu, může jít o nebytový prostor ve smyslu předmětných ustanovení.

Nebytové prostory, které jsou garáží, sklepem nebo komorou jsou nebytovými prostory, které jsou běžně užívány společně s bytovými prostory, z tohoto důvodu se jejich daňový režim nastavuje stejně. Při výkladu pojmů garáž, sklep nebo komora je zapotřebí sledovat jejich materiální podstatu, tj. pokud bude formálně tento nebytový prostor vykazován jako „sklepni kóje“ či „garážové stání“, stále se bude materiálně jednat o sklep, resp. garáž a bude tedy podléhat osvobození dle tohoto ustanovení.

#### **K bodu 4 (§ 4 odst. 1 písm. a) úvodní část ustanovení)**

Navrhuje se vypuštění nadbytečné výslovné deklarace, že předmětem osvobození je i spoluvlastnický podíl k rodinnému domu nebo na jednotce, neboť vlastnictvím se rozumí z povahy tohoto práva též spoluvlastnictví. Uplatní se tak výklad a maiori ad minus (od většího k menšímu), tj. platí-li něco pro celek (pro vlastnictví), platí to i pro část (pro spoluvlastnický podíl).

#### **K bodu 5 (§ 4 odst. 1 písm. a) bod 1)**

V zájmu odstranění výkladových nejasností vzešlých z užití metody výčtu jednotlivých předmětů osvobození jmenovaných v úvodní části ustanovení § 4 odst. 1 písmene a) v bodech 1 až 3 zákona o daních z příjmů, se má za vhodné nahradit tento výčet obecnou definicí tvořenou pojmem rekodifikovaného soukromého práva „nemovité věci“, jehož užitím je odkazováno na úvodní část ustanovení a které výslovně deklaruje význam ustanovení v souladu s původním věcným záměrem.

#### **K bodu 6 (§ 4 odst. 1 písm. a) bod 1)**

Pro nadbytečnost se odstraňuje část textu, která pouze potvrzuje, že součástí obchodního majetku je majetek, který slouží k činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti.

#### **K bodu 7 (§ 4 odst. 1 písm. a) bod 2)**

V zájmu odstranění výkladových nejasností vzešlých z užití metody výčtu jednotlivých předmětů osvobození jmenovaných v úvodní části ustanovení § 4 odst. 1 písmene a) v bodech 1 až 3 zákona o daních z příjmů, se má za vhodné nahradit tento výčet obecnou definicí

tvořenou pojmem rekodifikovaného soukromého práva „nemovité věci“, jehož užitím je odkazováno na úvodní část ustanovení a které výslovně deklaruje význam ustanovení v souladu s původním věcným záměrem.

V bodě 2 dochází navíc k vypuštění nadbytečné výslovné deklarace, že předmětem osvobození je i spoluvlastnický podíl k rodinnému domu nebo jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor, neboť vlastnictvím se rozumí z povahy tohoto práva též spoluvlastnictví. Uplatní se tak výklad a maiori ad minus (od většího k menšímu), tj. platí-li něco pro celek (pro vlastnictví), platí to i pro část (pro spoluvlastnický podíl).

#### **K bodu 8 (§ 4 odst. 1 písm. a) bod 3)**

V zájmu odstranění výkladových nejasností vzešlých z užití metody výčtu jednotlivých předmětů osvobození jmenovaných v úvodní části ustanovení § 4 odst. 1 písmene a) v bodech 1 až 3 zákona o daních z příjmů, se má za vhodné nahradit tento výčet obecnou definicí tvořenou pojmem rekodifikovaného soukromého práva „nemovité věci“, jehož užitím je odkazováno na úvodní část ustanovení a které výslovně deklaruje význam ustanovení v souladu s původním věcným záměrem.

#### **K bodu 9 (§ 4 odst. 1 písm. f) bod 3)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění, aby bylo zřejmé, že jde o cenu z každé jednotlivé soutěže.

#### **K bodu 10 (§ 4 odst. 1 písm. r) úvodní část ustanovení)**

S ohledem na zrušení daně darovací k 1. lednu 2014 a její zahrnutí do zákona o daních z příjmů se vzhledem k věcnému rozsahu příjmů podléhajících osvobození podle § 4 odst. 1 písm. r) považuje za nutné upřesnit, že tomuto osvobození ani po splnění časového testu nepodléhá příjem z bezúplatného převodu obchodního podílu.

Dále se navrhuje nahradit pojem „prodej cenných papírů“ širším pojmem „úplatný převod cenných papírů“ z důvodu podchycení dalších transakcí s cennými papíry, které se uskutečňují za protiplnění.

#### **K bodu 11 (§ 4 odst. 1 písm. r) úvodní část ustanovení)**

S ohledem na skutečnost, že zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, umožňuje společníkovi rozdělit podíl v souvislosti s jeho převodem nebo přechodem (§ 43 ZOK), doplňuje se pro právní jistotu nepřerušeni běhu časového testu v případě, kdy společník v souladu se zněním příslušných ustanovení ZOK svůj podíl, resp. podíly rozdělí, přičemž celková výše podílu držená poplatníkem se nezmění. Např. poplatník drží 50% podíl v s. r. o. se základním kapitálem v celkové výši 2 400 od 1. ledna 2010. Poplatník se rozhodne v květnu roku 2015 snížit svůj podíl v s.r.o. prodejem, proto rozdělí svůj stávající 50% podíl na např. dva podíly s tím, že jeden podíl představuje 37,5 % a druhý 12,5 % na základním kapitálu společnosti. Tímto rozdělením se nezmění celková výše podílu poplatníka na základním kapitálu, protože jak před rozdělením, tak po jeho provedení poplatník drží podíly, které tvoří 50 % na základním kapitálu společnosti. Pokud poplatník prodá některý nebo oba podíly, je časový test zachován.

#### **K bodu 12 (§ 4 odst. 1 písm. r) bod 1)**

S ohledem na zrušení daně darovací k 1. lednu 2014 a její zahrnutí do zákona o daních z příjmů se vzhledem k věcnému rozsahu příjmů podléhajících osvobození podle § 4 odst. 1 písm. r) považuje za nutné upřesnit, že tomuto osvobození ani po splnění časového testu nepodléhá příjem z bezúplatného převodu obchodního podílu.

**K bodu 13 (§ 4 odst. 1 písm. r) body 2 až 4)**

S ohledem na zrušení daně darovací k 1. lednu 2014 a její zahrnutí do zákona o daních z příjmů se vzhledem k věcnému rozsahu příjmů podléhajících osvobození podle § 4 odst. 1 písm. r) považuje za nutné upřesnit, že tomuto osvobození ani po splnění časového testu nepodléhá příjem z bezúplatného převodu obchodního podílu.

V bodě 2 dochází navíc k vypuštění nadbytečného rozlišování dalšího podílu v transformovaném družstvu, neboť právní úprava obchodní korporace zahrnuje od 1. ledna 2014 i právní úpravu transformovaného družstva, tudíž i tento podíl. Z toho důvodu byl zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. s účinností od 1. ledna 2014 z návěti § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů tento termín vypuštěn.

Vzhledem ke skutečnosti, že zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, stanoví, že podíl představuje účast společníka v obchodní korporaci a práva a povinnosti z této účasti plynoucí, aniž by blíže specifikoval jeho výši, navrhuje se ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) bod 4 zákona doplnit tak, aby bylo zcela zřejmé, že při propočtu částky, která se bude zdaňovat, se vychází z nabývací ceny podílu v obchodní korporaci, kterou zákon jednoznačně stanoví v § 24 odst. 7 a která je současně výdajem daňovým v souladu s § 10 odst. 6 a u poplatníků s příjmy podle § 7 zákona daňovým výdajem v souladu s § 24 zákona.

**K bodu 14 (§ 4 odst. 1 písm. u))**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s dosavadními ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 4 odst. 1 odst. u) i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Rozšíření pojmu „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 4 odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení.

**K bodu 15 (§ 4 odst. 1 písm. u))**

V návaznosti na terminologii nového občanského zákoníku, který používá pojem „byt“ pouze jako označení místa, nikoli věci, která je způsobilá být předmětem vlastnického práva (taková věc je označována jako „jednotka“), došlo nahrazení pojmu „byt“ pojmem „jednotka“. Ustanovení týkající se osvobození odstupného za uvolnění „bytu“ se však může vztahovat i na odstupné za uvolnění bytu, který vymezen jako jednotka není, proto se navrhuje rozšířit osvobození i na odstupné z titulu uvolnění bytu, který není vymezen jako jednotka.

Dále se navrhuje vypuštění nadbytečné výslovné deklarace, že předmětem osvobození je i spoluvlastnický podíl k rodinnému domu nebo na jednotce, neboť vlastnictvím se rozumí z povahy tohoto práva též spoluvlastnictví. Uplatní se tak výklad a maiori ad minus (od většího k menšímu), tj. platí-li něco pro celek (pro vlastnictví), platí to i pro část (pro spoluvlastnický podíl).

**K bodu 16 (§ 4 odst. 1 písm. v))**

Jedná se o legislativně technickou změnu související s přesunutím osvobození příjmů z prodeje cenných papírů a příjmů z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu z § 10 odst. 3 písm. c) do § 4 odst. 1 písm. v). Touto úpravou se zajišťuje, aby se jednotlivý příjem z prodeje cenných papírů v otázce splnění podmínek osvobození zkoumal jako celek, tj. buď je osvobozen na základě skutečnosti, že jejich úhrn v daném zdaňovacím



období nepřesahuje stanovený limit (dnešní § 10 odst. 3 písm. c) nebo na základě časového testu podle § 4 odst. 1 písm. w). Tato osvobození nelze kombinovat.

Příkladem lze uvést, že pokud má poplatník příjem z prodeje cenných papírů za dané zdaňovací období ve výši 120 000 Kč, kdy na část příjmu ve výši 80 000 Kč dopadá osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w), nejprve se testuje tento příjem jako celek limitem 100 000 Kč v § 4 odst. 1 písm. v). Poplatník limit přesahuje, tudíž dále se zkoumá, zda celkový příjem z prodeje cenných papírů podléhá osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w). Zbylou část, tedy neosvobozený příjem ve výši 40 000 Kč, však nelze testovat dle písm. v) odděleně. Limit 100 000 Kč se vztahuje ke všem příjmům z prodeje cenných papírů bez ohledu na to, zda byly či nebyly osvobozeny podle jiného ustanovení § 4 zákona.

Dále se navrhuje nahradit pojem „prodej cenných papírů“ širším pojmem „úplatný převod cenných papírů“ z důvodu podchycení dalších transakcí s cennými papíry, které se uskutečňují za protiplnění.

K zajištění výše uvedeného se navrhuje přesunutí dosavadního znění § 4 odst. 1 písm. v) do § 4 odst. 1 písm. z).

#### **K bodu 17 (§ 4 odst. 1 písm. w))**

Navrhuje se nahradit pojem „prodej cenných papírů“ širším pojmem „úplatný převod cenných papírů“ z důvodu podchycení dalších transakcí s cennými papíry, které se uskutečňují za protiplnění.

#### **K bodu 18 (§ 4 odst. 1 písm. z))**

Jedná se o legislativně technickou změnu související s vhodností vynětí osvobození podle § 4 odst. 1 písmene z) vztahujícího se k bezúplatnému příjmu z výčtu osvobození úplatných příjmů podle § 4 a jeho systematické přemístění do § 4a, který je obecným ustanovením obsahujícím úpravu osvobození bezúplatných příjmů, jako písmeno g).

Dále tato úprava souvisí s přesunutím osvobození úrokových příjmů daňových nerezidentů příjmu z § 4 odst. 1 písm. v) do § 4 odst. 1 písm. z).

#### **K bodu 19 (§ 4 odst. 1 písm. za))**

Navrhuje se vypuštění nadbytečné výslovné deklarace, že předmětem osvobození jsou příjmy nabyvatele spoluvlastnického podílu na jednotce, neboť vlastnictvím se rozumí z povahy tohoto práva též spoluvlastnictví. Uplatní se tak výklad a maiori ad minus (od většího k menšímu), tj. platí-li něco pro celek (pro nabyvatele jednotky), platí to i pro část (pro spoluvlastnický podíl na jednotce).

#### **K bodu 20 (§ 4 odst. 1 písm. ze) a zf))**

Jedná se o legislativně technickou změnu související s vhodností vynětí osvobození podle § 4 odst. 1 písmen ze) a zf) vztahujícího se k bezúplatnému plnění (příjmu) z výčtu osvobození úplatných příjmů podle § 4 a jejich systematické přemístění do § 4a, který je obecným ustanovením obsahujícím úpravu osvobození bezúplatných příjmů, jako nová písmena n) až p).

Dále se navrhuje přesunutí osvobození příjmu z nabytí vlastnického práva k věci na základě jeho převodu nebo přechodu podle zákona upravujícího převody vlastnického práva k jednotkám některých bytových družstev, je-li nabyvatelem oprávněný člen družstva v § 4a písm. e) a příjmu z nabytí vlastnického práva k rodinnému domu nebo jednotce v § 4a písm. g) do § 4 odst. 1 písm. ze) a zf) zákona o daních z příjmů, neboť se nejedná o bezúplatné příjmy z důvodu, že při úplatném pořízení členského podílu v družstvu, nedochází při převodu jednotky do osobního vlastnictví k majetku nabytému bez protiplnění, proto osvobození

daného příjmu nelze mít zakotveno v § 4a zákona o daních z příjmů upravující osvobození bezúplatných příjmů.

**K bodu 21 (§ 4 odst. 3)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje do zákona doplnit, že v případě příjmu ze závislé činnosti zdaněného srážkou daně, který zaměstnanec na základě svého rozhodnutí zahrne do základu daně, se příslušný příjem započítá do zákonného limitu 840 000 Kč pro zdanění pravidelně vyplácených důchodů a penzí.

**K bodu 22 (§ 4a písm. e))**

Úprava souvisí s přesunutím osvobození příjmu z nabytí vlastnického práva k věci na základě jeho převodu nebo přechodu podle zákona upravujícího převody vlastnického práva k jednotkám některých bytových družstev, je-li nabyvatelem oprávněný člen družstva z § 4a písm. e) do § 4 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů.

Dále se jedná se o implementaci § 6 odst. 4 písm. a) ze zákona č. 357/1992 Sb., tj. vyjmutí plnění nebo bezúplatných převodů majetku na základě povinnosti stanovené právním předpisem z předmětu daně darovací. Institut popsany v osvobození je povinným převodem dle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, a to dle § 60a tohoto zákona.

**K bodu 23 (§ 4a písm. g))**

Úprava související s přesunutím osvobození příjmu z nabytí vlastnického práva k rodinnému domu nebo jednotce z § 4a písm. g) do § 4 odst. 1 písm. zf).

Dále se navrhuje změna související s vhodností vynětí osvobození podle § 4 odst. 1 písmen z) vztahující se k bezúplatnému plnění (příjmu) z výčtu osvobození úplatných příjmů podle § 4 a jejich systematické přemístění do § 4a, který je obecným ustanovením obsahujícím úpravu osvobození bezúplatných příjmů, jako písmena g).

**K bodu 24 (§ 4a písm. i))**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 25 (§ 4a písm. j))**

Na základě poznatků správců daně se z důvodu spravovatelnosti a možné kontroly navrhuje doplnit, že osvobození bezúplatných příjmů prokazatelně použitých poplatníkem na zvýšení nebo změnu kvalifikace, studium, léčení, úhradu sociálních služeb nebo na zakoupení pomůcky pro zdravotně postižené, jakož i přímé poskytnutí takové pomůcky, bude možno využít, pokud poplatník příslušné příjmy použije na zákonem stanovený účel do konce následujícího kalendářního roku. Jde o obdobný postup, jaký zákon o daních z příjmů stanovuje pro osvobození příjmů z titulu prodeje bytové jednotky odstupného za její uvolnění nebo převod členského práva v bytovém družstvu (§ 4 odst. 1 písm. u) zákona), tj. použití příslušných příjmů na uspokojení bytové potřeby poplatníka do konce následujícího roku.

**K bodu 26 (§ 4a písm. m) až p))**

K § 4a písm. m):

V rámci zavádění povinnosti podávat oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob (nový § 38v a § 38w) se vyjmutí majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí

k užití transformuje do osvobození od daně. Díky tomu je zajištěno, že se tato povinnost bude vztahovat i na tento majetkový prospěch.

Navrhuje se upravit ustanovení, aby nemohlo docházet k mylným závěrům, že osvobozen je majetkový prospěch, který je příjmem ze závislé činnosti a který má speciální daňový režim.

Dále se též navrhuje stanovit podmínky pro osvobození příjmů v podobě majetkového prospěchu vydávatele při bezúročném zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose. Úprava v bodech 1 až 4 navazuje na ustanovení § 10 odst. 3 písm. d), které upravuje podmínky, za kterých je osvobozen bezúplatný příjem. Příjem v podobě majetkového prospěchu je osvobozen, pokud se jedná o příjem od mezi osobami příbuznými, tj. osobami uvedenými v navrhovaném bodě 1 a 2, dále též, v případě, kdy dochází k plnění obmyšlenému mezi příbuznými, tj. osobami uvedenými v navrhovaném bodě 1 a 2. Stejným způsobem bude posuzován příjem z majetku svěřenského fondu u osoby, která zvýšila majetek tohoto fondu nebo je zakladatel svěřenského fondu, a je současně osobou obmyšlenou.

Dle bodu 4 je příjem v podobě majetkového prospěchu osvobozen, pokud za dané zdaňovací období úhrnná výše všech majetkových prospěchů (z bezúročných zápůjček, z výpůjček a z výpros) od téže osoby nepřekročí stanovený limit ve výši 100 000. Kč.

K § 4a písm. n) až p):

Jedná se o legislativně technickou změnu související s vhodností vynětí osvobození podle § 4 odst. 1 písmen ze) a zf) vztahující se k bezúplatnému plnění (příjmu) z výčtu osvobození úplatných příjmů podle § 4 a jejich systematické přemístění do § 4a, který je obecným ustanovením obsahujícím úpravu osvobození bezúplatných příjmů, jako nová písmena n) až p).

#### **K bodu 27 (§ 5 odst. 10 písm. a) úvodní části ustanovení)**

Navrhuje se doplnit ustanovení týkající se zvýšení základu daně o právně zaniklý dluh, kterým je mimo jiné i prominutí dluhu. Dojde-li k prominutí daně v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, navrhuje se základ daně nezvyšovat.

#### **K bodu 28 (§ 6 odst. 1 písm. b) bod 2)**

Z důvodu právní jistoty se navrhuje doplnit, že i příjmy jednatelů za práci, i když nejsou při výkonu práce povinni dbát příkazů plátce, jsou příjmem ze závislé činnosti tak, jak zákon stanovil do konce roku 2013. Odměny za výkon funkce člena statutárního orgánu s. r. o. (jednatele jako člena jedno nebo více členného orgánu) jsou i nadále prohlášeny za příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. c) bod 1 zákona.

#### **K bodu 29 (§ 6 odst. 1 písm. c) bod 2)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění potvrzující obecnou právní úpravu orgánů právnických osob v novém občanském zákoníku (§ 151 a násl. NOZ), která vychází z pojetí, že i jedno osobový orgán právnické osoby má člena (př. jednatel je členem statutárního orgánu s. r. o., obdobně statutární ředitel a. s.). Od 1. ledna 2014 tak odpadá nutnost rozlišovat mezi osobou, která je orgánem právnické osoby a osobou, která je členem orgánu právnické osoby. Nový občanský zákoník toto pojetí výslovně potvrzuje v § 152 odst. 1, kde stanovuje, že orgány právnické osoby tvoří orgány o jednom členu (individuální) nebo o více členech (kolektivní) a dále též v navazujících ustanoveních, ve kterých hovoří pouze o členech voleného orgánu (leg. zkratka v § 152 odst. 1 pro fyzickou osobu, která je členem orgánu právnické osoby a která je do funkce volena, jmenována či jinak povolána).

Z tohoto důvodu se navrhuje vypustit pro nadbytečnost v § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů bod 2, neboť fyzická osoba v chápání orgánů právnických osob občanským zákoníkem je vždy členem orgánu právnické osoby, nikoliv sama orgánem právnické osoby. Odměny člena ať již individuálního nebo kolektivního orgánu právnické osoby jsou od 1. ledna 2014 v důsledku občanského zákoníku vždy zahrnuty v § 6 odst. 1 písmenu c) bod 1 zákona o daních z příjmů.

Odměna je chápána ve smyslu zákona o obchodních korporacích, který v § 59 až § 61 upravuje smlouvu o výkonu funkce neboli práva a povinnosti mezi obchodní korporací a členem jejího orgánu. Součástí smlouvy jsou údaje o odměňování, které zahrnuje veškeré plnění, která této osobě za výkon funkce člena orgánu právnické osoby od obchodní korporace náleží.

#### **K bodu 30 (§ 6 odst. 3 úvodní část ustanovení)**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s dosavadními ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad výjimky v § 6 odst. 3 i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Rozšíření pojmu „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 4 odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení.

#### **K bodu 31 (§ 6 odst. 3 písm. c))**

Jde o nadbytečné ustanovení vzhledem k osvobození v § 6 odst. 9 písm. e) zákona.

#### **K bodu 32 (§ 6 odst. 4)**

V souvislosti s jasnějším vyjádřením účinků vyvolaných aplikací ustanovení § 36 odst. 8 zákona o daních z příjmů se má za nutné doplnit toto ustanovení do výčtu ustanovení, při jejichž uplatnění se příjem podle § 6 odst. 4 nestává součástí samostatného základu daně pro daň vybíranou srážkou a daň z něj není odvedena srážkou, nýbrž se tento příjem stává součástí základu daně i na straně daňového nerezidenta.

#### **K bodu 33 (§ 6 odst. 6)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění pro právní jistotu poplatníků i správců daně, aby v kontextu celého ustanovení bylo zcela nepochybné, že nepeněžní příjem poplatníka se odvíjí z poskytnutého vozidla a nikoliv s ohledem na jeho použití.

#### **K bodu 34 (§ 6 odst. 9 písm. d))**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění ustanovení § 6 odst. 9 písm. d), a to i v návaznosti na nový zákon o poskytování služby o dítě v dětské skupině (sněmovní tisk 82).

#### **K bodu 35 (§ 6 odst. 9 písm. p) bod 3)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 36 (§ 6 odst. 9 písm. p) bod 3)**

Z důvodu zamezení zneužívání soukromého životního pojištění k obcházení daňové povinnosti se navrhuje doplnit omezení možnosti osvobození příspěvků zaměstnavatele na pojistné za soukromé životní pojištění zaměstnance. V poslední době se množí případy, kdy je pojišťovny nabízeno tzv. „investiční životní pojištění“ s tím, že tento typ pojištění splňuje podmínky pro daňovou uznatelnost příspěvků zaměstnavatele, osvobození příjmu ve formě příspěvku zaměstnavatele na straně zaměstnance a dále možnost uplatnění odečitatelných položek od základu daně zaměstnance, pokud jsou splněny podmínky dle ustanovení § 15 odst. 6 zákona. Ačkoli takovýto pojistný produkt formálně splňuje kritéria soukromého životního pojištění, jedná se ve skutečnosti v té části, která se týká investování jménem a na účet pojistníka, o investice kolektivního investování. Zásadní odlišností investičního životního pojištění od klasického kapitálového pojištění je způsob tvorby rezervy na účtech klientů. Rezerva je tvořena prostřednictvím investic do podílových fondů, přičemž pojišťovna negarantuje výnos např. v podobě technické úrokové míry jako je tomu právě u kapitálového životního pojištění. Podstatou je tedy přenesení investičního rizika na pojistníka. Ke krytí pojistného rizika je pak pojišťovnou používána pouze minimální část placeného pojistného. Například roční pojistné činí 50 000 Kč s tím, že 10 000 Kč je část pojistného určená ke krytí rizika vzniku nahodilé události (pojistná událost) a zbývajících 40 000 Kč je pojišťovnou umístěno např. do podílových fondů. Toto celkové roční pojistné hradí ve výši 20 000 Kč zaměstnanec a 30 000 Kč hradí zaměstnavatel. V daném případě lze jako osvobozený příjem ze závislé činnosti uznat pouze částku ve výši 6 000 Kč (tj.  $1/5 = 20\%$  z celkového ročního pojistného, resp. z částky hrazené zaměstnavatelem), zbylých 24 000 Kč bude příjmem neosvobozeným a tato částka bude podléhat běžnému zdanění příjmů ze závislé činnosti. V rámci tohoto typu pojištění dochází k propojení primárního účelu pojištění, tedy krytí rizik, se sekundárním prvkem, což je tvorba rezervy prostřednictvím investic na finančním trhu. Pojišťovna tak z části funguje obdobně jako investiční společnost. To znamená, že v poměru, v jakém se podílí pojistné a investiční riziko v celkové částce pojistného, se posuzuje daňový režim jak v části příspěvku na pojistné placeného zaměstnancem, tak v části příspěvku na pojistné placeného zaměstnavatelem.

**K bodu 37 (§ 6 odst. 9 písm. v))**

Nově se navrhuje osvobodit od daně z příjmů fyzických osob majetkový prospěch plynoucí zaměstnanci z bezúročné zápůjčky, a to u nesplacených zůstatků z těchto zápůjček (jistin) až do úhrnné výše 300 000 Kč od téhož zaměstnavatele. Majetkový prospěch ve výši úroku obvyklého, který se zdaní jako příjem ze závislé činnosti, se vypočte jen z částky přesahující stanovený limit.

**K bodu 38 (§ 6 odst. 12)**

Pojem „pojistné na všeobecné zdravotní pojištění“ je v rámci celého právního řádu nahrazen pojmem „pojistné na veřejné zdravotní pojištění.“ Jedná se o legislativně technické upřesnění pojmů. Věcná stránka ustanovení zůstává stejná.

**K bodu 39 (§ 6 odst. 16 písm. c))**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norsko a Islandu).

**K bodu 40 (§ 7 odst. 1 písm. c))**

S ohledem na nevyjasněnost odborných názorů nad termínem „podnikání“ podle § 420 občanského zákoníku se navrhuje do zákona o daních z příjmů pro účely právní jistoty výslovně stanovit, že dle § 7 se zdaňují pouze ty činnosti, ke kterým je potřeba podnikatelské oprávnění.

Nejasnost spočívá v interpretaci ustanovení § 420 odst. 1, a to zejména sousloví „živnostenským nebo jiným obdobným způsobem“.

V důsledku doplnění budou tak zcela odstraněny spekulace směřující k zahrnování příjmů z nájmu majetku, který není v obchodním majetku, do § 7. Obdobně se vyřeší problém s osobami, které každodenně obchodují na regulovaném trhu cenných papírů (ti rovněž nepotřebují ke své činnosti podnikatelské oprávnění, nicméně není jasné, zda jsou či nejsou podnikateli) jakož i další sporné případy.

Oproti stavu před 1. lednem 2014 dochází ke změně v přístupu k podnikání bez příslušného podnikatelského oprávnění. Toto podnikání bude zdaňováno v rámci § 7, neboť byť podnikatel oprávnění nemá, tak k činnosti, kterou vykonává, je tohoto oprávnění třeba.

Dále jsou příjmy podle § 7 odst. 1 písm. c) příjmy advokátů, daňových poradců, auditorů, lékařů apod.

**K bodu 41 (§ 7 odst. 6)**

Navrhuje se návrat k věcnému řešení z roku 2013. Zároveň se navrhuje zvýšit limit na 10 000 Kč, a to z důvodu sjednocení limitů v rámci zákona.

**K bodu 42 (§ 7 odst. 7 písm. a) až d))**

Jedná se o legislativně technickou úpravu, která nově strukturuje § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který upravuje výši paušálních výdajů, které může poplatník uplatnit do základu daně. Navrhuje se upravit v písmenech a) až c) výši paušálních výdajů pro konkrétní druhy příjmů ze samostatné činnosti a v písmenu d) pak jejich výši pro zbytkovou kategorii, tj. pro jiné příjmy ze samostatné činnosti.

Navrženou formulací „jiné příjmy ze samostatné činnosti“ se rozumí příjmy ze samostatné činnosti definované v § 7 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů s výjimkou příjmů, které jsou uvedené v § 7 odst. 7 písm. a) až c) zákona o daních z příjmů, tj. jiných příjmů než příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, z příjmů z živnostenského podnikání a z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku. Jiným příjmem ze samostatné činnosti pro účely určení výše paušálních výdajů též není podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku (§ 7 odst. 1 písm. d) zákona), neboť tento příjem je základem daně ze samostatné činnosti bez snížení o výdaje vynaložené na jeho dosažení, zajištění a udržení dle § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů, a tudíž se neuplatňují ani paušální výdaje.

Dále se navrhuje limit pro uplatnění paušálních výdajů u příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a u příjmů z řemeslného podnikání v § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stávající výše výdajových paušálů bude zachována. U činností spadajících do paušálů ve výši 80 % bude absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu omezena 1 600 tis. Kč (tedy maximálním možným odpočtem rovným 80 % z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč), tedy stejným způsobem, jakým byl zaveden limit u dalších výdajových paušálů zákonem č. 500/2012 Sb.

Obdobně se navrhuje limit pro uplatnění paušálních výdajů u příjmů z živnostenského podnikání jiného než řemeslného v § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stávající

výše výdajových paušálů bude zachována. U činností spadajících do paušálů ve výši 60 % bude absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu omezena 1 200 tis. Kč (tedy maximálním možným odpočtem rovným 60 % z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč), tedy stejným způsobem, jakým byl zaveden limit u dalších výdajových paušálů zákonem č. 500/2012 Sb.

**K bodu 43 (§ 8 odst. 1 písm. a))**

Právo na podíl na zisku obchodní korporace mají i jiné osoby než společníci (podle § 34 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, podíl na zisku lze rozdělit pouze mezi společníky, ledaže společenská smlouva určí jinak). V případě, že podíl na zisku obdrží jiná osoba než společník, resp. člen obchodní korporace, nejedná se o podíl na zisku z majetkového podílu na obchodní korporaci s tím, že uvedený příjem nepodléhá srážkové dani, ale jde o příjem podle § 10 zákona. Navrhovaná úprava sjednotí zdaňování podílu na zisku členů obchodní korporace i jiných osob daní vybíranou srážkou.

Toto se nevztahuje na podíly na zisku vyplácené společníkům veřejné obchodní společnosti a komplementářům komanditní společnosti, a to z důvodů návěti § 8 odst. 1, kdy za příjmy z kapitálového majetku jsou označeny pouze příjmy, které nejsou příjmy podle § 7 odst. 1 písm. d). Výjimkou bude také podíl na zisku vyplácený zaměstnanci, který bude i nadále příjmem podle § 6 zákona v souladu s § 6 odst. 1 písm. d) zákona (též v návaznosti na předvěti § 8 odst. 1 zákona).

Jiné výnosy z držby cenných papírů, které se vypouštějí z ustanovení § 8 odst. 1 písm. a), se nově posuzují podle § 10 zákona o daních z příjmů (nejsou-li již zahrnuty v rámci § 7).

**K bodu 44 (§ 8 odst. 1 písm. i))**

Jde o legislativně technickou úpravu, která sjednocuje pojmy používané v ustanoveních § 21c odst. 1, § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, aj. Jedná se o ryze terminologickou změnu.

Případný formalistický výklad spočívající v tom, že bude v jednom ustanovení uveden „zisk po zdanění“ a v druhém pouze „zisk“, vybízí se zde možnost výkladu, že v prvním případě se jedná o již zdaněný zisk a v druhém případě o zisk před zdaněním. Tato interpretace je však mylná.

**K bodu 45 (§ 8 odst. 5)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje do zákona doplnit, že k příjmu z úroků z poskytnuté zápůjčky nebo úvěru lze jako daňový výdaj uplatnit úroky z přijaté zápůjčky nebo úvěru. Pokud si např. poplatník vezme zápůjčku, ze které zaplatí úrok 10 000 Kč s tím, že sám poskytne jinému vydlužiteli zápůjčku, ze které mu vydlužitel zaplatí úrok 11 000 Kč, bude základem daně částka  $11\ 000 - 10\ 000 = 1\ 000$  Kč. Vzhledem k tomu, že u příjmů z kapitálového majetku nelze uplatnit daňové výdaje, se v současné době postupuje v souladu s § 23 odst. 4 písm. e) zákona, tj. v daném příkladu se příjem 10 000 Kč nezahrnuje do základu daně. Navržený postup bude jednodušší.

**K bodu 46 (§ 8 odst. 6)**

Penze na určenou dobu lze podle zákona o doplňkovém penzijním spoření vyplácet buď ve splátkách v určené výši, nebo v určeném počtu splátek, do vyčerpání prostředků účastníka. Po dobu vyplácení může dojít i k poklesu celkové hodnoty prostředků účastníka v rámci investování a z tohoto důvodu nebude možné dávky rovnoměrně snížit o všechny zaplacené příspěvky a státní příspěvky na doplňkové penzijní spoření, jak stávající úprava zákona o daních z příjmů požaduje. Vlivem poklesu hodnoty prostředků účastníka v rámci investování totiž může dojít ke zkrácení doby, po kterou se daná penze vyplácí. Zkrácením doby výplaty

tak může nastat situace nevýhodná pro účastníka tím, že se „nepoužije“ určitá část jeho zaplacených příspěvků pro účely výpočtu základu daně. Vypuštěním slova „rovnoměrně“ bude umožněno uplatnit celou výši zaplacených příspěvků, neboť bude možné upravovat rozložení zaplacených příspěvků poplatníka v závislosti na skutečné délce doby výplaty penze (tzn. i nerovnoměrně) na rozdíl od stávající úpravy, kdy se pro účely daně z příjmů vychází ze skutečnosti při zahájení výplaty penze (rozpočítání příspěvků podle počáteční hodnoty prostředků). Tím bude v praxi nastaven režim, který umožní, bez obav nevýhodnosti daňového režimu, volbu jak penze v určeném počtu splátek, tak penze v určené výši, jak zákon upravující doplňkové penzijní spoření účastníkům nabízí.

**K bodu 47 (§ 8 odst. 6)**

Zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření umožňuje účastníkům penzijního připojištění se státním příspěvkem převést prostředky z transformovaného fondu do účastnických fondů (§ 191 zákona o doplňkovém penzijním spoření). Účastníci penzijního připojištění se státním příspěvkem, kteří uzavřeli smlouvu o penzijním připojištění se státním příspěvkem do roku 2000 a kteří dostávali příspěvky od svého zaměstnavatele, by měli mít v případě výplaty jednorázového vyrovnání nebo odbytného podle zákona o doplňkovém penzijním spoření shodný režim konstrukce základu daně u dávky (§ 8 odst. 6 zákona o daních z příjmů) jako v případě, kdy by svoje prostředky z penzijního připojištění se státním příspěvkem do doplňkového penzijního spoření nepřevedli.

**K bodu 48 (§ 8 odst. 7)**

V souvislosti s navrženým doplněním omezení možnosti osvobození příspěvků zaměstnavatele na soukromé životní pojištění zaměstnance (§ 6 odst. 9 písm. p) bod 3. a § 15 odst. 6 zákona) se navrhouvanou úpravou vyloučí dvojí zdanění, ke kterému by mohlo docházet při výběrech, které nejsou ani pojistným plněním ani ukončením pojistné smlouvy.

Z důvodu zamezení zneužívání soukromého životního pojištění k obcházení daňové povinnosti se navrhuje doplnit omezení možnosti osvobození příspěvků zaměstnavatele na soukromé životní pojištění zaměstnance. Úprava navržená v ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) bod 3. a § 15 odst. 6 vyjímá ze systému daňových úlev tu část placeného pojistného (jak zaměstnavatelem, tak zaměstnancem), která neslouží ke krytí pojistného rizika a je pojistníkem vybírána během existence pojistné smlouvy. Tato část pojistného je na straně zaměstnance zdaněna standardním režimem zdanění příjmů ze závislé činnosti. Pro účely konstrukce daně vybírané srážkou u tohoto jiného příjmu, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy, se proto navrhuje, aby se vyplácené částky snižovaly nejen o pojistné zaplacené poplatníkem, ale i o pojistné zaplacené zaměstnavatelem. Například roční pojistné činí 50 000 Kč s tím, že 10 000 Kč je část pojistného určená ke krytí rizika vzniku nahodilé události (pojistná událost) a zbývajících 40 000 je pojišťovnou umístěno např. do podílových fondů. Toto celkové roční pojistné hradí ve výši 20 000 Kč zaměstnanec a 30 000 Kč hradí zaměstnavatel. Pokud by během roku byla pojišťovnou vyplacena částka např. 40 000 Kč, která by nebyla pojistným plněním a nezakládala by zánik pojistné smlouvy, pojišťovna pro zjištění základu daně pro zdanění daní vybíranou srážkou odečte nejen pojistné zaplacené zaměstnancem ve výši 20 000 Kč, ale i část pojistného zaplaceného zaměstnavatelem. Tzn., že vyplácenou částku 40 000 Kč lze snížit o zaplacené pojistné ve výši 40 000 Kč, pokud již tato částka pojistného nebyla uplatněna v minulosti.

**K bodu 49 (§ 10 odst. 1 písm. b))**

Pro posílení právní jistoty poplatníků a správců daně se jednotlivé druhy příjmů vymezují v rámci § 10 odst. 1 explicitně a jsou jimi příjmy z převodu nemovité věci, příjmy z převodu cenného papíru (prostřednictvím ustanovení § 21b odst. 3 se do tohoto druhu příjmu zahrnují i



příjmy z převodu zaknihovaného cenného papíru), v nichž jsou zahrnuty také příjmy plynoucí menšinovým akcionářům při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů a dále příjmy z prodeje ostatních věcí.

Jde o ustanovení navazující na § 10 odst. 4 zákona, který umožňuje u ostatních příjmů uplatnit daňovou ztrátu, jde-li o příjem stejného druhu. Např. poplatník dosáhne v lednu daného zdaňovacího období příjem z převodu cenných papírů 300 000 Kč a v září ztrátu 50 000 Kč. Zdanitelným příjmem v daném roce bude částka 250 000 Kč. Zisk z převodu cenných papírů tedy nebude možné započítat např. proti ztrátě z prodeje nemovité věci.

**K bodu 50 (§ 10 odst. 1 písm. g))**

Do ustanovení § 10 písm. g) se doplňují další tituly, které jsou svou ekonomickou povahou velmi podobné vypořádacímu podílu, tj. představují určitý návrat vloženého kapitálu ze společnosti. Jedná se i o případ, pokud poplatník získal úplatně obchodní podíl na obchodní společnosti a součástí vlastního kapitálu této obchodní společnosti byly vratitelné položky typu emisního ázia nebo příplatku mimo vlastní kapitál. Význam zařazení do písmene g) spočívá zejména ve vazbě na ustanovení § 10 odst. 6 zákona, kdy bude u těchto příjmů možné uplatnit nabývací cenu podílu jakožto daňový výdaj.

**K bodu 51 (§ 10 odst. 1 písm. o))**

Zákon o obchodních korporacích (ZOK) již nově neukládá (až na výjimky) obchodním korporacím vytváření rezervního fondu ze zisku. Je tedy na dané obchodní korporaci, zda i nadále bude rezervní fond ze zisku vytvářet, v jaké výši nebo zda dosavadní zdroje inventarizované v rámci rezervního, nedělitelného nebo ostatních fondů ze zisku rozpustí svým členům. Pokud obchodní korporace rezervní fond vytvořený ze zisku po zdanění rozpustí mezi členy, bude se na straně člena obchodní korporace fyzické osoby jednat o zdanitelný příjem podle § 10 zákona. Tento příjem bude v souvislosti s úpravou § 36 zákona zdaněn daní vybíranou srážkou.

Termín „obdobný fond“ zahrnuje nedělitelný fond vzniklý podle § 235 obchodního zákoníku nebo jiné obdobné fondy, které mohou být vytvořeny, neboť ZOK výslovně nevylučuje i vytváření jiných fondů obdobných rezervnímu, pokud je to dáno jiným právním předpisem nebo stanovami obchodní korporace, proto je platnost ustanovení rozšířena i na tyto fondy.

**K bodu 52 (§ 10 odst. 2))**

V návaznosti na zdaňování bezúplatných příjmů se navrhuje do zákona doplnit, že v případě, kdy bezúplatný příjem plyne do společného jmění manželů, bude tento příjem zdaňovat pouze jeden z manželů. To platí za podmínky, že uvedený příjem nebude na straně manžela nebo manželky od daně osvobozen.

**K bodu 53 (§ 10 odst. 3 písm. b))**

V souvislosti s úpravou znění příslušných ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu) se navrhuje provést v ustanovení § 10 odst. 3 písm. b) formulační změnu, která zajistí sjednocení znění tohoto ustanovení s formulací ostatních ustanovení, která je vedena tímž věcným záměrem.

**K bodu 54 (§ 10 odst. 3 písm. c))**

Tato úprava souvisí s přesunutím osvobození příjmů z prodeje cenných papírů a příjmů z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu z § 10 odst. 3 písm. c) do § 4 odst. 1 písm. v).

**K bodu 55 (§ 10 odst. 3 písm. c) bod 2)**

Navrhuje se upřesnit, že bezúplatný příjem je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, pokud jde o příjem od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním tohoto příjmu ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou.

**K bodu 56 (§ 10 odst. 3 písm. c) bod 3)**

Navrhovanou úpravou se zajišťuje, aby příjem z majetku svěřenského fondu vyčleněného zakladatelem, který je současně obmyšleným (ve svůj vlastní prospěch), měl stejný daňový režim jako příjem obmyšleného, který je v zákonem vyjmenovaném vztahu k zakladateli. (např. příbuzný v linii přímé). Stejným způsobem bude posuzován příjem z majetku svěřenského fondu u osoby, která zvýšila majetek tohoto fondu a je současně osobou obmyšlenou.

**K bodu 57 (§ 10 odst. 3 písm. c) bod 4)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje doplnit, že hodnota bezúplatných příjmů pro osvobození od daně z příjmů od více poplatníků ve zdaňovacím období se nesčítá.

Od daně z příjmů je např. osvobozen dar do zákonného limitu 15 000 Kč i v případě, že poplatník obdrží více darů od jednoho poplatníka nepřevyšujících v součtu roční limit 15 000 Kč.

**K bodu 58 (§ 10 odst. 5)**

Navrhuje se nahradit pojem „prodej cenných papírů“ širším pojmem „úplatný převod cenných papírů“ z důvodu podchycení dalších transakcí s cennými papíry, které se uskutečňují za protiplnění.

**K bodu 59 (§ 10 odst. 6)**

Podle § 103 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, připouští-li to společenská smlouva, může společník veřejné obchodní společnosti splnit svou vkladovou povinnost také provedením nebo prováděním práce nebo poskytnutím nebo poskytováním služby. V takovém případě obsahuje společenská smlouva i ocenění prováděné práce nebo poskytované služby nebo způsob ocenění. Obdobný postup zákon o obchodních korporacích stanoví i v případě komplementáře komanditní společnosti (podle § 119 zákona o obchodních korporacích se na komanditní společnost použijí přiměřeně ustanovení o veřejné obchodní společnosti) a v případě člena družstva (§ 574 zákona o obchodních korporacích).

Vzhledem ke skutečnosti, že provedení nebo provádění prací nebo poskytnutí nebo poskytování služby výše uvedeným poplatníkem vzniká poplatníkovi nepeněžní příjem v podobě nabytí vkladu s tím, že tento nepeněžní příjem není od daně z příjmů osvobozen, navrhuje se v zákoně zrušit ustanovení, že daňovým výdajem není hodnota “odpracovaného” vkladu. Dosáhla-li by např. hodnota práce pro družstvo částky 100 000 Kč, výše nepeněžního vkladu člena družstva by byla 100 000 Kč. Na straně člena družstva by se v daném případě jednalo o zdanitelný příjem. Pokud by např. člen družstva podíl na družstvu úplatně převedl do 5 let od nabytí, tj. nesplnil zákonnou podmínku danou § 4 odst. 1 písm. r) zákona pro osvobození příjmu z úplatného převodu, daňovým výdajem by byla nabývací cena ve výši 100 000 Kč.

**K bodu 60 (§ 10 odst. 8)**

Zákon o obchodních korporacích (ZOK) již nově neukládá (až na výjimky) obchodním korporacím vytváření rezervního fondu ze zisku. Je tedy na dané obchodní korporaci, zda i nadále bude rezervní fond ze zisku vytvářet, v jaké výši nebo zda dosavadní zdroje

inventarizované v rámci rezervního, nedělitelného nebo ostatních fondů ze zisku rozpustí svým členům. Pokud obchodní korporace rezervní fond vytvořený ze zisku rozpustí mezi členy, bude se na straně člena obchodní korporace fyzické osoby jednat o zdanitelný příjem podle § 10 zákona. Tento příjem bude v souvislosti s úpravou § 36 zákona zdaněn daní vybíranou srážkou.

**K bodu 61 (§ 12 odst. 1)**

Z důvodu přesunu a podrobnější úpravy, která se týká členů rodiny zúčastněných na provozu rodinného závodu v § 13, se navrhuje přebytečnou část tohoto ustanovení vypustit.

**K bodu 62 (§ 13)**

Do ustanovení je zasaženo z důvodu doplnění úpravy o osoby, které se podílejí na provozu rodinného závodu. Rodinný závod a osoby podílející se na něm zavedl zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Na tyto osoby se vztahovala již předchozí úprava § 13, která se zabývala spolupracujícími osobami. Tato úprava však neupravovala případ, kdy člen rodiny, který byl účasten na provozu rodinného závodu, nežije ve společně hospodařící domácnosti spolu s poplatníkem. Tyto situace se do zákona explicitně doplňují. Vzhledem k současné legislativní podobě tohoto ustanovení je zvolena cesta jeho celkové rekonstrukce, tj. jsou provedeny další, zejména legislativně technické úpravy.

Odstavec 1 upravuje okruh příjmů a výdajů vzniklých při samostatné činnosti, které mohou být rozděleny na spolupracující osoby a uvádí taxativní výčet těchto osob, které se za ně považují (jsou zde zahrnuti i členi rodiny zúčastněné na provozu rodinného závodu).

Odstavec 2 upravuje obecné pravidlo o rozdělení příjmů a výdajů, kdy nesmí přerozdělená částka přesáhnout v celkovém součtu 30 % a zároveň horní hranice vyjádřenou v peněžních prostředcích pro každý měsíc a zdaňovací období. Vůči odstavci 2 je poté speciálním ustanovením odstavec 3, který se týká spolupráce pouze s manželem poplatníka, kdy již do této spolupráce není zapojena žádná další osoba. Tento druh spolupráce má pak výhodnější daňový režim, a to v podobě výše podílu celkových příjmů a výdajů, které mohou být rozděleny a také rovněž v maximální výši rozdílu mezi příjmy a výdaji, který může být rozdělen (a to jak ročně, tak měsíčně).

Odstavec 4 pak upravuje okruh osob, na které nelze nikdy příjmy a výdaje rozdělovat. Oproti předchozímu znění tento odstavec obsahuje případ, kdy poplatník zemře. Vzhledem k tomu, že § 239a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád zavedl fikci v případě úmrtí poplatníka, kdy se pro účely správy daní hledí na tuto na právní skutečnost tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, navrhuje se do zákona doplnit, že rozdělení příjmů ze samostatné činnosti na spolupracující osobu je možné jen do dne smrti poplatníka (do doby, kdy ke spolupráci skutečně docházelo).

**K bodu 63 (§ 15 odst. 1)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje slovo „financování“, které by mohlo navozovat zužující výklad, zrušuje tak, aby nedocházelo ke sporům, zda bude nezdanitelnou částí i dar ve věcné podobě (dary v podobě knih, sbírkových předmětů či uměleckých děl, jsou vcelku běžné).

**K bodu 64 (§ 15 odst. 1)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 65 (§ 15 odst. 1)**

Jde o legislativně technickou úpravu, pojem „bezpríspevkový“ je v zákoně obsoletní. Ustanovení § 32 odst. 2 zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, že za krev odebranou pro výrobu krevních derivátů a pro použití u člověka podle jiných právních předpisů a za její odběr nevzniká osobě, které byla krev odebrána, nárok na finanční ani jinou úhradu (tedy nárok na příspěvek), s výjimkou účelně, hospodárně a prokazatelně vynaložených výdajů spojených s odběrem její krve, o které tato osoba požádá, a to celkem do maximální výše 5 % minimální mzdy. Uvedené účelně, hospodárně a prokazatelně vynaložené výdaje spojené s odběrem krve jsou od daně osvobozené v souladu s § 4 odst. 1 písm. j) zákona o daních z příjmů.

**K bodu 66 (§ 15 odst. 1)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje do zákona doplnit, že v případě daru, který poskytnou manželé ze společného jmění manželů, může odpočet uplatnit jeden z manželů nebo oba poměrnou částí, tak jak se dohodnou. Bude-li se např. jednat o dar poskytnutý ze společného jmění manželů na zákonem stanovené účely ve výši 10 000 Kč, může odpočet uplatnit v plné výši buď jen manžel, nebo jen manželka, anebo např. manžel odečte 2 000 Kč, manželka zbývajících 8 000 Kč. Záleží na jejich rozhodnutí.

Limity pro uplatnění daru se posuzují u každého z manželů samostatně.

**K bodu 67 (§ 15 odst. 3 úvodní část ustanovení)**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s dosavadními ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 3 i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Rozšíření pojmu „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 4 odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení.

**K bodu 68 (§ 15 odst. 3 písm. a))**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s dosavadními ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 3 písm. a) i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Rozšíření pojmu „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 4 odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení.

**K bodu 69 (§ 15 odst. 3 písm. c) bod 4)**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s dosavadními ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 3 písm. c) bod 4 i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem

nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Rozšíření pojmu „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 4 odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení.

**K bodu 70 (§ 15 odst. 3 písm. e))**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s dosavadními ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 3 písm. e) i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Rozšíření pojmu „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 4 odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení.

**K bodu 71 (§ 15 odst. 3 písm. f))**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s dosavadními ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 3 písm. f) i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Rozšíření pojmu „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 4 odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení.

**K bodu 72 (§ 15 odst. 4)**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s dosavadními ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad § 15 odst. 4 i na jednotku, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Rozšíření pojmu „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 4 odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení.

**K bodu 73 (§ 15 odst. 5 písm. c))**

Zavedením doplňkového penzijního spoření došlo k uzavření stávajícího systému penzijního připojištění se státním příspěvkem. Stávajícím účastníkům bylo umožněno buď setrvat v tzv. transformovaných fondech nebo dobrovolně přejít do nového doplňkového penzijního spoření (§ 191 zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů). Z důvodu zachování daňových výhod penzijního připojištění se státním příspěvkem při přechodu na doplňkové penzijní spoření se navrhuje, aby v případě takového přechodu bylo možno upravovat o zákonem daný limit 12 000 Kč součet příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem a příspěvků na doplňkové penzijní spoření v roce přechodu. Například poplatník je od ledna do dubna účasten penzijního připojištění, od května převede svoje prostředky do doplňkového penzijního spoření, s měsíčním příspěvkem ve výši

1 500 Kč u obou produktů. Za první čtyři měsíce zaplatil 6 000 Kč. příspěvků, za 8 zbývajících měsíců zaplatil 12 000 Kč. Proto může při splnění ostatních podmínek uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně 6 000 Kč, tzn. od celkového součtu příspěvků zaplacených v daném roce na oba produkty odečte zákonem uvedený limit 12 000 Kč.

**K bodu 74 (§ 15 odst. 5 závěrečná část ustanovení)**

Vzhledem k tomu, že v souvislosti s důkazním břemenem poplatníků, kteří mají povinnost při porušení podmínek stanovených zákonem zdanit dříve uplatněné nezdanitelné části základu daně z titulu zaplacených příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem, penzijní pojištění nebo doplňkové penzijní spoření, se jeví překážkou vyčíslení výše takových příjmů v případech, kdy byla v minulosti uvedená nezdanitelná část základu daně uplatňována v rámci ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnavatele (poplatník mohl změnit zaměstnavatele, zaměstnavatel neexistuje, apod.), navrhuje se právní úprava, na základě které se omezí doba pro účely zpětného dodanění dříve uplatněného pojistného na uplynulých 10 let. Zruší-li např. poplatník smlouvu na jeden z uvedených produktů v roce 2016, bude dodávat příspěvky uplatněné v letech 2006 až 2015, tzn., že odpočty pojistného v letech předcházejících zůstávají zachovány (nedodávají se). Délka navržené lhůty vychází z teze, podle které smlouvy, které přetrvávají déle než 10 let, byly uzavírány s úmyslem odkládat finanční prostředky na budoucí spotřebu a nikoliv spekulativně za účelem vyřízení zákonných daňových úlev. Zároveň ale bylo nutné nastavit lhůtu dostatečně dlouhou tak, aby její délka naopak nemotivovala k předčasnému ukončení smluv o soukromém životním pojištění. Navržená úprava tak reflektuje objektivní skutečnosti, pro které jsou poplatníci nuceni vypovídat smlouvy o soukromém životním pojištění, např. z důvodu tíživé finanční situace, a zohledňuje dlouhodobý úmysl poplatníků odkládat prostředky na budoucí spotřebu, což byl cílový stav nezdanitelné části základu daně.

U penzijního připojištění se státním příspěvkem s ohledem na čl. II bod 1 přechodných ustanovení zákona č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony, i nadále platí, že příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem uplatněné před 1. lednem 2006 dodanění nepodléhají.

**K bodu 75 (§ 15 odst. 6)**

Vzhledem k tomu, že v souvislosti s důkazním břemenem poplatníků, kteří mají povinnost při porušení podmínek stanovených zákonem zdanit dříve uplatněné nezdanitelné části základu daně z titulu zaplaceného soukromého životního pojištění, se jeví překážkou vyčíslení výše takových příjmů v případech, kdy byla v minulosti uvedená nezdanitelná část základu daně uplatňována v rámci ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnavatele (poplatník mohl změnit zaměstnavatele, zaměstnavatel neexistuje, apod.), navrhuje se právní úprava, na základě které se omezí doba pro účely zpětného dodanění dříve uplatněného pojistného na uplynulých 10 let. Zruší-li např. poplatník pojistnou smlouvu v roce 2015, bude dodávat pojistné uplatněné v letech 2005 až 2014, tzn. že odpočty pojistného v letech předcházejících zůstávají zachovány (nedodávají se). Délka navržené lhůty vychází z teze, podle které smlouvy, které přetrvávají déle než 10 let, byly uzavírány s úmyslem odkládat finanční prostředky na budoucí spotřebu a nikoliv spekulativně za účelem vyřízení zákonných daňových úlev. Zároveň ale bylo nutné nastavit lhůtu dostatečně dlouhou tak, aby její délka naopak nemotivovala k předčasnému ukončení smluv o soukromém životním pojištění. Navržená úprava tak reflektuje objektivní skutečnosti, pro které jsou poplatníci nuceni vypovídat smlouvy o soukromém životním pojištění, např. z důvodu tíživé finanční situace, a zohledňuje dlouhodobý úmysl poplatníků odkládat prostředky na budoucí spotřebu, což byl cílový stav nezdanitelné části základu daně.

Z důvodu právní jistoty poplatníků se odbytné nahrazuje slovem odkupné. Úprava pojištění ze zákona č. 37/2004 Sb., o pojistné smlouvě, ve znění pozdějších předpisů, byla přenesena do nového občanského zákoníku (§ 2758 a násl.) s účinností k 1. lednu 2014. Nový občanský zákoník v souvislosti s ukončením smlouvy stanoví, že pojistník má právo na odkupné (§ 2842). O odbytném mluví ve zcela jiné souvislosti, a to v kontextu náhrady při újmě na přirozených právech člověka (§ 2968 NOZ).

Navrhuje se doplnit, že sankce v podobě zdanění dříve uplatněných nezdanitelných částí základu daně z titulu zaplaceného pojistného na soukromé životní pojištění se neuplatní v případě, kdy bude rezerva, kapitálová hodnota nebo odkupné převedeno na jakoukoliv jinou smlouvu soukromého životního pojištění splňující podmínky pro uplatnění nezdanitelné části základu daně. Vedle nových smluv tak bude bez uvedeného sankčního dopadu možné převádět zákonem vymezené finanční prostředky i na již existující smlouvu o soukromém životním pojištění, která splňuje zákonem stanovené podmínky.

Z důvodu zamezení zneužívání soukromého životního pojištění k obcházení daňové povinnosti se navrhuje doplnit omezení možnosti osvobození příspěvků zaměstnavatele za pojistné na soukromé životní pojištění zaměstnance. V poslední době se množí případy, kdy je pojišťovny nabízeno tzv. „investiční životní pojištění“ s tím, že tento typ pojištění splňuje podmínky pro daňovou uznatelnost příspěvků zaměstnavatele, osvobození příjmu ve formě příspěvku zaměstnavatele na straně zaměstnance a dále možnost uplatnění odčitatelných položek od základu daně zaměstnance, pokud jsou splněny podmínky dle ustanovení § 15 odst. 6 zákona. Ačkoli takovýto pojistný produkt formálně splňuje kritéria soukromého životního pojištění, jedná se ve skutečnosti částečně o investice kolektivního investování. Zásadní odlišností investičního životního pojištění od klasického kapitálového pojištění je způsob tvorby rezervy na účtech klientů. Rezerva je tvořena prostřednictvím investic do podílových fondů, přičemž pojišťovna negarantuje výši plnění, tj. ani výnos např. v podobě technické úrokové míry jako je tomu právě u kapitálového životního pojištění. Podstatou je tedy přenesení investičního rizika na pojistníka. Ke krytí pojistného rizika je pak pojišťovnou používána pouze minimální část placené pojistné. Například roční pojistné činí 50 000 Kč s tím, že 10 000 Kč je část pojistného určená ke krytí rizika vzniku nahodilé události (pojistná událost) a zbývajících 40 000 Kč je pojišťovnou umístěno např. do podílových fondů. Celkové roční pojistné hradí ve výši 20 000 Kč zaměstnanec a 30 000 Kč hradí zaměstnavatel. Protože podmínky soukromého životního pojištění definované v ustanovení § 6 odst. 9 písm. p) bod 3. splňuje pouze část pojistného ve výši 10 000 Kč, tzn.  $1/5 = 20\%$  z celkového ročního pojistného, může zaměstnanec jako položku odčitatelnou od základu daně uplatnit pouze  $1/5$  z jím hrazeného pojistného, tzn. 4 000 Kč (současně nesmí dojít k překročení limitu 12 000 Kč). V rámci tohoto typu pojištění dochází k propojení primárního účelu pojištění, tedy krytí rizik, se sekundárním prvkem, což je tvorba rezervy prostřednictvím investic na finančním trhu. Pojišťovna tak z části funguje obdobně jako investiční společnost. To znamená, že v poměru, v jakém se podílí pojistné a investiční riziko v celkové částce pojistného, se posuzuje daňový režim položky nezdanitelné části základu daně.

#### **K bodu 76 (§ 15 odst. 9)**

Navrhuje se legislativně technická úprava navazující na pojem „daňový rezident“ zavedený zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. v § 2 zákona o daních z příjmů.

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 77 (§ 15 odst. 9)**

Z důvodu snížení administrativní zátěže poplatníků se navrhuje zrušit povinnost dokládat výši příjmů ze zdrojů ze zahraničí na daném formuláři. Nadále trvá však povinnost tento příjem doložit potvrzením zahraničního správce daně. Forma je tedy volná.

**K bodu 78 (§ 16a odst. 3)**

Navrhuje se, aby v případě, kdy na straně poplatníka budou příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona např. činit 2 mil. Kč s tím, že u příjmů ze samostatné činnosti vykáže daňovou ztrátu 1,5 mil. Kč, mohl daňovou ztrátu započíst s příjmy ze závislé činnosti, tj. výsledná částka by činila 0,5 mil. Kč, a z toho důvodu by se na poplatníka solidární zvýšení daně nevztahovalo.

Tato úprava reflektuje původní záměr, tj. solidární zvýšení daně u těch poplatníků, jejichž příjmy přesahují zákonem stanovený limit. V případech, kdy dochází ke kombinaci základu daně podle § 6 a daňové ztráty, objektivně poplatník tak vysokých příjmů nedosahuje, a to právě z důvodů nutnosti vykrytí daňové ztráty.

**K bodu 79 (§ 17b)**

V současné době přetrvává nevyhovující stav v oblasti zdanění investičních fondů, který umožňuje legální obcházení daňové povinnosti a provádění daňové optimalizace prostřednictvím investičních fondů. Všechny investiční fondy podle dnes účinné právní úpravy podléhají dani z příjmů ve výši 5 %. Vyplácené podíly na zisku investičního fondu jsou zdaňovány 15% srážkovou daní stejně jako např. u běžných akcií. Pro běžné investory je tak nastaveno srovnatelné daňové zatížení jako v situaci, kdy investují individuálně. Splní-li však investor – právnická osoba podmínky pro definici tzv. „mateřské společnosti“ (tj. pokud vlastní minimálně 12 měsíců alespoň 10% podíl na investičním fondu s právní formou akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným), jsou podle směrnice Rady 2011/96/EU, o společném zdanění mateřských a dceřiných společností (tzv. dividendová směrnice), vyplácené podíly na zisku od daně z příjmů osvobozené. V tomto případě je konečné efektivní zdanění investice podle platné úpravy pouze 5 %, což umožňuje vytváření účelových investičních fondů, které slouží pouze k legálnímu vyhnutí se daňové povinnosti.

Z těchto důvodů se navrhuje nový způsob zdanění investičních fondů garantující alespoň jedno standardní zdanění, což zajistí srovnatelné daňové zatížení pro všechny investory.

V ustanovení se zavádí nový termín „základní investiční fondy“, který je vymezen pouze pro účely zákona o daních z příjmů a zahrnuje množinu fondů, pro které bude dále platit současný daňový režim. Záměrem bylo vybrat fondy, které mohou investovat pouze do standardních investičních instrumentů nebo které jsou určeny široké veřejnosti jako alternativní spořicí instrument a jejichž podnikání je regulováno. Základním investičním fondem může být i svěřenský fond, který byl založen podle zákona o investičních společnostech a investičních fondech a splňuje stanovené podmínky.

Ostatní investiční fondy, které neodpovídají stanoveným podmínkám, budou zdaňovány jako běžní poplatníci daně z příjmů právnických osob, neboť se svým charakterem mohou blížit běžnému podnikání. U tohoto typu investičních fondů tedy není jakékoliv daňové zvýhodnění žádoucí.

Navržená kritéria definující základní investiční fond vycházejí z loňského vládního návrhu zákonného opatření senátu č. 344/2013 a jako taková byla podrobena odborné diskusi (navrhovaná úprava byla zrušena přijetím pozměňujícího návrh Legislativní odbor Senátu, který vracel systém zdaňování investičních fondů zpět do původního stavu). Cílem navrhovaných kritérií je zajistit daňové zvýhodnění pro všechny běžné investiční fondy, ale zároveň omezit účelové zakládání investičních fondů. Tím se zajistí, že nepříznivý daňový



dopad bude pouze pro investiční fondy, které mají ve svém portfoliu zahrnuty nemovitosti, komodity a další speciální investice a zároveň nemají otevřenou formu. To jsou zejména účelově vytvářené entity. Běžných investičních fondů včetně fondů kvalifikovaných investorů s otevřenou formou se tato změna nedotkne. Také speciální typy investičních fondů zakládaných v rámci programů na podporu malých a středních podnikatelů a další typy fondů budou dále patřit do skupiny fondů se zvýhodněným daňovým režimem

Část ustanovení, která se týká zahraničních fondů, vychází z nové definice „zahraničního investičního fondu“ v zákoně o investičních společnostech a investičních fondech a stanoví, za jakých podmínek může zahraniční investiční fond uplatnit sníženou sazbu daně. Stejně jako v případě tuzemských fondů platí nově snížená sazba daně pouze pro vybrané typy zahraničních fondů. I nadále bude platit, že ustanovení se nevztahuje na fondy, které jsou daňově transparentní. V ustanovení se nově používá termín domovský stát, který je převzat ze zákona o investičních společnostech a investičních fondech, ve kterém je definován jako stát, podle jehož práva byl fond založen nebo kde má své sídlo.

#### **K bodu 80 (§ 18 odst. 2 písm. e) a f)**

Navržené zrušení písmene e) v § 18 zákona reflektuje skutečnost, že na vložení majetku do svěřenského fondu (tj. na vyčlenění majetku do svěřenského fondu a na zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti) je nahlíženo pro účely zákona o daních z příjmů obdobně jako na vklad do obchodní korporace. Toto vyčlenění nepodléhá zdanění, neboť je pouze rozvahovou operací, tj. vklad není z pohledu svěřenského fondu výnosem (k tomu viz § 23 odst. 1 a odůvodnění k novelizačnímu bodu, který toto ustanovení mění), a proto se neprojeví finálně v základu daně. K tomu je třeba dodat, že dle ustanovení § 17 odst. 1 písm. f) zákona má svěřenský fond postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob a zároveň je účetní jednotkou podle zákona o účetnictví. V tomto směru je možné tento výklad podpořit analogií s přístupem k vkladům do obchodních korporací či do právnických osob obecně (např. fundací, ústavů), kdy tyto vklady nejsou zdaňovány zákonem o daních z příjmů právě s poukazem na rozvahovou (tj. nevýnosovou) povahu dané účetní operace. V tomto kontextu tedy nebude vkladem vznikat „výnos“ tudíž ani příjem dle § 23 odst. 1., tj. vkladem nedochází k ovlivnění základu daně daného subjektu.

Kromě výše uvedeného je třeba rovněž uvážit otázku, jakou povahu má vklad do právnické osoby, resp. vyčlenění do svěřenského fondu. U obchodních korporací se takováto operace považuje za úplatnou. Pochybnosti jsou v případě činění těchto operací vůči poplatníkům, kde za toto vyčlenění není získáván podíl nebo jiná výhoda (např. vyčlenění do nadace pro veřejně prospěšný účel, vyčlenění do svěřenského fondu pro případ smrti atd.). Pro tyto případy je navrhováno doplnit nové ustanovení § 21f, podle kterého dotčené vklady nejsou považovány za bezúplatné nabytí majetku, což zabraňuje aplikaci ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16, které by v takovém případě zvyšovalo základ daně (bez ohledu na to, jak je daná operace vykazována v zákoně o účetnictví).

Z výše uvedeného vyplývá, že je nadbytečné stanovit, že příjmy svěřenského fondu z vyčlenění majetku do svěřenského fondu a ze zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob obdobně, jak tomu zákon nečiní v případě vkladů majetku do obchodní korporace.

Novelizační bod současně odstraňuje nežádoucí stav vyvolaný úpravami zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., v oblasti zdaňování svěřenského fondu, tj. zejména nemožnost odpisovat majetek svěřenským fondem v důsledku aplikace § 27 písm. j). Navrhovaná úprava dále odstraňuje negativní dopady týkající se nemožnosti uplatnění částek ve výši účetních odpisů, resp. nákladů při spotřebě neodpisovaného majetku v základu daně z příjmů svěřenských fondů u majetku vyčleněného do svěřenského fondu, pokud je toto vyčlenění,

resp. zvýšení majetku považováno za bezúplatný příjem. Tato nemožnost je dána ustanoveními zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., která v § 25 písm. zp) a § 25 písm. zq) zákona o daních z příjmů daňovou uznatelnost pro majetek, resp. aktiva, získaný bezúplatně vylučovala. Obdobně je navrženou úpravou řešena možnost uplatnění nákladů souvisejících s prostředky z vyčlenění a zvýšení majetku svěřenského fondu ve vztahu ke stávajícímu znění § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Navržené zrušení písmene f) souvisí s transformací vyjmutí majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití (§ 3 odst. 4 písm. j) do osvobození od daně navrženou v souvislosti se zavedenou povinností podávat oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob (nový § 38v). Navrhuje se tak stejná transformace i u daně z příjmů právnických osob z důvodu zajištění stejného daňového režimu tohoto příjmu.

#### **K bodu 81 (§ 18a odst. 5 písm. c))**

Navrhovaná úprava má stanovit, že poskytovatelem zdravotní služby pro účely zákona o daních z příjmů je pouze veřejně prospěšný poplatník, který má oprávnění poskytovat zdravotní služby podle zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách. Tím se odstraní pochybnosti, které vznikly při úpravě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů v souvislosti s doprovodným zákonem č. 375/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě, na základě kterého byl pojem zdravotnické zařízení, resp. provozovatel zdravotnického zařízení nahrazen pojmem poskytovatel zdravotních služeb s ujištěním předkladatele zákona, že se jedná pouze o terminologickou změnu. Navrhovaná úprava se týká zejména poskytovatele sociálních služeb, který současně poskytuje doplňkově také zdravotní služby, k čemuž však nepotřebuje oprávnění. Tito poplatníci tak nebudou považováni za poskytovatele zdravotních služeb, u kterých je podmínkou k takové činnosti získání oprávnění a budou uplatňovat tzv. úzký základ daně, neboť nebude mít předmětem daně příjmy ze ztrátových činností základního poslání. Logicky tak nebudou mít možnost uplatnit ztrátu ze základního poslání proti zisku, resp. základu daně z podnikatelských aktivit, což by měla naopak vyvážit možnost snížení základu daně podle § 20 odst. 7. Odůvodněnost tohoto návrhu vychází mj. ze skutečnosti, že poskytování zdravotnických služeb u dotčených poplatníků je doplňkovou činností a z ní dosahované příjmy jsou zanedbatelné, a proto návrh nezakládá nerovné podmínky v porovnání s poskytovateli zdravotních služeb na základě oprávnění, kde naopak příjmy z těchto činností výrazně převažují.

#### **K bodu 82 (§ 19 odst. 1 písm. zc))**

Zákonem č. 165/2012 Sb., bylo do zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech vloženo ustanovení § 37p, které ukládá provozovatelům solárních elektráren povinnost uzavřít smlouvu s provozovatelem kolektivního systému na sběr, zpětný odběr a likvidaci elektroodpadu, na základě které budou hrazeny poplatky na financování budoucí likvidace elektroodpadu. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá, že pouze v tomto specifickém případě byla uložena povinnost nikoli výrobcí, ale provozovatelům solární elektrárny, za účelem jednoznačné identifikace povinné osoby a vymahatelnosti uložené povinnosti. Ministerstvo životního prostředí sdělilo, že opomenulo iniciaci novelizace zákona o daních z příjmů (§ 19 odst. 1 písm. zc), podle kterého se osvobozují příjmy plynoucí pouze z příspěvků výrobců podle zákona o odpadech provozovatelům kolektivního systému. Proto zastává názor, že pro osvobození příspěvků od provozovatelů solárních elektráren existuje v daném případě stejný důvod jako v případě elektroodpadů, a to objektivní časový nesoulad mezi tvorbou zdrojů na likvidaci a skutečnou úhradou nákladů spojených s likvidací dotčených zařízení. Časový

nesoulad mezi výběrem příspěvků a zpracováním odpadu ze solárních panelů se pohybuje přibližně v rozmezí 15-35 let.

Při projednávání problematiky s daňovými poradci bylo upozorněno na skutečnost, že kolektivní systémy mohou provozovatelům solárních elektráren umožnit zřídit v místě své elektrárny sběrné místo. Za jeho zřízení a provoz mu přísluší odměna, která může znamenat vrácení nemalé částky recyklačního poplatku (8,50 Kč/kg panelu). Navrhuje se proto osvobození příspěvku omezit pouze na účely konkrétní likvidace elektroodpadů a solárních panelů, včetně nezbytných souvisejících nákladů, kterými ale nejsou náklady na zřízení sběrného místa. Ministerstvo životního prostředí dává záruky, že platná úprava zajišťuje využití dotčených příspěvků pouze pro zákonem stanovený účel, a proto není nutné stanovit postup pro případné použití prostředků v rozporu se zákonem, což by jinak znamenalo doplnění úpravy o povinnost zvýšit základ daně o částku příspěvku použitého v rozporu s jeho účelem, a to v tom zdaňovacím období, nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém došlo k porušení podmínek pro použití příspěvku nebo k ukončení činnosti.

Vzhledem ke skutečnosti, že došlo k opomenutí iniciovat změnu a reálně příspěvky jsou provozovatelům solárních elektráren poskytovány až od 1. ledna 2014, navrhuje se, aby tato úprava byla použitelná již pro zdaňovací období, které započalo v roce 2014.

#### **K bodu 83 (§ 19 odst. 1 písm. zf))**

Navrhovaná úprava reaguje na změnu vzniklou přijetím ZOK, kde již není dále stanovena povinnost obchodních korporací vytvářet a udržovat rezervní fond (resp. nedělitelný fond v případě družstva). Obchodní korporace také může (po úpravě stanov) již existující rezervní fond zrušit a zdroje v něm naakumulované použít jinak nebo je i rozdělit mezi členy obchodní korporace (akcionáře, společníky nebo členy družstva). Navrhovaná úprava stanoví pro příjem členů obchodní korporace z podílu takto rozdělovaných zdrojů rezervního fondu stejný režim, jako platí v případě příjmu při snížení základního kapitálu. To znamená, že pokud rozpouští rezervní fond dceřiná společnost, je příjem mateřské společnosti z rozpouštění té části rezervního fondu, která vznikla ze zisku obchodní společnosti, osvobozen.

Termín „obdobný fond“ zahrnuje nedělitelný fond vzniklý podle § 235 Obchodního zákoníku nebo jiné obdobné fondy, které mohou být vytvořeny, neboť ZOK výslovně nevylučuje i vytváření jiných fondů obdobných rezervnímu, pokud je to dáno jiným právním předpisem nebo stanovami obchodní korporace, proto je platnost ustanovení rozšířena i na tyto fondy.

#### **K bodu 84 (§ 19 odst. 1 písm. zp))**

Dle §19 odst. 1 písm. g) a p) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmu osvobozeny výnosy z operací na finančním trhu s prostředky účtu rezervy pro důchodovou reformu a výnosy z operací s prostředky jaderného účtu. Totožné finanční operace jsou však realizovány i na jiných platebních účtech, které za stát (Českou republiku) spravuje Ministerstvo financí. Je proto v rámci zákona o daních z příjmů vhodné osvobodit explicitně od daně z příjmů veškeré operace České republiky realizované na finančním trhu s disponibilními peněžními prostředky státní pokladny tak, jak jsou definovány zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů.

#### **K bodu 85 (§ 19 odst. 3 písm. b))**

Navrhovaná úprava zajišťuje aplikaci tohoto ustanovení i na společnosti mající odpovídající právní formu podle zahraničního právního předpisu, pokud jsou z důvodu místa skutečného vedení v České republice českými daňovými rezidenty. Dále se okruh subjektů, na které se toto ustanovení vztahuje, rozšiřuje i o Evropskou společnost a Evropskou družstevní společnost, které tam doposud jmenovitě uvedeny nebyly. Tato úprava zajistí nediskriminační

přístup k aplikaci směrnice 2011/96/EU o společném zdanění mateřských a dceřiných společností. Poplatníků, kteří jsou založeni podle tuzemských právních předpisů, se změna netýká a ustanovení tak i nadále platí pro akciovou společnost, společnost s ručením omezeným a družstvo.

**K bodu 86 (§ 19 odst. 3 písm. c))**

Navrhovaná úprava zajišťuje aplikaci tohoto ustanovení i na společnosti mající odpovídající právní formu podle zahraničního právního předpisu, pokud jsou z důvodu místa skutečného vedení v České republice českými daňovými rezidenty. Dále se okruh subjektů, na které se toto ustanovení vztahuje, rozšiřuje i o Evropskou společnost a Evropskou družstevní společnost, které tam doposud jmenovitě uvedeny nebyly. Tato úprava zajistí nediskriminační přístup k aplikaci směrnice 2011/96/EU o společném zdanění mateřských a dceřiných společností. Poplatníků, kteří jsou založeni podle tuzemských právních předpisů, se změna netýká a ustanovení tak i nadále platí pro akciovou společnost, společnost s ručením omezeným a družstvo.

**K bodu 87 (§ 19 odst. 5)**

Navrhovaná úprava nahrazuje nedefinovaný termín „třetí stát“ a jednoznačněji definuje okruh států, o které se v § 19 odst. 5 bodě 3, jedná.

**K bodu 88 (§ 19 odst. 8)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 89 (§ 19 odst. 10)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 90 (§ 19 odst. 11 úvodní část ustanovení)**

Jedná se o odstranění gramatické chyby.

**K bodu 91 (§ 19 odst. 12)**

Z důvodů právní jistoty navrhovaná úprava jednoznačně stanoví, že v případě investičního fondu ve formě akciové společnosti vytvářející podfondy se splnění podmínky pro uplatnění osvobození mezi mateřskou a dceřinou společností hodnotí souhrnně za celou společnost.

**K bodu 92 (§ 19b odst. 1 písm. c) až e))**

K § 19b odst. 1 písm. c):

Navržené písmeno c) v § 19b odst. 1 implementuje § 6 odst. 4 písm. a) ze zákona č. 357/1992 Sb., tj. vyjmutí plnění nebo bezúplatných převodů majetku na základě povinnosti stanovené právním předpisem z předmětu daně darovací. Institut popsáný v osvobození je povinným převodem dle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, a to dle § 60a tohoto zákona.

K § 19b odst. 1 písm. d):

Dále se z důvodu zajištění stejného daňového režimu majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití u daně z příjmů fyzických a právnických osob se tento příjem

přesouvá z režimu vynětí předmětu daně do režimu osvobození od daně z příjmů. Současně se navrhuje obdobný limit pro osvobození jako u daně z příjmů fyzických osob v § 4a písm. m) bodě 4.

Samotná forma „smlouvy o výpůjčce nebo výprose“ nemusí automaticky znamenat, že se jedná o bezúplatný příjem. Tato smlouva může být součástí daleko širších smluvních ujednání v rámci ekonomických vztahů.

Navržená úprava se proto nepoužije například u výpůjčky v režimu zajištění závazku převodem práva, kde vypůjčitel nezískává žádný prospěch a tento institut je v první řadě využíván k eliminaci rizik na straně věřitele a je srovnatelný se zástavním právem v případě nemovitostí. Stejně tak se nepoužije při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele a dále v případě výpůjček muzejních a galerijních předmětů pro různé expozice u veřejně prospěšných poplatníků.

K § 19b odst. 1 písm. e):

Právní úprava v písmenu e) v § 19b odst. 1 navazuje na úpravu v § 20 odst. 4 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, který byl od 1. ledna 2014 inkorporován do zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení bylo od daně darovací osvobozeno bezúplatné nabytí majetku zdravotními pojišťovnami pro fondy veřejného zdravotního pojištění v souladu se zákonem upravujícím činnost zdravotních pojišťoven (zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách).

#### **K bodu 93 (§ 19b odst. 2 písm. b) bod 1)**

Vypuštění osvobození bezúplatných příjmů (darů) u obcí a krajů v původním návrhu bylo provedeno z důvodu rozpočtového určení daní, kdy vykázaná daň z příjmů právnických osob je příjmem rozpočtu obce nebo kraje. Zdaňování bezúplatných příjmů tak nemá žádný dopad na rozpočet obcí a krajů. Záměrem Ministerstva financí bylo zjednodušení zjištění jejich základu daně, neboť jsou ušetřeni povinnosti klíčovat a vylučovat ze základu daně výdaje, které s těmito příjmy souvisí.

I přes upozornění v průběhu připomínkového řízení na skutečnost, že osvobození bezúplatných příjmů u obcí a krajů založí zvýšenou administrativu, územní samosprávné celky na tomto osvobození trvaly.

#### **K bodu 94 (§ 19b odst. 2 písm. b) bod 2)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

#### **K bodu 95 (§ 19b odst. 2 písm. e))**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

#### **K bodu 96 (§ 20 odst. 7)**

Navrhovaná úprava má jasně stanovit, že poskytovatelem zdravotní služby pro účely zákona o daních z příjmů je pouze veřejně prospěšný poplatník, který má oprávnění poskytovat zdravotní služby podle zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách. Tím se odstraní pochybnosti, které vznikly při úpravě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění

pozdějších předpisů v souvislosti s doprovodným zákonem č. 375/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě, na základě kterého byl pojem zdravotnické zařízení, resp. provozovatel zdravotnického zařízení nahrazen pojmem poskytovatel zdravotních služeb s ujištěním předkladatele zákona, že se jedná pouze o terminologickou změnu. Poskytovatel sociálních služeb, který současně poskytuje zdravotní služby bez oprávnění tak nebude považován za poskytovatele zdravotních služeb, bude uplatňovat tzv. úzký základ daně, neboť nebude mít předmětem daně příjmy ze ztrátových činností základního poslání a dosáhne tak na možnost snížení základu daně podle § 20 odst. 7. Odůvodněnost tohoto návrhu vychází mj. ze skutečnosti, že poskytování zdravotnických služeb u dotčených poplatníků je doplňkovou činností a z ní dosahované příjmy jsou zanedbatelné, a proto návrh nezakládá nerovné podmínky v porovnání s poskytovateli zdravotních služeb na základě oprávnění, kde naopak příjmy z těchto činností výrazně převažují.

**K bodu 97 (§ 20 odst. 8)**

Navrhovaná úprava má za cíl odstranit pochybnosti, že za poskytnuté bezúplatné plnění (dar) se nepovažuje pouze plnění peněžité povahy, ale také nepeněžní plnění např. v podobě knih, sbírkové předměty nebo umělecké díla.

**K bodu 98 (§ 20 odst. 8)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 99 (§ 20 odst. 8)**

Doplňuje se terminologická změna, která byla v ostatních částech zákona o daních z příjmů provedena již k 1. lednu 2014.

**K bodu 100 (§ 20 odst. 8)**

Navrhuje se vypustit poslední věta, která sledovala eliminaci účelových jednání dárce a obdarovaného při poskytování darů na veřejně prospěšné účely, což zajistí stejnou úpravu pro právnické i fyzické osoby, kde obdobná úprava nebyla při poslední novele zákona o daních z příjmů provedena. Nežádoucím operacím je zabráněno pomocí institutu zneužití práva.

**K bodu 101 (§ 20 odst. 12)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 102 (§ 20a úvodní část ustanovení)**

Navrhovaná úprava navazuje na záměr popsany v důvodové zprávě k § 17b stanovit sníženou sazbu daně pouze pro vybrané investiční fondy, a proto se ustanovení nově vztahuje pouze na tyto základní investiční fondy.

**K bodu 103 (§ 20a písm. a))**

Navrhovaná úprava navazuje na záměr popsany v důvodové zprávě k § 17b stanovit sníženou sazbu daně pouze pro vybrané investiční fondy, a proto se ustanovení nově vztahuje pouze na tyto základní investiční fondy.

**K bodu 104 (§ 21 odst. 2)**

V návaznosti na návrh popsany v důvodové zprávě k novému ustanovení § 17b, který zavádí nový způsob zdaňování investičních fondů, se navrhuje umožnit aplikaci snížené sazby daně z příjmů právnických osob pouze pro základní investiční fondy.

**K bodu 105 (§ 21 odst. 5)**

Navrhovaná úprava navazuje na záměr popsany v důvodové zprávě k § 17b stanovit sníženou sazbu daně pouze pro vybrané investiční fondy, a proto se ustanovení nově vztahuje pouze na tyto základní investiční fondy.

**K bodu 106 (§ 21a písm. c))**

Jedná se o terminologickou změnu uvádějící ustanovení do souladu s terminologií zavedenou rekodifikací soukromého práva.

**K bodu 107 (§ 21d odst. 1)**

Navržená úprava ustanovení § 21d odst. 1 rozšiřuje definici finančního leasingu ve smyslu ztotožnění se s ekonomickou náplní tohoto pojmu.

Doplnění určujících znaků finančního leasingu v písmenu b) a c) by mělo rovněž napomoci v odstranění pochybností, zda uskutečněná transakce mezi smluvními stranami je z hlediska obsahu finančním leasingem nebo zda se jedná o operativní pronájem. Obvyklým znakem finančního leasingu je skutečnost, že kupní cena předmětu leasingu je v okamžiku převodu vlastnického práva k předmětu finančního leasingu podstatně nižší než jeho tržní cena v tomto okamžiku. Za tímto účelem byla doplněna v písmenu b) definice s tím, že z důvodů spravovatelnosti a zamezení výkladových nejasností zde definice obsahuje věcně shodnou podmínku vztahující se ke kupní ceně předmětu leasingu, jakou byla podmínka v § 24 odst. 4 písm. b) stávajícího znění zákona (testování kupní ceny ve vztahu k vypočtené zůstatkové ceně, pokud není tato zůstatková cena již nulová). Z legislativně technických důvodů byl vypuštěn odkaz na § 31 odst. 1 písm. a) a nahrazen slovním vyjádřením způsobu odpisování použitého pro výpočet zůstatkové ceny v podobě „rovnoměrného odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování“. Vedle dalších charakteristických znaků finančního leasingu (viz např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 25/2007 – 59) je přenesení odpovědnosti za předmět leasingu (včetně údržby a oprav) i nebezpečí vztahujících se k předmětu leasingu (poškození, pokles tržní hodnoty předmětu leasingu) z poskytovatele finančního leasingu na jeho uživatele jedním z jeho dalších určujících rysů. Rozlišení věcné podstaty transakce pomocí více kritérií je významné pro identifikaci finančního leasingu v situaci, kdy operativní pronájem obsahuje prvky jako například sjednání opce k jeho předmětu a kdy se délka pronájmu blíží době obvyklé u finančního leasingu apod. Při zachování stávajícího znění definice finančního leasingu, neobsahující jeho další určující znaky, je poplatník vystaven riziku překlasifikace smlouvy o operativním pronájmu na smlouvu o finančním leasingu a daňové neuznatelnosti úplat v základu daně z příjmů s ohledem na vyšší kupní ceny při prodeji předmětu v období na konci smlouvy, vycházející z uzavřené smlouvy o operativním pronájmu.

Z legislativně technických důvodů byl do ustanovení § 21d písm. d) přesunut jako určující definiční znak finančního leasingu jeho minimální doba včetně způsobu, od kdy se doba finančního leasingu počítá s tím, že z hlediska věcného obsahu tohoto textu dosud umístěného v ustanovení § 24 odst. 4 zde nedochází ke změně.

**K bodu 108 (§ 21d odst. 2)**

Navržená úprava ustanovení § 21d odst. 2 vymezuje, co se rozumí minimální dobou finančního leasingu, která je nově jedním z definičních znaků finančního leasingu. Věcně se tato úprava shoduje s minimální dobou trvání finančního leasingu jako podmínky pro uznatelnost úplaty u finančního leasingu jako výdaje v § 24 odst. 4 písm. a), § 24 odst. 15 písm. a) a § 24 odst. 16 písm. a), a to ve znění novelizovaném zákonem č. 458/2011Sb., který sjednocuje vazbu minimální doby trvání finančního leasingu na minimální dobu odpisování hmotného majetku i u nemovité věci a současně umožňuje zkrácení doby finančního leasingu o 6 měsíců i na hmotný majetek zaevidovaný (vedle dosavadních odpisových skupin 2 a 3) v odpisových skupinách 4 až 6.

**K bodu 109 (§ 21f až § 21i)**

K § 21f:

Navrhovaná úprava navazuje na zrušení ustanovení § 18 odst. 2 písm. e) a stanoví, že na vyčlenění majetku do svěřenského fondu i na zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti se pro účely zákona o daních z příjmů nahlíží obdobně jako na vklad do obchodní korporace a nelze je tak považovat za bezúplatné nabytí majetku. Z důvodu právní jistoty se toto ustanovení vztahuje i na fundace a ústavy, jejichž daňový režim doposud vycházel pouze z účetnictví.

U obchodních korporací se vklad do obchodní korporace považuje za úplatnou operaci, neboť akcionář či společník získávají za vložené prostředky podíl na společnosti. U svěřenských fondů a fundací obdobné protiplnění sice většinou chybí, ale vyčlenění majetku je nutným předpokladem pro jejich vznik a nelze tedy na ně nahlížet jako na dar. V tomto směru je možné tento výklad podpořit také analogií s účetními postupy, kdy jak vklady do obchodních korporací či do právnických osob obecně, tak vyčlenění majetku do svěřenského fondu, jsou účtovány rozvahově a nevzniká tedy „výnos“ tudíž ani příjem dle § 23 odst. 1., tj. vkladem nedochází k ovlivnění základu daně daného subjektu.

Navrhovaná úprava současně potvrzuje eliminaci nežádoucího stavu vyvolaného úpravami zákonným opatřením Senátu č. 344/ 2013 Sb., v oblasti zdaňování svěřenského fondu, spočívající zejména v nemožnosti odpisovat majetek svěřenským fondem v důsledku aplikace § 27 písm. j) a dále v nemožnosti uplatnění částek ve výši účetních odpisů, resp. nákladů při spotřebě neodpisovaného majetku v základu daně z příjmů svěřenských fondů u majetku vyčleněného do svěřenského fondu. Stávající úprava citovaným opatřením Senátu totiž pokládala vyčlenění, resp. zvýšení majetku za bezúplatný příjem a ustanovení § 18 odst. 2 písm. e) jej vyjímalo z předmětu daně. V důsledku nově navržené úpravy se tedy restrikce, plynoucí z aplikace ustanovení § 27 písm. j) a z ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) a dále § 25 odst. 1 písm. zp) a § 25 odst. 1 písm. zq) zákona o daních z příjmů vyčlenění, resp. zvýšení hodnoty majetku svěřenských fondů nedotýkají, což je dále potvrzeno i tím, že uvedená restriktivní ustanovení z množiny bezúplatných příjmů dopadají obecně nově jen na nabytí majetku darováním, a tím zmíněný vklad dle § 21f není.

Obdobně se bude postupovat i na vyčleněný majetek do fundace a na vklad do fundace nebo ústavu. Tzn., že se na tento majetek bude nahlížet jako na vklad do obchodní korporace a nelze jej tak považovat za bezúplatné nabytí majetku. Stejně jako u svěřenského fondu, tak i fundacím a ústavům bude umožněno u vyčlenění a vkladech majetku odpisování majetku a nebudou se aplikovat ustanovení § 25 odst. 1 písm. i), zp) a zq).

K § 21g:



Navrhuje se v rámci obecných společných ustanovení pro daň z příjmů fyzických a právnických osob vymezit pro účely zákona o daních z příjmů pojem „minimální mzda“ v novém § 21g namísto legislativní zkratky jen "minimální mzda" přesunutě z § 35c odst. 4 do § 35bb odst. 4 vládním návrhem zákona o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů (sněmovní tisk 82). Věcné vymezení minimální mzdy se oproti stávajícímu znění nemění. Příslušnými právními předpisy upravující výši minimální mzdy jsou zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, (§ 111) a nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí.

K § 21h:

Navrhuje se v rámci obecných společných ustanovení pro daň z příjmů fyzických a právnických osob vymezit a zajistit provazbu mezi právními předpisy upravujícími účetnictví a zákonem o daních z příjmů. Jedná se o přesunutí a zpřesnění části úpravy ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to za účelem zvýšení právní jistoty a zamezení výkladových nejasností.

Vazba mezi právními předpisy upravujícími účetnictví a zákonem o daních z příjmů má za cíl vyjmutí poplatníků, kteří jsou účetními jednotkami, z obecného režimu posuzování příjmů. Pro tyto poplatníky bude platit, že příjmem je to, co je v účetnictví označeno za výnos. Takový příjem poté prochází testem toho, zda se jedná o příjem, který je předmětem daně, který je neosvobozený a který se zahrnuje do základu daně (taktéž o příjem, na který se vztahuje daňová povinnost, tj. zda se jedná nebo nejedná o příjem daňového nerezidenta ze zdrojů v zahraničí). S tímto příjmem se tedy zachází obdobně jako s ostatními příjmy zmíněnými v § 23 odst. 1 větě první, tj. v zásadě platí, že v případě splnění výše uvedených testů se zahrnuje do základu daně.

Definice příjmu se uplatní pro celý zákon o daních z příjmů a i pro zákon o rezervách. Uplatní se tedy rovněž pro účely ustanovení § 3 i § 18. Právě z důvodů uplatnění tohoto ustanovení jak pro fyzické, tak pro právnické osoby je zvoleno zařazení této definice do společné části zákona, a to do nového § 21h.

Obdobným způsobem jako s výnosy se zachází s náklady, kdy náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví jsou považovány za výdaje pro účely daní z příjmů. Tyto výdaje pak procházejí testem dle § 24 a 25, tj. mohou nebo nemusí být zahrnuty do základu daně.

Definice je třeba chápat tak, že se za tyto příjmy považují pouze výnosy, tj. nelze dovodit, že by vedle těchto příjmů-výnosů vstupovaly do základu daně ještě např. příjmy v hotovostní (cashové) podobě. Pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob, pro které je typické, že nevedou účetnictví za veškerou svou činnost (např. vedle činnosti, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, mohou rovněž vykonávat standardní zaměstnání nebo mít „ostatní příjmy“ dle § 10) platí, že definice příjmu se uplatní pouze ve vztahu k činnostem, za které se účetnictví vede.

V návaznosti na ustanovení § 38a zákona o účetnictví, které umožňuje některým účetním jednotkám vést jednoduché účetnictví, tudíž jejich příjmy a výdaji nemohou být výnosy a náklady, se navrhuje doplnit dané ustanovení o výjimku ze stanoveného pravidla pro účetní jednotky, které účtují v soustavě jednoduchého účetnictví.

Dosavadnímu přístupu odpovídá rovněž z legislativního pohledu nadbytečná dualita spočívající v uvádění spojení „příjem (výnos)“ nebo „výdaj (náklad)“. Tato dualita však s ohledem na rozsáhlost potřebných změn bude odstraněna v budoucnu.

Toto ustanovení je doplněno ustanovením § 23 odst. 6 písmene a) bodu 1 až 3, podle které se za příjem dále považuje hodnota (cena) technického zhodnocení provedeného nájemcem (resp. její zůstatek).

K § 21i:

V souvislosti s novým nařízením Evropského parlamentu a Rady EU č. 575/2013 a zejména s ustanovením článku 52 týkajícím se tzv. vedlejšího kapitálu Tier 1, který detailně popisuje nové typy hybridních finančních instrumentů, je nutné stanovit pro tyto nové typy speciálních nástrojů odpovídající daňový režim. Tyto investiční nástroje mohou mít částečně vlastnosti dluhového instrumentu i kapitálového instrumentu. Jejich specifickou vlastností však je, že nemají přesně určenou dobu splatnosti, resp. za určitých podmínek nemusí být splaceny vůbec. Proto lze říci, že příjmy z takovýchto investičních nástrojů se svým charakterem blíží spíše podílu na zisku, a proto bylo v navrhovaném ustanovení stanoveno, že na platby z tohoto nástroje se použije shodný daňový režim jako v případě podílu na zisku. Výdaje emitenta na tyto finanční nástroje jsou tedy daňově neúčinné a i v případě výsledkového účtování bude u emitenta takový výdaj daňově neuznatelný. Také na příjem investora z vyplácených výnosů se pohlíží obdobně a jako klasický podíl na zisku podléhá srážkové dani.

Výnos emitenta z emise takového nástroje pak bude mít daňový režim obdobný úpisu základního kapitálu, tj. takové získání peněžních prostředků nebude hodnoceno jako příjem.

**K bodu 110 (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 111 (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 6)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění za účelem jednotné terminologie užívané zákonem o daních z příjmů (viz § 6 odst. 1 písm. c) bod 1 zákona o daních z příjmů) a potvrzení obecné právní úpravy orgánů právnických osob v novém občanském zákoníku (§ 151 a násl. NOZ), který vychází z pojetí, že i jedno osobový orgán právnické osoby má člena (př. jednatel je členem statutárního orgánu s. r. o., obdobně statutární ředitel a. s.). Od 1. ledna 2014 tak odpadá nutnost rozlišovat mezi osobou, která je orgánem právnické osoby a osobou, která je členem orgánu právnické osoby. Nový občanský zákoník toto pojetí výslovně potvrzuje v § 152 odst. 1, kde stanovuje, že orgány právnické osoby tvoří orgány o jednom členu (individuální) nebo o více členech (kolektivní) a dále též v navazujících ustanoveních, ve kterých hovoří pouze o členech voleného orgánu (leg. zkratka v § 152 odst. 1 pro fyzickou osobu, která je členem orgánu právnické osoby a která je do funkce volena, jmenována či jinak povolána).

Z tohoto důvodu se navrhuje pro nadbytečnost vypustit v § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů rozlišování mezi statutárním orgánem, členem statutárního orgánů a členem dalších orgánů právnických osob, neboť fyzická osoba v chápání orgánů právnických osob občanským zákoníkem je vždy členem orgánu právnické osoby, nikoliv sama orgánem právnické osoby. Odměna nerezidenta, který je členem ať již individuálního nebo kolektivního orgánu právnické osoby, je v důsledku občanského zákoníku vždy zahrnuta v § 22 odst. 1 písmenu g) bod 6 zákona o daních z příjmů a podléhá srážkové dani dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů.

**K bodu 112 (§ 23 odst. 1)**

Jde o legislativně technickou úpravu související s přesunutím úpravy vyjmutí poplatníků, kteří jsou účetními jednotkami (§ 1 odst. 2 zákona o účetnictví) z obecného režimu posuzování příjmů v § 23 odst. 1 do nově navrženého ustanovení § 21h v rámci obecných společných ustanovení pro daň z příjmů fyzických a právnických osob.

**K bodu 113 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 11)**

Jedná se o opravu zřejmé chyby v textu zákona.

**K bodu 114 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 12)**

V návaznosti na novou úpravu NOZ, která zavádí obecné pravidlo, že promlčecí lhůta je tři roky (§ 629), je navrhována úprava ustanovení § 8a zákona č. 593/1992 Sb., která zkracuje období, po jehož uplynutí lze tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám ve výši 100 %, na 30 měsíců. Tato úprava zajistí možnost dále vytvářet opravné položky v nezměněné výši i na pohledávky spadající pod novou úpravu NOZ. V návaznosti na tuto úpravu a k vyloučení časového posunu v dopadu na inkaso daně z příjmů se navrhuje obdobně zkrátit také období, po jehož uplynutí musí dlužník zvýšit základ daně o neuhrazené dluhy, které byly zachyceny v účetnictví a zahrnuty do nákladů v předchozích zdaňovacích obdobích. Jedná se o symetrickou a rozpočtově vyváženou úpravu.

**K bodu 115 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 15)**

Jde o upřesnění týkající se daňového ošetření dopadů ze změny účetních metod tak, aby bylo zřejmé, že předmětné částky zvyšující, resp. snižující vlastní kapitál vzniklé v důsledku změny účetní metody se vztahují z celé množiny změn účetních metod jen k těm změnám, které ovlivňují základ daně z příjmů.

Změna účetní metody, která podle předpisů upravujících účetnictví od roku 2013 může být účtována kapitálově, nemusí ve všech případech znamenat, že její realizací vznikne dopad na výši základu daně z příjmů poplatníka. Příkladem změny účetní metody, která nevede k uvedenému daňovému dopadu, je např. začátek účtování o odložené dani, změna metody tvorby účetních opravných položek apod.

**K bodu 116 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 16)**

Legislativní úprava v souvislosti s úpravou v § 29 odst. 1 závěrečné části ustanovení, týkající se snižování vstupní ceny.

**K bodu 117 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 18)**

S účinností od 1. ledna 2014 byly zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, přijaty i změny zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v části týkající se problematiky uplatňování odpočtu od základu daně z příjmů na podporu výzkumu a vývoje. Jedna ze změn spočívala v nové možnosti zahrnovat do odpočtu i úplatu u finančního leasingu hmotného movitého majetku související s realizací projektu výzkumu a vývoje. Navrhuje se, aby v situaci, kdy poplatník zahrne do odpočtu i úplatu z finančního leasingu a poté nesplní podmínky pro daňovou uznatelnost tohoto výdaje, mohl zvýšit základ daně z příjmů o nesprávně uplatněnou část odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ve stejném zdaňovacím období, ve kterém bude zvyšovat základ daně o částku úplaty, t.j. ve zdaňovacím období, kdy došlo k porušení podmínek, nikoliv na dodatečném daňovém přiznání.

Zmíněným zákonným opatřením Senátu byl také doplněn nový odpočet na podporu odborného vzdělávání obsahující odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání. Tento odpočet může být uplatněn ve výši 110 % nebo 50 % vstupní ceny

podpořeného majetku, a to ve vazbě na intenzitu jeho využití ve třech zdaňovacích obdobích. Navrhovaná změna umožní v případě, kdy poplatník v období pořízení, resp. přenechání podpořeného majetku do užívání určí vyšší procento využívání doby provozu dotčeného majetku pro účely odborného vzdělávání (více než 50 %) a poté v dalších zdaňovacích obdobích toto procento nedodrží, zdanit pouze část tohoto odpočtu odpovídající rozdílu mezi 110 % a 50 % vstupní ceny podpořeného majetku.

#### **K bodu 118 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 19)**

Od roku 2014 byla v textu ustanovení § 23 odst. 7 v první větě provedena změna spočívající v tom, že text „upraví správce daně“ byl nahrazen textem „upraví se“. Cílem této změny bylo jednoznačně stanovit, že základ daně může upravovat jak správce daně, tak samotný poplatník, který má pochybnost o správně nastavených převodních cenách. Tato možnost upravit základ daně i samotným poplatníkem byla do konce roku 2013 dovozována výkladem.

Do ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) se navrhuje doplnit nový bod 19, na základě kterého bude poplatník (nebo správce daně např. při daňové kontrole) povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou „obvyklou“ na trhu v těch případech, kdy bude výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji u tohoto poplatníka snížen podle ustanovení § 23 odst. 7 (což by mohlo nastat i v případech, kdy u příslušné spojené osoby by základ daně zvýšen nebyl).

Tento postup se nepoužije v situacích, kdy následně došlo ke smluvní úpravě převodních cen mezi dotčenými spojenými osobami, která zohlední předmětný rozdíl. V tom případě poplatník snižovat základ daně podle § 23 odst. 7 nebude, a tudíž nebude ani následně zvyšovat výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 19 zákona o daních z příjmů. Postup při následné smluvní úpravě převodních cen se promítne ve výsledku hospodaření prostřednictvím zaúčtování souvisejících operací nebo v důsledku dosaženého rozdílu mezi příjmy a výdaji u dotčených smluvních stran. Pro jednoznačnost se navrhuje uvést tento postup do textu zákona.

Na základě připomínky správce daně se navrhuje text „není-li rozdíl uspokojivě doložitelný,“ nahradit textem „není-li rozdíl uspokojivě doložen,“. Důvodem je obava, že platné znění by mohlo vést k situaci, kdy správce daně bude muset prokazovat doložitelnost tohoto rozdílu (zda je rozdíl vůbec možno doložit), což není cílem tohoto ustanovení.

Současně z důvodu nejasné hranice mezi bezúplatným příjmem a cenou ve výši nula se navrhuje vypustit text, který měl za cíl jednoznačně do zákona zapsat, že ustanovení dopadá i na situace, kdy je sjednána cena ve výši nula.

Na základě požadavku zachovat daňový režim u nízkouročených půjček platný do konce roku 2013, je ponechána výjimka pro nízkouročené zápůjčky i bezúročné zápůjčky v případě, kdy je věřitelem daňový nerezident a z daňových rezidentů člen obchodní korporace (společník obchodní společnosti a člen družstva, právnická nebo fyzická osoba).

#### **K bodu 119 (§ 23 odst. 3 písm. b) bod 6)**

Jde o upřesnění týkající se daňového ošetření dopadů ze změny účetních metod tak, aby bylo zřejmé, že předmětné částky zvyšující, resp. snižující vlastní kapitál vzniklé v důsledku změny účetní metody se vztahují z celé množiny změn účetních metod jen k těm změnám, které ovlivňují základ daně z příjmů.

Změna účetní metody, která podle předpisů upravujících účetnictví od roku 2013 může být účtována kapitálově, nemusí ve všech případech znamenat, že její realizací vznikne dopad na výši základu daně z příjmů poplatníka. Příkladem změny účetní metody, která nevede k

uvedenému daňovému dopadu, je např. začátek účtování o odložené dani, změna metody tvorby účetních opravných položek apod.

**K bodu 120 (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 8)**

Obecně v návaznosti na inkorporaci daně darovací do zákona o daních z příjmů je poplatník povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu, pokud o tomto příjmu není účtováno ve výnosech nebo pokud se nejedná o příjem nezahrnovaný do předmětu daně anebo o příjem osvobozený. Pokud tento bezúplatný příjem poplatník následně využije k dosažení, zajištění a udržení příjmů, může o jeho hodnotu výsledek hospodaření, resp. rozdíl mezi příjmy a výdaji zase snížit. Nově je do ustanovení doplněno, že tento postup se nepoužije, pokud dosahovaný příjem není zahrnut v předmětu daně nebo je od daně osvobozený.

**K bodu 121 (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 9)**

Navrhovaná úprava umožňuje poplatníkům, u kterých hodnota bezúplatného příjmu ve formě přijatého peněžitého daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení byla podle předpisů upravujících účetnictví zaúčtována ve výnosech, si o tento příjem snížit výsledek hospodaření, protože v režimu snížené vstupní ceny o takto přijaté dary účelově poskytnuté na pořízení hmotného majetku (§ 29 odst. 1 zákona) poplatník nemůže uplatnit k předmětnému bezúplatnému příjmu odpovídající náklad.

**K bodu 122 (§ 23 odst. 4 písm. e))**

Navrhuje se rozšíření ustanovení i na výdaje neuznané jako výdaje daňové v daném zdaňovacím období.

Význam ustanovení je stejný jako u § 24 odst. 2 písm. zc) (viz podrobněji důvodová zpráva k tomuto ustanovení), který se také doplňuje. Toto ustanovení lze zároveň použít například v případě majetku, který je užíván k jiným činnostem, z nichž plynoucí příjmy nejsou předmětem daně (u veřejně prospěšných poplatníků), nebo tento majetek není zcela používán k dosahování zdanitelných příjmů (fyzické osoby), kdy při absenci této úpravy by docházelo k nechtěnému zdanění těchto příjmů.

**K bodu 123 (§ 23 odst. 6)**

Z důvodu doplnění oceňování u veřejně prospěšných poplatníků dochází ke změně uspořádání ustanovení § 23 odst. 6.

Navrhovaná úprava v písmenu b) má za cíl stanovit u veřejně prospěšných poplatníků jednoduchý postup pro oceňování u bezúplatně nabytého majetku, který nezaloží žádné zvýšení jejich výdajů, neboť nebude vyžadováno ocenění tohoto bezúplatného nabytí podle zákona pro oceňování majetku.

V případě bezúplatně nabytého majetku se za vstupní cenu navrhuje stanovit reprodukční pořizovací cenu podle právních předpisů upravujících účetnictví a při poskytnutí darů, tj. bezúplatného nabytí u muzeí a galerií se navrhuje, aby v případě, předmětů muzejní povahy a kulturní hodnoty (movitých kulturních památek), byla hodnota bezúplatného plnění stanovena ve výši 1,- Kč, tj. také shodně podle právních předpisů upravujících účetnictví.

U vybraných účetních jednotek, mezi které patří organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti a příspěvkové organizace, se pro ocenění bezúplatné změny v příslušnosti hospodaření s majetkem státu, převodu nebo přechodu majetku navrhuje postupovat podle ceny majetku zachycené v účetnictví u účetní jednotky, která o tomto majetku účtovala naposledy.

Z legislativně technických důvodů byl vypuštěn odkaz na § 33 a dále na § 31 odst. 1 písm. a), který je nahrazen slovním vyjádřením způsobu odpisování použitého pro výpočet zůstatkové ceny v podobě „rovnoměrného odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování“.

#### **K bodu 124 (§ 23 odst. 7 věty první až třetí)**

V ustanovení § 23 odst. 7 je obsaženo hlavní pravidlo pojednávající o převodních cenách, jehož cílem je zamezit přelévání zisků mezi spřízněnými osobami (s tím, že za spojené osoby jsou považovány i ty osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem krácení daňové povinnosti).

V případě nadnárodních transakcí se zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou na trhu považuje za příjem ze zdrojů na území České republiky, a to konkrétně za podíl na zisku, který podléhá srážkové dani, a to proto, že u těchto nadnárodních transakcí obecně existuje možnost následných úprav zisků podle smluv o zamezení dvojímu zdanění, resp. podle tzv. Arbitrážní konvence (i přesto, že Česká republika k těmto postupům uplatnila výhradu, protože nepreferuje v případech krácení daně vylučovat mezinárodní dvojí ekonomické zdanění, jehož dopad je považován za určitou formu sankce za snahu poplatníka dosáhnout daňového úniku, např. přesunem zisků za účelem snížit daňový základ v jednom státě vzhledem k jeho vyššímu daňovému zatížení než ve státě druhém, nebo např. vzhledem k daňovému osvobození, které poplatník druhého státu požívá).

Do konce roku 2013 ustanovení § 23 odst. 7 obsahovalo text, který dával výslovnou možnost upravit základ daně v případě chybných převodních cen mezi spojenými osobami pouze správci daně. Od roku 2014 byla v textu ustanovení § 23 odst. 7 v první větě provedena změna spočívající v tom, že text „upraví správce daně“ byl nahrazen textem „upraví se“. Cílem této změny bylo umožnit upravovat základ daně (rozumí se zvýšit základ daně), jak správci daně, tak samotnému poplatníkovi, který má pochybnost o správně nastavených převodních cenách a nechce riskovat postih v rámci případné daňové kontroly. Tato možnost zvýšit základ daně i samotným poplatníkem byla do konce roku 2013 dovozována výkladem.

Zároveň se navrhuje do ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) doplnit nový bod 19., na základě kterého bude poplatník (nebo správce daně např. při daňové kontrole) povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou „obvyklou“ na trhu v těch případech, kdy bude výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji u tohoto poplatníka snížen podle ustanovení § 23 odst. 7 (což by mohlo nastat i v případech, kdy u příslušné spojené osoby by základ daně zvýšen nebyl). Tento postup nedopadá na situace, kdy dojde ke smluvní úpravě převodních cen mezi dotčenými spojenými osobami, která zohlední výše uvedený rozdíl.

Současně z důvodu nejasné hranice mezi bezúplatným příjmem a cenou ve výši nula se navrhuje vypustit text, který měl za cíl jednoznačně do zákona zapsat, že ustanovení dopadá i na situace, kdy je sjednána cena ve výši nula.

Na základě požadavku zachovat daňový režim u nízkouročených půjček platný do konce roku 2013 je ponechána výjimka pro nízkouročené půjčky i bezúročné půjčky v případě, kdy je věřitelem daňový nerezident a z daňových rezidentů člen obchodní korporace (společník obchodní společnosti a člen družstva, právnická nebo fyzická osoba).

#### **K bodu 125 (§ 23 odst. 8 písm. b) bod 1)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění v návaznosti na označení příjmů podle § 7 zákona jako příjmy ze samostatné činnosti.

**K bodu 126 (§ 23 odst. 18)**

Z diskusí a právního posouzení ustanovení § 38a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyplývá, že nelze vybraným neziskovým právnickým osobám vzniklým po 1. lednu 2014 zakázat vedení zrušeného jednoduchého účetnictví. Proto do doby případné změny zákona o účetnictví a nahrazení zrušené soustavy jednoduchého účetnictví pravidly pro malé neziskové právnické osoby se doplňuje úprava pro možnost přechodu ze soustavy jednoduchého účetnictví do účetnictví a naopak, která zajistí srovnatelné zdanění bez ohledu na způsob vedení účetnictví obdobně, jako platí pro fyzické osoby při přechodu z vedení účetnictví na vedení daňové evidence a vyloučí tak legální vyhnutí se dani při přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví např. v případech, kdy podle platné právní úpravy nejsou dodávány pohledávky, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem, dále zásoby apod. Při opačném přechodu se jedná zejména o zvýšení základu daně o dluhy, zůstatky dohadných účtů pasivních apod.

**K bodu 127 (nadpis § 23a)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

**K bodu 128 (§ 23a odst. 1)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

**K bodu 129 (§ 23a odst. 2)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

**K bodu 130 (§ 23a odst. 3)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

**K bodu 131 (§ 23a odst. 4)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové nerezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým nerezidentem“.

**K bodu 132 (§ 23a odst. 5 úvodní část ustanovení)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

**K bodu 133 (§ 23a odst. 5 písm. a) až c))**

Ustanovení § 23a až § 23d představují implementaci Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií. V rámci implementace této směrnice byl umožněn mj. přenos daňové ztráty v případě převodu obchodního závodu na obchodní společnost (§ 23a odst. 5 písm. b) a v případě fúzí nebo rozdělení obchodních společností (§ 23c odst. 8 písm. b). V rámci navržených změn bude možné výhodu v převodu daňové ztráty uplatnit v i případech násobných převodů obchodních závodů, resp. násobných fúzí nebo rozdělení obchodních společností. V návaznosti na úpravu ustanovení § 23a a § 23c bylo nutné provést změny v ustanovení § 38na, které obsahuje podmínky pro uplatnění převedených daňových

ztrát. Podle § 38na odst. 4, resp. odst. 6 bude moci při splnění stanovených podmínek odečíst daňovou ztrátu od základu daně i ten poplatník, který ji převzal od poplatníka, který ji převzal od poplatníka, kterému byla daňová ztráta vyměřena.

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

Jedná se o legislativně technickou změnu v odkazu na správná ustanovení v § 34 zákona o daních z příjmů.

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové nerezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým nerezidentem“.

#### **K bodu 134 (§ 23a odst. 6 písm. a))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

#### **K bodu 135 (§ 23a odst. 6 písm. b))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23a odst. 6 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

#### **K bodu 136 (§ 23a odst. 6 písm. c))**

Navrhuje se rozšíření aplikace ustanovení § 23a i na družstva. Dle zákona o obchodních korporacích neobsahuje pojem obchodní společnost evropskou družstevní společnost ani družstvo. Tito poplatníci spadají pod samostatnou kategorii družstev. Z legislativně technického hlediska se tedy jeví jako vhodnější použití pojmu obchodní korporace, který je v souladu s § 1 zákona o obchodních korporacích souhrnnou kategorií zahrnující jak obchodní společnosti, tak družstva (tj. družstvo a evropskou družstevní společnost).

S ohledem na skutečnost, že podle § 552 zákona o obchodních korporacích je přípustná možnost založení družstva za účelem podnikání, je třeba ve vztahu k nakládání s obchodním závodem zohlednit možnost účasti družstva na převodu obchodního závodu, a sice jak v pozici převodce („převádějící obchodní korporace“), tak v pozici příjemce („přijímající obchodní korporace“) ve smyslu ustanovení § 23a odst. 1 zákona o daních z příjmů. Současné znění ustanovení § 23a odst. 6 písm. c) zákona o daních z příjmů omezuje využití režimu převodu obchodního závodu pouze na entity disponující formou obchodní společnosti, která je akciovou společností, společností s ručením omezeným nebo evropskou družstevní společností. Tato úprava tak znevýhodňuje poplatníky podnikající v právní formě družstva oproti obchodním společnostem. Proto se navrhuje rozšíření aplikovatelnosti úpravy § 23a zákona o daních z příjmů i na družstva.

Důvodem je tedy odstranění dosavadního rozdílného daňového zacházení s těmito subjekty v procesu restrukturalizací od jiných subjektů, od nichž se liší pouze právní formou ale nikoliv hospodářským způsobem podnikání či okruhem společníků (ekonomicko-sociální podstatou) a rovněž ne daňovým režimem ve vztahu k ostatním krokům činěným v rámci jejich podnikání, a to zejména s ohledem na skutečnost, že se v současné době stále více podnikových přeměn účastní také družstva podnikající v různých oborech, zejména zemědělská, spotřební, výrobní nebo spořitelní družstva, explicitně se doplňuje do ustanovení



řešících daňový režim fúzí a rozdělení obchodních korporací z důvodů aplikace daňově neutrálního přístupu pro poplatníky mající právní formu družstva.

Úpravou tak jde o zajištění rovných podmínek podnikání a obě klíčové směrnice uplatňované v EU pro právnické osoby, t.j. směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (tzv. dividendová směrnice) a směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (tzv. fúzovací směrnice) budou, po navrhované úpravě, aplikovány na stejný okruh poplatníků.

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 137 (§ 23b odst. 1)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23b odst. 6.

**K bodu 138 (§ 23b odst. 2)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23b odst. 6.

**K bodu 139 (§ 23b odst. 3 až 5)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23b odst. 6.

**K bodu 140 (§ 23b odst. 6 úvodní část ustanovení)**

Dochází k rozšíření aplikace ustanovení § 23b i na družstva. Dle zákona o obchodních korporacích neobsahuje pojem obchodní společnost evropskou družstevní společnost ani družstvo. Tito poplatníci spadají pod samostatnou kategorii družstev. Z legislativně technického hlediska se tedy jeví jako vhodnější použití pojmu obchodní korporace, který je v souladu s § 1 zákona o obchodních korporacích souhrnnou kategorií zahrnující jak obchodní společnosti, tak družstva (tj. družstvo a evropskou družstevní společnost).

S ohledem na skutečnost, že převod obchodního podílu družstva, tedy i jeho výměna, je za podmínek podle § 599 až 601 zákona o obchodních korporacích přípustná, jeví se jako nutné zohlednit tuto skutečnost v úpravě režimu výměny podílů podle § 23b zákona o daních z příjmů.

Současné znění ustanovení § 23b odst. 6 zákona o daních z příjmů omezuje využití režimu výměny podílů pouze na entity disponující formou obchodní společnosti, která je akciovou společností, společností s ručením omezeným nebo evropskou družstevní společností. Tato úprava tak znevýhodňuje poplatníky podnikající v právní formě družstva oproti obchodním společnostem. Proto se navrhuje rozšíření aplikovatelnosti úpravy § 23b zákona o daních z příjmů i na družstva.

Důvodem je tedy odstranění dosavadního rozdílného daňového zacházení s těmito subjekty v procesu restrukturalizací od jiných subjektů, od nichž se liší pouze právní formou ale nikoliv hospodářským způsobem podnikání či okruhem společníků (ekonomicko-sociální podstatou) a rovněž ne daňovým režimem ve vztahu k ostatním krokům činěným v rámci jejich podnikání, a to zejména s ohledem na skutečnost, že se v současné době stále více podnikových přeměn účastní také družstva podnikající v různých oborech, zejména zemědělská, spotřební, výrobní nebo spořitelní družstva, explicitně se doplňuje do ustanovení

řešících daňový režim fúzí a rozdělení obchodních korporací z důvodů aplikace daňově neutrálního přístupu pro poplatníky mající právní formu družstva.

Úpravou tak jde o zajištění rovných podmínek podnikání a obě klíčové směrnice uplatňované v EU pro právnické osoby, tj. směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (tzv. dividendová směrnice) a směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (tzv. fúzovací směrnice) budou, po navrhované úpravě, aplikovány na stejný okruh poplatníků.

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 141 (§ 23b odst. 6 písm. b))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23b odst. 6.

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 142 (§ 23c)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 143 (§ 23c odst. 1)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c). Pojem majetek a dluhy se nahrazuje v souladu s občanským zákoníkem pojmem jmění.

**K bodu 144 (§ 23c odst. 2 úvodní část ustanovení)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 145 (§ 23c odst. 2 písm. a))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 146 (§ 23c odst. 2 písm. b))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 147 (§ 23c odst. 3)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 148 (§ 23c odst. 4)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 149 (§ 23c odst. 5 úvodní část ustanovení)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 150 (§ 23c odst. 5 písm. b))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 151 (§ 23c odst. 6)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 152 (§ 23c odst. 7)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové nerezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým nerezidentem“.

**K bodu 153 (§ 23c odst. 8 úvodní část ustanovení)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

**K bodu 154 (§ 23c odst. 8 písm. a) až c))**

Ustanovení § 23a až § 23d představují implementaci Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií. V rámci implementace této směrnice byl umožněn m.j. přenos daňové ztráty v případě převodu obchodního závodu na obchodní společnost (§ 23a odst. 5 písm. b) a v případě fúzí nebo rozdělení obchodních společností (§ 23c odst. 8 písm. b). V rámci navržených změn bude možné výhodu v převodu daňové ztráty uplatnit v i případech násobných převodů obchodních závodů, resp. násobných fúzí nebo rozdělení obchodních společností. V návaznosti na úpravu ustanovení § 23a a § 23c bylo nutné provést změny v ustanovení § 38na, které obsahuje podmínky pro uplatnění převedených daňových ztrát. Podle § 38na odst. 4, resp. odst. 6 bude moci při splnění stanovených podmínek odečíst daňovou ztrátu od základu daně i ten poplatník, který ji převzal od poplatníka, který ji převzal od poplatníka, kterému byla daňová ztráta vyměřena.

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty a daňové nerezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“ a „poplatník, který je daňovým nerezidentem“.

**K bodu 155 (§ 23c odst. 9 písm. a))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 156 (§ 23c odst. 9 písm. b))**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 23c odst. 9 písm. c).

Dále dochází k nahrazení odkazu na ustanovení definující pro účely zdanění právnických osob daňové rezidenty přímým označením „poplatník, který je daňovým rezidentem“.

**K bodu 157 (§ 23c odst. 9 písm. c))**

Navrhuje se rozšíření aplikace ustanovení § 23c i na družstva. Dle zákona o obchodních korporacích neobsahuje pojem obchodní společnost evropskou družstevní společnost ani družstvo. Tito poplatníci spadají pod samostatnou kategorii družstev. Z legislativně technického hlediska se tedy jeví jako vhodnější použití pojmu obchodní korporace, který je v souladu s § 1 zákona o obchodních korporacích souhrnnou kategorií zahrnující jak obchodní společnosti, tak družstva (tj. družstvo a evropskou družstevní společnost).

Současné znění ustanovení § 23c odst. 9 zákona o daních z příjmů omezuje využití režimu fúze a rozdělení pouze na entity disponující formou obchodní společnosti, která je akciovou společností, společností s ručením omezeným nebo evropskou družstevní společností. Tato úprava tak znevýhodňuje poplatníky podnikající v právní formě družstva oproti obchodním společnostem. Proto se navrhuje rozšíření aplikovatelnosti úpravy § 23a zákona o daních z příjmů i na družstva.

Důvodem je tedy odstranění dosavadního rozdílného daňového zacházení s těmito subjekty v procesu restrukturalizací od jiných subjektů, od nichž se liší pouze právní formou ale nikoliv hospodářským způsobem podnikání či okruhem společníků (ekonomicko-sociální podstatou) a rovněž ne daňovým režimem ve vztahu k ostatním krokům činěným v rámci jejich podnikání, a to zejména s ohledem na skutečnost, že se v současné době stále více podnikových přeměn účastní také družstva podnikající v různých oborech, zejména zemědělská, spotřební, výrobní nebo spořitelní družstva, explicitně se doplňuje do ustanovení řešících daňový režim fúzí a rozdělení obchodních korporací z důvodů aplikace daňově neutrálního přístupu pro poplatníky mající právní formu družstva.

Úpravou tak jde o zajištění rovných podmínek podnikání a obě klíčové směrnice uplatňované v EU pro právnické osoby, t.j. směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (tzv. dividendová směrnice) a směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (tzv. fúzovací směrnice) budou, po navrhované úpravě, aplikovány na stejný okruh poplatníků.

Dále se pojem majetek a dluhy nahrazuje v souladu s občanským zákoníkem pojmem jmění.

**K bodu 158 (§ 23d odst. 1)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.

**K bodu 159 (§ 23d odst. 2)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.

**K bodu 160 (§ 23d odst. 3 a 4)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.

**K bodu 161 (§ 23d odst. 5)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.

**K bodu 162 (§ 23d odst. 7)**

Transformace penzijních fondů byla jednorázovou událostí, která proběhla k 1. lednu 2013. Další transformace již nemohou probíhat, a proto se toto ustanovení, které se stalo obsoletní, navrhuje zrušit.

**K bodu 163 (§ 24 odst. 2 písm. b) body 2 a 3)**

Navrhuje se doplnění režimu uplatnění zůstatkové ceny odpisovaného hmotného majetku pro situace vypořádání práva stavby s ohledem na skutečnost, že vypořádání práva stavby při jeho zániku nelze terminologicky zcela ztotožnit s případy prodeje či likvidace. Navrhovanou úpravou je řešeno uplatnění zůstatkové ceny odpisovaného hmotného majetku (stavby), pokud byl tento majetek realizován po dobu práva stavby a je součástí vypořádání práva stavby při jeho zániku, tj. v situaci, kdy stavba realizovaná stavebníkem zůstane zachována a případně vlastníkovu pozemku.

V situaci, kdy je předmětem převodu právo stavby, ale toto právo není hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů, je uplatnění pořizovací, resp. zůstatkové ceny práva stavby navázáno na účetnictví a daňově uznatelnou v okamžiku převodu je částka nákladu (účetní zůstatková cena) zaúčtována poplatníkem v účetnictví podle předpisů upravujících účetnictví.

**K bodu 164 (§ 24 odst. 2 písm. b) závěrečná část ustanovení)**

V závěrečné části ustanovení § 24 odst. 2 písm. b) se provádějí drobné legislativně-technické úpravy.

**K bodu 165 (§ 24 odst. 2 písm. k) bod 1)**

V návaznosti na § 21d, který ve znění účinném od 1. ledna 2014 stanovuje, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení zákona o nájmu, je třeba doplnit, že při pracovní cestě uskutečněné vozidlem, které si poplatník pořizuje formou finančního leasingu, uplatní výdaje v prokázané výši.

**K bodu 166 (§ 24 odst. 2 písm. k) bod 4)**

V návaznosti na § 21d, který ve znění účinném od 1. ledna 2014 stanovuje, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení zákona o nájmu, je třeba doplnit, že při zahraniční pracovní cestě, u které nelze prokázat výdaje uskutečněné vozidlem, které si poplatník pořizuje formou finančního leasingu, uplatní výdaje ve výši náhrady za spotřebované pohonné hmoty.

**K bodu 167 (§ 24 odst. 2 písm. t) bod 5)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje doplnit, že případná ztráta z prodeje stavby je ztrátou daňovou v souladu s § 24 odst. 2 písm. b) zákona. Toto ustanovení stanoví mimo jiné, že daňovým výdajem je zůstatková cena prodaného hmotného majetku, který lze odpisovat. To platí i v případě, že příslušná zůstatková cena je vyšší než prodejní cena tohoto majetku, tedy poplatník realizuje z tohoto obchodu ztrátu.

Nový občanský zákoník v § 3054 stanoví, že stavba, která není podle dosavadních právních předpisů součástí pozemku, na němž je zřízena, přestává být dnem nabytí účinnosti tohoto

zákonu samostatnou věcí a stává se součástí pozemku, měla-li k 1. lednu 2014 vlastnické právo k stavbě i vlastnické právo k pozemku táž osoba. Je-li vlastník pozemku a stavby stejný, je počínaje rokem 2014 stavba (se zákonem stanovenými výjimkami) součástí pozemku. Zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 stanoví, že ztráta z prodeje pozemku není na straně poplatníků fyzických osob ztrátou daňovou, což by bez ohledu na ustanovení výše uvedeného § 24 odst. 2 písm. b) zákona, mohlo být vztahováno i na stavby umístěné na vlastním pozemku podnikatele. Z toho důvodu se navrhuje zákon upřesnit v tom smyslu, že daňovou ztrátou nebude, obdobně jako tomu bylo do konce roku 2013, pouze ztráta z prodeje pozemku bez stavby. Prodá-li např. podnikatel stavbu zahrnutou v obchodním majetku, kterou jako hmotný majetek ve smyslu § 26 zákona odpisoval, daňovým výdajem je v souladu s § 24 odst. 2 písm. b) zákona její zůstatková cena, a to bez ohledu na výši příjmu z jejího prodeje, tj. obdobně jako tomu bylo do konce roku 2013.

**K bodu 168 (§ 24 odst. 2 písm. u))**

Vzhledem ke skutečnosti, že příjem z prodeje nemovité věci, která je ve společném jmění manželů, musí zdanit pouze jeden z nich, navrhuje se do zákona doplnit, že ten z manželů, který příslušný příjem zdaní, si jako daňový výdaj může uplatnit i daň z nabytí nemovitých věcí zaplacenou druhým z manželů.

**K bodu 169 (§ 24 odst. 2 písm. y))**

Navrhovaná úprava reaguje na skutečnost, že podle nových účetních pravidel se opravy minulých období účtují při významných položkách do vlastního kapitálu. Tato pohledávka je dále řádně zdaněna prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Z výše uvedeného důvodu se navrhuje při opravě chyb a nesprávností umožnit daňově účinný odpis pohledávek i pro pohledávky, které nebyly při svém vzniku zaúčtovány do výnosů, ale které byly řádně zdaněny. V případě rozvahového účtování oprav a chyb minulých let má totiž poplatník povinnost pro účely zjištění základu daně z příjmů zvýšit výsledek hospodaření.

**K bodu 170 (§ 24 odst. 2 písm. za))**

Navrhovaná úprava má za cíl sjednotit úpravu ustanovení zákona o daních z příjmů užívající pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ s dosavadními ustanoveními § 4a písm. g) a h), která užívají pojem „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru“. Oproti současnému znění se touto úpravou rozšiřuje dopad ustanovení § 24 odst. 2 písm. za) i na jednotky, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Rozšíření pojmu „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 4 odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení.

**K bodu 171 (§ 24 odst. 2 písm. zc))**

Cílem nového znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) je realizace původního záměru daného ustanovení, a to sice jeho aplikace na tzv. „přefakturace“. Pokud poplatník vynaloží výdaj, který není výdajem na dosažení zajištění nebo udržení příjmů, (např. výdaj na reprezentaci), nicméně dojde k jeho proplacení jiným poplatníkem, pak se jedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) postačí, pokud má poplatník na proplacení právo. Výdaj je uznatelný pouze do výše, do které má být proplacen. Ustanovení se neaplikuje v případě, kdyby mělo za následek dvojí uplatnění jednoho výdaje. Platí pravidlo, že pokud má nedaňový výdaj zvláštní/speciální daňový režim, nemůže využít toto ustanovení. Zvláštním daňovým režimem se rozumí zejména režim

- rezerv,
- opravných položek,
- nabývacích cen podílů,
- pohledávek,
- výdajů na spotřebované pohonné hmoty, pokud poplatník využil paušální výdaj na dopravu (§ 25 odst. 1 písm. x)),
- oceňovacích rozdílů,
- finančního leasingu,
- odpisů.

**K bodu 172 (§ 24 odst. 2 písm. zo))**

Jde o legislativně technickou úpravu související s novým názvem příjmů podle § 7 zákona.

**K bodu 173 (§ 24 odst. 2 písm. zp))**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 174 (§ 24 odst. 2 písm. zt)**

V souvislosti s upřesněním v § 18a odst. 5 písm. c), že za poskytovatele zdravotních služeb pro účely zákona o daních z příjmů se považuje pouze poplatník, který má oprávnění poskytovat zdravotní služby podle zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách, dochází k doplnění a upřesnění, že uplatnění paušálního výdaje na dopravu mohou uplatnit pouze poskytovatele zdravotních služeb s oprávněním poskytovat zdravotní služby, kteří i nadále budou uplatňovat tzv. široký základ daně. Navrhovaná úprava tak dopadá na provozovatele sociálních služeb, kteří také doplňkově poskytují zdravotní služby a kteří doplněním § 18a odst. 5 písm. c) budou uplatňovat tzv. úzký základ daně.

**K bodu 175 (§ 24 odst. 2 písm. zv))**

Tato úprava navazuje na znění ustanovení § 5 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, které umožňuje v případě, že je část pohledávky zajištěna bankovní zárukou nebo pojištěna, vytváření opravných položek pouze k části pohledávky. Proto se navrhuje, aby v případech, kdy je pojištěna pouze část pohledávky, bylo možno také aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. zv) na pojištěnou část pohledávky.

**K bodu 176 (§ 24 odst. 2 písm. zx))**

Nový občanský zákoník v § 1240 a násl. zavádí počínaje rokem 2014 nový institut – právo stavby. Právo stavby je v souladu s § 1242 nemovitá věc. Z hlediska účetních předpisů je právo stavby dlouhodobým hmotným majetkem. Je-li součástí práva stavby stavba, je z hlediska účetních předpisů právo stavby součástí ocenění stavby. V návaznosti na to se navrhuje pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob, kteří nevedou účetnictví, do zákona doplnit, že výdaje na pořízení práva stavby, které není součástí ocenění stavby (resp. není součástí vstupní ceny stavby v souladu s § 29 zákona o daních z příjmů), lze do daňových výdajů uplatnit postupně po sjednanou dobu trvání práva stavby. Prakticky jde o časové rozlišení výdajů poplatníků vedoucích daňovou evidenci obdobně, jako je tomu při finančním leasingu (viz § 24 odst. 2 písm. h) bod 2 zákona).

**K bodu 177 (§ 24 odst. 4)**

Navržená úprava ustanovení § 24 odst. 4 souvisí s přesunem obsahu dosavadního znění ustanovení § 24 odst. 4 týkajícího se doby finančního leasingu do § 21d odst. 1 písm. c) a § 21d odst. 2 a podmínky kladené na kupní cenu při převodu vlastnického práva k předmětu leasingu do § 21d odst. 1 písm. b). Vzhledem k rozsáhlosti zásahů do tohoto ustanovení bylo zvoleno nové přetextování § 24 odst. 4.

S ohledem na provázanost minimální doby finančního leasingu s dobou odpisování nově i u nemovitých věcí se navrhuje rovněž přemístění dosavadní podmínky § 24 odst. 4 písm. b) kladené pro uznatelnost leasingových úplat na kupní cenu předmětu leasingu po jeho ukončení, a to že tato kupní cena nesmí být vyšší než zůstatková cena při rovnoměrném odpisování z pořizovací ceny evidované u poskytovatele leasingu. Toto kritérium kladené dosud na kupní cenu (které bylo pouze fiktivním výpočtem bez ohledu na to, jak skutečně poskytovatel leasingu odpisoval) se jeví vhodné upravit a přesunout do definice finančního leasingu, a to v podobě uvedené v § 21d odst. 1 písm. b), tj. že lze ze smlouvy předpokládat, že kupní cena předmětu leasingu bude podstatně nižší než by byla obvyklá cena předmětu leasingu k datu převodu vlastnického práva,

Úpravy v dosavadním ustanovení § 24 odst. 4 písm. c) jsou legislativně technické a souvisí s úpravou v návěti § 24 odst. 4. Poslední věta ustanovení § 24 odst. 4 stávajícího znění se zrušuje s ohledem na to, že postup při nesplnění podmínek obsažených v dosavadním textu ustanovení § 24 odst. 4 je obsažen v ustanovení § 24 odst. 5.

**K bodu 178 (§ 24 odst. 5 úvodní část ustanovení)**

Jedná se o legislativně technické úpravy v souvislosti s úpravou ustanovení § 24 odst. 4 a § 21d zákona o daních z příjmů tímto zákonem. V navrhovaném znění § 24 odst. 4 je uznatelnost úplaty u finančního leasingu jako výdaje zúžena na jedinou podmínku. Nesplnění podmínek finančního leasingu, při kterých se aplikuje § 24 odst. 5 zákona je rovněž posuzováno ve vztahu k definičním znakům finančního leasingu uvedeným v § 21d tohoto zákona.

**K bodu 179 (§ 24 odst. 6)**

Navrhuje se zrušit odkaz na § 24 odst. 15, který je rušen tímto zákonem.

**K bodu 180 (§ 24 odst. 7 písm. b) bod 1)**

První navrhovaná změna souvisí se změnou terminologie v zákoně o oceňování majetku. Druhá změna navazuje na změnu terminologie v souvislosti s rekodifikací soukromého práva.

**K bodu 181 (§ 24 odst. 7)**

Výslovně se uvádí dosud implicitně dovozované pravidlo, že určitou část nabývací ceny nelze uplatnit dvakrát.

**K bodu 182 (§ 24 odst. 15 a 16)**

Navrhuje se dané odstavce zrušit z důvodu, že podmínka doby finančního leasingu je stanovena komplexně v § 21d odst. 2 jako jeden z jeho definičních znaků a podmínka zahrnutí hmotného majetku do obchodního majetku po ukončení finančního leasingu je zobecněna pro finanční leasing veškerého hmotného majetku v § 24 odst. 4.

**K bodu 183 (§ 25 odst. 1 písm. i))**

Jedná se o zúžení titulů bezúplatných příjmů, u kterých je vyloučená možnost uplatnění takto získaného majetku nebo majetku získaného z bezúplatných příjmů do daňově uznatelných výdajů (nákladů). Navrhovaná úprava by tak měla dopadat na tzv. veřejně prospěšné



poplatníky, kteří mají dary osvobozené od daně, resp. mohou uplatnit jejich osvobození. Oproti současné úpravě se navrhuje, aby výdaje související s reprodukcí majetku získaného z dědění nebo odkazu byly daňově uznatelné.

**K bodu 184 (§ 25 odst. 1 písm. t))**

V souladu se zájmem na právní jistotě poplatníků dochází k výslovnému upřesnění věcného rozsahu ustanovení, v jehož rámci se mají výdaji na reprezentaci, které není možné uplatnit jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, na mysli dary, nikoliv ostatní plnění spadající do širší množiny bezúplatných plnění.

**K bodu 185 (§ 25 odst. 1 písm. zp))**

Jedná se o úpravu, která množinu bezúplatných příjmů pro účely aplikace předmětného ustanovení omezuje na případy nabytí hmotného a nehmotného majetku odpisovaného pouze podle právních předpisů upravujících účetnictví, kdy byl tento majetek nabyt darováním. Navrhovaná úprava by tak měla dopadat na tzv. veřejně prospěšné poplatníky, kteří mají dary osvobozené od daně, resp. mohou uplatnit jejich osvobození.

**K bodu 186 (§ 25 odst. 1 písm. zq))**

Jedná se o úpravu, která množinu bezúplatných příjmů pro účely aplikace předmětného ustanovení omezuje na případy nabytí:

1) majetku neodpisovaného podle tohoto zákona ani podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to darováním. Takovým majetkem mohou například být zásoby, pozemek, finanční majetek,

2) služeb přijatých bezúplatně.

Ustanovení dopadá na výdaje (náklady) nabyvatele související s tímto majetkem nebo službami. Souvisejícími výdaji (náklady) jsou například hodnota spotřebovaných zásob, vstupní cena pozemku, hodnota spotřebovaných služeb apod. Navrhovaná úprava by tak měla dopadat na tzv. veřejně prospěšné poplatníky, kteří mají dary osvobozené od daně, resp. mohou uplatnit jejich osvobození.

**K bodu 187 (§ 25 odst. 3)**

Jedná se o odstranění legislativně technické nepřesnosti v předmětném odkazu.

**K bodu 188 (§ 26 odst. 2 písm. a))**

Jedná se o legislativně technickou úpravu spočívající v doplnění identifikace samostatných movitých věcí nebo jejich souborů, které jsou součástí vymezení hmotného majetku podle zákona o daních z příjmů, a to tak, aby byla zajištěna žádoucí vazba na vymezení těchto věcí podle předpisů upravujících účetnictví, které slovo „hmotné“ obsahují, a též z důvodu, že nový občanský zákoník v § 496 nově rozlišuje mezi věci hmotnou a nehmotnou.

**K bodu 189 (§ 26 odst. 2 písm. b))**

Jedná se o legislativně technickou úpravu spočívající ve vypuštění textu, který se navrženým doplněním do ustanovení § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů stává nadbytečným.

**K bodu 190 (§ 26 odst. 2 závěrečná část ustanovení)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu spočívající v doplnění identifikace samostatných movitých věcí nebo jejich souborů, které jsou součástí vymezení hmotného majetku podle zákona o daních z příjmů, a to tak, aby byla zajištěna žádoucí vazba na vymezení těchto věcí podle předpisů upravujících účetnictví, které slovo „hmotné“ obsahují, a též z důvodu, že nový občanský zákoník v § 496 nově rozlišuje mezi věci hmotnou a nehmotnou.

**K bodu 191 (§ 26 odst. 7 písm. b))**

Jedná se o legislativně technickou úpravu odstraňující nadbytečný odkaz v § 26 odst. 7 písm. b) na ustanovení jednotlivých písmen § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Režim polovičního odpisu podle § 26 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů se týká všech písmen § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů, tedy i dosud zde neuváděného písmene f).

**K bodu 192 (§ 27 písm. j))**

Navržená úprava z množiny bezúplatných příjmů pro účely aplikace předmětného ustanovení vybírá pouze případy nabytí hmotného majetku darováním, a to jak v případě obdarovaného fyzické, tak i právnické osoby. Vzhledem k tomu, že návrh ustanovení se již netýká dědictví nebo odkazu, navrhuje se současně zrušit výjimky týkající se fyzických osob.

**K bodu 193 (§ 28 odst. 3)**

Jde o doplnění ustanovení, které stanoví, že technické zhodnocení majetku pořizovaného formou finančního leasingu může odpisovat i uživatel, který si majetek pořizuje na finanční leasing, tak jak to zákon stanovil již do konce roku 2013. Úprava navazuje na nový § 21d odst. 2 zákona účinný od 1. ledna 2014, který stanoví, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení tohoto zákona o nájmu.

**K bodu 194 (§ 29 odst. 1 písm. a))**

V případě, kdy si podnikatel v době delší než jeden rok před vložením do obchodního majetku pořídil movitou věc, např. automobil, je vstupní cenou reprodukční pořizovací cena. Vložil-li by např. podnikatel do obchodního majetku 4 roky starý automobil, vstupní cenou by byla cena reprodukční. Pro pronajímatele, který nemá ve smyslu zákona obchodní majetek, zákon obdobnou úpravu vstupní ceny nestanoví. Pokud by např. poplatník zahájil nájem 4 roky starého automobilu, vstupní cenou by byla kupní cena. Z uvedeného důvodu se navrhuje do zákona doplnit, že i v případě zahájení nájmu movité věci starší než 1 rok bude vstupní cenou reprodukční pořizovací cena.

**K bodu 195 (§ 29 odst. 1 závěrečná část ustanovení)**

Jedná se o úpravu, která reaguje na dichotomii jednotek vzniklou po 1. lednu. 2014, kdy jednotky vymezené podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, obsahují podíl na společných částech nemovité věci v podobě pozemku, který však není hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů. Z důvodu posílení jistoty poplatníků se navrhuje doplnění § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů pravidlo, které vylučuje pro účely zjištění vstupní ceny jednotky tu jeho část, která je pozemkem.

**K bodu 196 (§ 29 odst. 1 závěrečná část ustanovení)**

Navrhovaná úprava odstraňuje pochybnost poplatníka, kterých forem bezúplatného příjmu se ustanovení vztahující se k přijatému bezúplatnému příjmu ve formě účelového daru na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technického zhodnocení týká.

**K bodu 197 (§ 29 odst. 6 písm. a))**

V souvislosti se změnou uspořádání § 23 odst. 6 dochází ke změně odkazu v ustanovení § 29 odst. 6.

**K bodu 198 (§ 29 odst. 6 závěrečná část ustanovení)**

V souvislosti se změnou uspořádání § 23 odst. 6 dochází ke změně odkazu v ustanovení § 29 odst. 6.

**K bodu 199 (§ 29 odst. 10)**

Navrhovaná úprava se týká výdajů, u kterých pro daňovou uznatelnost konkrétního výdaje týkajícího se hmotného nebo nehmotného majetku v základu daně z příjmů poplatníka je určující způsob, jak je o tomto výdaji účtováno v jeho účetnictví. Pro daňový režim předmětného souvisejícího výdaje je rozhodující, jak bylo o tomto výdaji zaúčtováno v souladu s platnými právními předpisy, které účetnictví upravují. Tento postup se navrhuje aplikovat také v oblasti hmotného a nehmotného majetku, který je předmětem vkladu a kde je rozhodující, zda předmětný výdaj vstoupil v účetnictví nabyvatele do ocenění tohoto majetku jako náklad související s jeho pořízením.

Navrhovaná úprava například řeší postup v situaci, kdy podle úpravy provedené zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, je nabytí nemovité věci vkladem předmětem této daně a není od ní osvobozeno. Navrhovaná úprava by měla umožnit poplatníkovi daně z příjmů v případě, kdy se poplatníkem této daně stane nabyvatel nemovité věci a hodnotu předmětné daně si nabyvatel zahrne do účetního ocenění vkládané nemovitosti, pokračovat v daňovém odpisování ve smyslu a při splnění dalších podmínek ustanovení § 30 odst. 10 z ocenění nemovité věci u původního odpisovatele, navýšeného o daň z nabytí nemovitých věcí, pokud ji nabyvatel zaplatil. Při absenci navrhované úpravy by daň z nabytí nemovitých věcí byla pro daňové účely jednorázovým nákladem. Úprava sleduje nastolení stavu, kdy koresponduje daňové a účetní zachycení uvedené daně.

Obdobně se bude postupovat podle navrženého ustanovení i u dalších výdajů vstupujících do ocenění vloženého majetku u nabyvatele jako náklad související s jeho pořízením.

**K bodu 200 (§ 30 odst. 10 písm. b) úvodní část ustanovení)**

Navrhuje se nahradit návěti § 30 odst. 10 písm. b) obsahující výčet jednotlivých subjektů oprávněných pokračovat v odpisování v případě hmotného majetku nabytého vkladem či přeměnou obecným pojmem poplatník, neboť současný výčet není úplný.

Navrhovanou úpravou jsou do daného ustanovení zahrnuty i fundace a ústav, které jsou definovány v ustanoveních § 303 a následujících, resp. § 402 a následujících zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. V této souvislosti se však nenavrhuje další úprava pro tyto instituty v jednotlivých bodech ustanovení § 30 odst. 10 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to s ohledem na novelou navržené ustanovení § 21f zákon o daních z příjmů, ve kterém se vklad do fundace nebo ústavu připodobňuje k vkladu do obchodní korporace (obdobně se tomu tak děje v případě svěřenského fondu).

**K bodu 201 (§ 30 odst. 10 písm. b) bod 4)**

Dochází ke zrušení ustanovení § 30 odst. 10 písm. b) bodu 4 zákona o daních z příjmů, a to v souvislosti s navrženým novelizačním bodem, který stanoví, že pro účely daní z příjmů se na vyčlenění majetku do svěřenského fondu a zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti hledí jako na vklad do obchodní korporace. V důsledku této úpravy není třeba zachovávat speciální bod týkající pokračování v odpisování pro majetek vyčleněný svěřenskému fondu, neboť režim vyčlenění majetku do svěřenského fondu, resp. zvýšení majetku svěřenského fondu se navrhuje podřadit pod režim vkladů, který je obecně řešen v § 30 odst. 10 písm. b) bodu 1 stávajícího znění zákona o daních z příjmů.

**K bodu 202 (§ 30 odst. 10 písm. i))**

Jedná se o terminologickou změnu navazující na nové pojmy soukromého práva, kdy je od 1. ledna 2014 užíván pojem „zápůjčka“ (§ 2390 NOZ) namísto dosavadního pojmu „půjčka“, přičemž po věcné stránce se jejich vymezení shoduje.

**K bodu 203 (§ 30 odst. 10 písm. m))**

Dochází ke zrušení stávajícího ustanovení § 30 odst. 10 písm. m) zákona o daních z příjmů, jehož obsah je ve vztahu k navržené úpravě § 30 odst. 10 písm. b) bodu 1 duplicitní.

**K bodu 204 (§ 33a odst. 2 písm. c))**

Jedná se o legislativně technickou úpravu spočívající v doplnění identifikace samostatných movitých věcí nebo jejich souborů, které jsou součástí vymezení hmotného majetku podle zákona o daních z příjmů, a to tak, aby byla zajištěna žádoucí vazba na vymezení těchto věcí podle předpisů upravujících účetnictví, které slovo „hmotné“ obsahují, a též z důvodu, že nový občanský zákoník v § 496 nově rozlišuje mezi věcí hmotnou a nehmotnou.

**K bodu 205 (§ 34 odst. 3)**

V souvislosti s upřesněním v § 18a odst. 5 písm. c), že za poskytovatele zdravotních služeb pro účely zákona o daních z příjmů se považuje pouze poplatník, který má oprávnění poskytovat zdravotní služby podle zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách se upřesňuje ustanovení odstavce 3 a možnost uplatnit odpočet daňové ztráty se týká pouze poskytovatele zdravotních služeb s oprávněním poskytovat zdravotní služby. Navrhovaná úprava tak dopadá na provozovatele sociálních služeb, kteří pouze doplňkově poskytují zdravotní služby, mají formu obecně prospěšné společnosti a kteří doplněním § 18a odst. 5 písm. c) budou uplatňovat tzv. úzký základ daně.

**K bodu 206 (§ 34g odst. 4 písm. a) bod 3)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění.

**K bodu 207 (§ 34g odst. 4 písm. b))**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění.

**K bodu 208 (§ 35ba odst. 1 písm. a))**

Na základě koaliční smlouvy se navrhuje přiznat základní slevu na poplatníka i starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu.

**K bodu 209 (§ 35ba odst. 2)**

Jde o legislativně technickou úpravu navazující na pojem „daňový rezident“ zavedený v § 2 zákona zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 210 (§ 35ba odst. 2)**

Z důvodu snížení administrativní zátěže poplatníků se navrhuje zrušit povinnost dokládat výši příjmů ze zdrojů ze zahraničí na daném formuláři. Nadále trvá však povinnost tento příjem doložit potvrzením zahraničního správce daně. Forma je tedy volná.

**K bodu 211 (§ 35ba odst. 4)**

Jde o legislativně technickou úpravu pro právní jistotu poplatníků i správců daně navazující na nový postup zdaňování příjmů zemřelého poplatníka do doby rozhodnutí o dědictví stanovené zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a na ustanovení § 12 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

**K bodu 212 (§ 35bb odst. 3)**

Jde o legislativně technickou úpravu v nově navrženém ustanovení § 35bb (jedná se o novelu zákona o daních z příjmů vládním návrhem zákona o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů (sněmovní tisk 82)), která reaguje na změnu vymezení vyživovaného dítěte tímto zákonem v § 35c odst. 6 úvodní části ustanovení zákona o daních z příjmů.

**K bodu 213 (§ 35bb odst. 4)**

Jde o legislativně technickou úpravu, kdy se legislativní zkratka jen "minimální mzda" přesunutá z § 35c odst. 4 do § 35bb odst. 4 vládním návrhem zákona o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů (sněmovní tisk 82) nahrazuje definicí minimální mzdy pro účely zákona o daních z příjmů v novém § 21g v rámci obecných společných ustanovení pro daň z příjmů fyzických a právnických osob.

**K bodu 214 (§ 35c odst. 1)**

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 215 (§ 35c odst. 1)**

Vláda se ve svém programovém prohlášení zavázala k následujícímu kroku: „Od roku 2015 postupné zvyšování slevy na dani na druhé a další dítě s cílem podstatně zvýšit slevu na dani na druhé a další dítě do konce volebního období.“ Navrhuje se zvýšit daňové zvýhodnění na druhé vyživované dítě o 200 Kč měsíčně, tj. o 2 400 Kč ročně a na další vyživované dítě o 300 Kč měsíčně, tj. o 3 600 Kč ročně. Maximální výše daňového bonusu zůstává nezměněna.

Daňové zvýhodnění tak bude nutné s ohledem na jeho výši uplatňovat v souvislosti s počtem dětí. Pokud v průběhu zdaňovacího období dojde ke změně počtu dětí (např. narozením druhého dítěte v rodině), pak se jedná o druhé dítě, na které bude uplatněno daňové zvýhodnění ve výši 15 804 Kč ročně, resp. poměrná část tohoto daňového zvýhodnění v souvislosti s dalšími podmínkami pro jeho uplatnění. Pokud v průběhu zdaňovacího období např. jedno ze dvou vyživovaných dětí přestane být vyživovaným dítětem ve smyslu § 35c odst. 6 zákona o daních z příjmů, bude poplatník uplatňovat na zbývající dítě daňové zvýhodnění ve výši 13 404 Kč ročně, resp. poměrnou část z této částky, neboť se počet dětí snížil ze dvou na jedno. Stejně tomu bude v situaci, kdy se u poplatníka vyživujícího tři děti a uplatňujícího tak daňové zvýhodnění ve výši 13 404 Kč, 15 804 Kč a 17 004 Kč sníží počet vyživovaných dětí ze tří na dvě děti. Poplatník pak bude uplatňovat daňové zvýhodnění již jen ve výši na „jedno“ a „druhé“ dítě (13 404 Kč a 15 804 Kč). Pro ilustraci postupu zjištění výše daňového zvýhodnění uplatňovaného na více dětí slouží následující příklad:

Poplatník uplatňuje daňové zvýhodnění v roce 2015 na dvě děti žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti. Na zletilého studujícího syna jen za kalendářní měsíce leden až srpen, neboť syn ukončí v tomto roce studium na střední škole a ve studiu dále nepokračuje a na nezletilou dceru po celý rok.

**Nárokové částky daňového zvýhodnění podle § 35c zákona o daních z příjmů:**

Daňové zvýhodnění na jedno vyživované dítě	13 404 Kč ročně	1 117 Kč měsíčně
Daňové zvýhodnění na druhé vyživované dítě	15 804 Kč ročně	1 317 Kč měsíčně

**Výpočet daňového zvýhodnění u poplatníka za celý rok 2015:**

Vyživované děti	Za kal. měsíce	Výpočet	Za kal. měsíce	Výpočet
Zletilý syn	I – VIII	1 117 x 8	-	-
Celkem		8 936 Kč		
Nezletilá dcera	I – VIII	1 317 x 8	IX – XII	1 117 x 4
Celkem		10 536 Kč		4 468 Kč

Daňové zvýhodnění u poplatníka na obě děti v úhrnu za celý rok:  $8\,936 + 10\,536 + 4\,468 = 23\,940$  Kč

**Z výše uvedeného vyplývá, že**

- a) na zletilého syna bude náležet daňové zvýhodnění ve výši stanovené na jedno dítě za měsíce I. – VIII. v úhrnné výši 8 936 Kč ( $1\,117 \times 8$ ), a
- b) na nezletilou dceru bude náležet daňové zvýhodnění za měsíce I. – XII. v úhrnné výši 15 004 Kč, z toho za měsíce I.-VIII. ve výši stanovené na druhé dítě tj. 10 536 Kč a za měsíce IX.-XII. ve výši stanovené na jedno dítě tj. 4 468 Kč ( $1\,317 \times 8 = 10\,536$  a  $1\,117 \times 4 = 4\,468$ ).

Vzhledem k tomu, že s ohledem na § 35c odst. 10 bude nezletilá dcera považována po část roku (I. – VIII.) za „druhé dítě“ a po část roku (IX. – XII.) za „jedno“ dítě, nebude se výsledná roční částka daňového zvýhodnění za celý rok rovnat ani jedné z částek uvedených v § 35c odst. 1 pro „jedno“ a „druhé“ dítě (13 404 Kč a 15 804 Kč), ale bude v jejím rozpětí, tedy ve výši 15 004 Kč.

**K bodu 216 (§ 35c odst. 1)**

Smyslem navrhované úpravy je zajištění nároku na daňové zvýhodnění na více dětí vyživovaných v rámci jedné společně hospodařící domácnosti v nové diferencované výši „podle počtu dětí“ (tj. v současné částce na jedno dítě a ve vyšších částkách na druhé dítě a na třetí a každé další dítě) za okolností, že daňové zvýhodnění na tyto děti nebude uplatňovat pouze jeden z poplatníků (rodičů), ale kdy si poplatníci (rodiče) daňové zvýhodnění náležející na těchto „více“ dětí rozdělí.

Bude-li tedy např. uplatňovat daňové zvýhodnění na jedno dítě u svého zaměstnavatele matka a na další dvě děti u svého zaměstnavatele otec, bude náležet daňové zvýhodnění na jedno z těchto dětí ve výši 13 404 Kč a na další dvě děti ve výši 15 804 Kč a 17 004 Kč. Bude pak záležet na rozhodnutí rodičů, v jaké výši si daňové zvýhodnění na tyto tři děti uplatní v prohlášení k dani u svého zaměstnavatele. Tzn. zda si matka uplatní nárok na daňové zvýhodnění u svého zaměstnavatele jen ve výši 13 404 Kč a otec na druhé dítě ve výši 15 804 Kč a na třetí dítě ve výši 17 004 Kč; nebo matka si uplatní daňové zvýhodnění na druhé dítě ve výši 15 804 Kč a otec daňové zvýhodnění na jedno dítě ve výši 13 404 Kč a na třetí dítě ve výši 17 004 Kč.

Mezi rodiči tedy musí existovat shoda nejen v tom, kdo z nich si daňové zvýhodnění na to které dítě uplatní, ale i v tom, v jaké výši si na to které dítě daňové zvýhodnění uplatní.

**K bodu 217 (§ 35c odst. 4)**

Upřesňuje se, že zahrne-li poplatník příjmy zdaněné v průběhu zdaňovacího období srážkou podle zvláštní sazby daně do ročního základu daně v daňovém přiznání, tyto příjmy se započtou do limitu pro výplatu daňového bonusu stanoveného ve výši šestinásobku minimální mzdy.

**K bodu 218 (§ 35c odst. 5)**

Jde o legislativně technickou úpravu navazující na pojem „daňový rezident“ zavedený v § 2 zákona zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 219 (§ 35c odst. 5)**

Z důvodu snížení administrativní zátěže poplatníků se navrhuje zrušit povinnost dokládat výši příjmů ze zdrojů ze zahraničí na daném formuláři. Nadále trvá však povinnost tento příjem doložit potvrzením zahraničního správce daně. Forma je tedy volná.

**K bodu 220 (§ 35c odst. 6 úvodní část ustanovení)**

Navrhuje se pro účely daňového zvýhodnění prohlásit za vyživované dítě poplatníka dítě po zániku pěstounské péče (tj. péče, která nahrazuje péči rodičů), jestliže dítě nadále žije ve společně hospodařící domácnosti se svým bývalým pěstounem.

Podle § 970 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, pěstounská péče zaniká, nabude-li dítě plné svéprávnosti a nejpozději dosažením zletilosti. Je-li tedy dítě svěřeno rozhodnutím příslušného orgánu do pěstounské péče, okamžikem nabytí svéprávnosti nebo zletilosti tato péče zaniká (tj. nejedná se již o „dítě v péči, nahrazující péči rodičů“), a není možné na něj uplatnit daňové zvýhodnění, i když ostatní podmínky stanovené v § 35c zákona o daních z příjmů jsou pro tyto účely splněny. Cílem tohoto opatření je zajištění vzájemné provázanosti mezi novým občanským zákoníkem, zákonem o daních z příjmů a zákonem č. 359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí, podle kterého tomuto dítěti rovněž zůstává zachován i po dosažení zletilosti nárok na příspěvek na úhradu potřeb dítěte.

**K bodu 221 (§ 35c odst. 6 úvodní část ustanovení)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu, aby bylo zřejmé, že jde-li o daňové zvýhodnění na dítě druhého z manželů, k uplatnění nároku na daňové zvýhodnění postačí, aby dítě s nevlastním rodičem žilo ve společně hospodařící domácnosti, tak jak zákon stanovil do konce roku 2013.

Jde-li o daňové zvýhodnění na vlastního vnuka nebo vnuka druhého z manželů, je třeba nejen s tímto vnukem sdílet společně hospodařící domácnost, jak stanoví § 35c odst. 1 zákona, ale ještě je třeba, aby jeho rodiče neměli dostatečné příjmy, ze kterých by mohli daňové zvýhodnění na dítě uplatnit. Bude-li se např. jednat o manžele, kde manželka nemá žádné příjmy, pečuje o dítě, manžel – student, má příjem ze samostatné činnosti 100 000 Kč, uplatní manžel slevy na dani podle § 35ba zákona a poté daňové zvýhodnění na dítě. Vzhledem k výši příjmu manžela, bude mít nárok na daňový bonus v souladu s § 35c odst. 4 zákona on a nikoliv prarodič.

Dosáhne-li však příjem manžela ze samostatné činnosti např. pouze 50 000 Kč, uplatní manžel pouze slevy na dani podle § 35ba zákona. Daňové zvýhodnění v podobě daňového bonusu manžel uplatnit nemůže, jeho příjem nedosáhl šestinásobku minimální mzdy (6 x 8 500 = 51 000) v souladu s § 35c odst. 4 zákona. V takovém případě, pokud vnuče žije ve společně hospodařící domácnosti s prarodiči, si mohou daňové zvýhodnění uplatnit prarodiče.

**K bodu 222 (§ 35d odst. 8)**

V návaznosti na prodloužení lhůty pro roční zúčtování záloh (do 31. března) se navrhuje prodloužit současně lhůtu pro vrácení přeplatků na dani vypočtených při ročním zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, resp. pro vyplacení případných doplatků na daňových bonusech, tedy pro splnění povinností spojených s ročním zúčtováním záloh a daňového zvýhodnění.

**K bodu 223 (§ 36 odst. 1 písm. a) bod 2)**

Jedná se o legislativně technické zpřesnění a sjednocení pojmosloví dle uznávaného konceptu, aby nedocházelo k jejich matoucímu zaměňování v zákoně. Pojem „příjem z nájemného“ je třeba vykládat tak, že se jedná o příjmy plynoucí z nájmu (též tzv. operativního leasingu). Nezahrnuje příjmy z finančního leasingu, a to na základě ustanovení § 21d odst. 2, který stanoví, že na finanční leasing se nepoužijí ustanovení o nájmu.

Příjmy z finančního leasingu (dříve finančního pronájmu s následnou koupí movité věci) jsou zdaňovány odlišnou výší zvláštní sazby daně z příjmů podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. d).

Naproti tomu § 22 odst. 1 písm. g) bod 5 obsahuje jak příjmy z nájmu, tak příjmy v podobě leasingových splátek, neboť toto ustanovení používá spojení „příjmy z užívání“, což je pojem, který zastřešuje oba výše zmíněné instituty.

Speciálním ustanovením vůči § 36 odst. 1 písm. a) (a rovněž i písm. b)) je ustanovení § 36 odst. 1 písm. c), které postihuje příjmy plynoucí do tzv. „daňových rájů“ vyšší sazbou daně. Toto se samozřejmě nevztahuje na úplaty o finančním leasingu, který není obsažen v písm. a) ani v písm. b) (je upraven v § 36 odst. 1 písm. d)). Úplatou se rozumí leasingové splátky, tj. nikoliv kupní cena za předmět leasingu na konci leasingového vztahu.

**K bodu 224 (§ 36 odst. 1 písm. b) bod 1)**

U příjmů, které nejsou výplatou podílem na zisku, se umožňuje v základu daně pro daň vybíranou srážkou daně uplatnit nabývací cenu daného kapitálového majetku.

Ustanovení vychází z výčtu uvedeného v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, které pracuje s množinou podíly na zisku, vypořádací podíly obchodních korporací a jiné příjmy z držby kapitálového majetku. Jedná se i o případ, pokud poplatník získal úplatně obchodní podíl na obchodní společnosti a součástí vlastního kapitálu této obchodní společnosti byly vratitelné položky typu emisního ážia nebo příplatku mimo vlastní kapitál. Shrnujícím pojmem je tedy pojem „příjem z držby kapitálového majetku“, který má složky podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku a jiné příjmy z držby kapitálového majetku.

**K bodu 225 (§ 36 odst. 2 písm. d))**

Navrhuje se ustanovení týkající se příjmů z kapitálového majetku, kterým jsou i podíly na zisku, uvést do souladu se zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Ten umožňuje podíly na zisku vyplácet i jiným osobám než těm, které mají majetkový podíl na obchodní korporaci (§ 34 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích).

Tato úprava přímo souvisí s úpravou provedenou v § 8 odst. 1, kde se ruší slova „z majetkového podílu“ a slova „společnost s ručením omezeným“, „komanditní společnost“ a „družstvo“ se nahrazují pojmem „obchodní korporace“. Obdrží-li následně podíl na zisku



osoba, která nemá majetkový podíl na obchodní korporaci, bude se i na její straně jednat o příjem podle § 8 zákona zdaněný srážkou v souladu s § 36 zákona. Tím tato osoba nebude muset podávat daňové přiznání. Výjimkou bude podíl na zisku vyplacený zaměstnanci, který bude i nadále příjmem podle § 6 zákona v souladu s § 6 odst. 1 písm. d) zákona (v návaznosti na předvěti § 8 odst. 1 zákona). Současně se navrhuje doplnit v tomto smyslu ustanovení § 36 zákona. Ustanovení § 8 odst. 1 písm. a) se dále navrhuje uvést do souladu s § 36, který pro jiné výnosy z držby cenných papírů srážkovou daň nestanoví.

U poplatníků daně z příjmů právnických osob bude tento druh příjmů zdaňován v obecném základu daně, neboť nejde o příjem z účasti na společnosti, ale v podstatě o bezúplatný druh příjmu. Odlišný přístup vychází z daného stavu, kdy v případě fyzických osob je preferován výběr daně formou srážkové daně, aby nevznikala povinnost podání daňových přiznání, zatímco u právnických osob toto hledisko není důležité a z věcné podstaty se tento příjem řadí k příjmům, které se zahrnují do základu daně.

**K bodu 226 (§ 36 odst. 2 písm. e))**

Jedná se o reakci na úpravu v § 10.

**K bodu 227 (§ 36 odst. 2 písm. i))**

Navrhovaná úprava reaguje na změnu vzniklou přijetím ZOK, kde již není dále stanovena povinnost obchodních korporací vytvářet a udržovat rezervní fond (resp. nedělitelný fond v případě družstva). Obchodní korporace také může (po úpravě stanov) již existující rezervní fond zrušit a zdroje v něm naakumulované použít jinak nebo je i rozdělit mezi členy obchodní korporace (akcionáře, společníky nebo členy družstva). Navrhovaná úprava stanoví pro příjem členů obchodní korporace z podílu takto rozdělovaných zdrojů rezervního fondu stejný režim, jako platí v případě příjmu při snížení základního kapitálu. To znamená, že při částečném rozpouštění rezervního fondu členům korporace se nejdříve vyplácí ta část rezervního fondu, která byla vytvořena ze zisku obchodní korporace a jejíž výplata podléhá srážkové dani, a až poté část rezervního fondu, která byla vytvořena při vzniku společnosti (příplatek nad emisní kurs akcií – odst. 2 § 217 Obchodního zákoníku).

Termín „obdobný fond“ zahrnuje nedělitelný fond vzniklý podle § 235 Obchodního zákoníku nebo jiné obdobné fondy, které mohou být vytvořeny, neboť ZOK výslovně nevylučuje i vytváření jiných fondů obdobných rezervnímu, pokud je to dáno jiným právním předpisem nebo stanovami obchodní korporace, proto je platnost ustanovení rozšířena i na tyto fondy.

**K bodu 228 (§ 36 odst. 2 písm. k))**

Ustanovení § 4 odst. 1 upravující osvobození od daně je poplatné i pro § 36, tj. pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. Znamená to, že pokud je daný příjem dle ustanovení § 4, 4a, 10, 19 či 19b od daně z příjmů osvobozen, není zdaňován ani podle § 36. Z tohoto důvodu je v § 36 odst. 2 explicitní odvolávání se na konkrétní ustanovení o osvobozeních nadbytečné a také matoucí. Tento explicitní odkaz se proto navrhuje zrušit.

**K bodu 229 (§ 36 odst. 2 písm. l))**

Ustanovení § 4 odst. 1 upravující osvobození od daně je poplatné i pro § 36, tj. pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. Znamená to, že pokud je daný příjem dle ustanovení § 4, 4a, 10, 19 či 19b od daně z příjmů osvobozen, není zdaňován ani podle § 36. Z tohoto důvodu je v § 36 odst. 2 explicitní odvolávání se na konkrétní ustanovení o osvobozeních nadbytečné a také matoucí. Tento explicitní odkaz se proto navrhuje zrušit.

**K bodu 230 (§ 36 odst. 2 písm. v))**

Dochází ke zrušení obsoletního stanovení zvláštní sazby daně z příjmů u odchodného příslušníků bezpečnostních sborů podle zvláštního právního předpisu v § 36 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, neboť tento příjem je osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. n) zákona o daních z příjmů a tudíž se neaplikuje ustanovení o zvláštní sazbě daně.

**K bodu 231 (§ 36 odst. 3)**

Legislativně technické upřesnění, aby bylo zřejmé, jak postupovat v případech, kdy se jedná o sraženou daň z jednotlivého druhu příjmů poplatníků fyzických nebo právnických osob u příjmů uvedených v § 36 odst. 2 písm. a) a písm. m) zákona o daních z příjmů.

**K bodu 232 (§ 36 odst. 4)**

V návaznosti na návrh popsany v důvodové zprávě k novému ustanovení § 17b, který zavádí nový způsob zdaňování investičních fondů, se navrhuje omezit platnost ustanovení § 36 odst. 4 pouze pro základní investiční fondy.

**K bodu 233 (§ 36 odst. 6)**

Navrhovaná úprava reaguje na skutečnost, že činnost Střediska cenných papírů byla dne 26. 6. 2010 ukončena a nahrazena Centrálním depozitářem cenných papírů, a.s.. Z důvodu sjednocení pojmů se uvádí „centrální depozitář zaknihovaných cenných papírů“, který používá i zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu.

**K bodu 234 (§ 36 odst. 7)**

Dochází k upřesnění osobní působnosti znění § 36 odstavce 7 zákona o daních z příjmů, jenž se vztahuje pouze na daňové rezidenty, kteří jsou fyzickými osobami, a jeho vymezení oproti odstavci 8 v tomto směru.

V souvislosti s upřesněním znění § 36 odst. 7 se považuje za nutné vyjádřit, že účinky předpokládané tímto ustanovením nastanou pouze za předpokladu, že do daňového přiznání budou zahrnuty veškeré příjmy poplatníka podle § 6 odst. 4.

**K bodu 235 (§ 36 odst. 7)**

Nadále poplatníkovi nebude ponechána možnost zahrnout příjmy autorů vymezené v § 7 odst. 6 zákona o daních z příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou zvláštní sazbou daně podle § 36 zákona o daních z příjmů, do daňového přiznání. Pro budoucnost tak odpadá možnost započtení výše této srážky na reálnou výši daně poplatníka, neboť výše sražené daně je reálnou výší daně, která je okamžikem uskutečnění odpovídající srážky odvedena.

**K bodu 236 (§ 36 odst. 7)**

Považuje se za nutné vymežit lhůtu, ve které může být na příjmy podle § 6 odst. 4 související s konkrétním zdaňovacím obdobím uplatněno ustanovení § 36 odst. 7.

**K bodu 237 (§ 36 odst. 8)**

Jedná se o terminologickou změnu, která sjednocuje označení poplatníka v § 36 odstavci 8 zákona o daních z příjmů s označením užitým v odstavci 7, když odstraňuje výslovný odkaz na poplatníky uvedené v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů, neboť skutečnost, že ustanovení se vztahuje pouze na daňové nerezidenty, vyplývá z odkazu na § 22 zákona o daních z příjmů. Dále se v souladu s prvotním záměrem množné číslo „poplatníci“ nahrazuje jednotným číslem „poplatník“, a to v celém ustanovení vč. souvisejících formulací.

V návaznosti na upřesnění osobní působnosti odstavce 7 a 8 je žádoucí, aby se postup k zamezení druhého odvodu daně, který může nastat podáním daňového přiznání k základu

daně, z něhož byla daň již řádně odvedena srážkou, vztahoval také na daň, jež má být odvedena srážkou podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů u poplatníků, kteří jsou rezidenty jiného členského státu Evropské Unie. Z tohoto důvodu je třeba do odkazu na vybrané zdroje příjmů, jež jsou u poplatníků, kteří jsou rezidenty jiného členského státu Evropské Unie předmětem daně podle § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a na něž se vztahuje znění odstavce 8 doplnit písm. b), řadící mezi tyto zdroje za tam stanovených podmínek příjmy ze závislé činnosti, přičemž zahrnuje též situaci srážky daně podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

V návaznosti na zahájení jednání s Lichtenštejnským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje upravit znění příslušného ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejnsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu).

**K bodu 238 (§ 38a odst. 2)**

Jedná se o legislativní úpravu, které reflektuje nový postup zdaňování příjmů z tzv. ležící pozůstalosti zavedený daňovým řádem v § 239 až § 239b s účinností od 1. ledna 2014, kdy se tyto příjmy zdaňují jako by zůstavitel žil. Takto se postupuje až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, přičemž zůstavitelovu daňovou povinností plní osoba spravující pozůstalosti, a to vlastním jménem na účet pozůstalosti. Osoba spravující pozůstalost tak bude podávat řádná i dodatečná daňová tvrzení, a to za celé zdaňovací období nebo jeho část, ve standardních lhůtách stanovených daňovým řádem. Daňová tvrzení bude osoba spravující pozůstalost podávat za všechna zdaňovací období, která uplynou ode dne smrti zůstavitele až do dne předcházejícímu dni skončení řízení o pozůstalosti. Vzhledem ke skutečnosti, že se v daňovém tvrzení týkajícím se daňové povinnosti zůstavitele vzniklé ode dne jeho smrti do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, neuplatní nezdanitelné části základu daně, položky odčitatelné od základu daně, slevy na dani ani daňové zvýhodnění, navrhuje se do zákona doplnit, že se v daném případě nebudou platit zálohy na daň. Systematicky se tato nová úprava vkládá do § 38a odst. 2 zákona o daních z příjmů, který upravuje výjimky z placení záloh.

**K bodu 239 (§ 38a odst. 5)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu navazující na právní úpravu § 6 odst. 1 písm. a), která řadí funkční požitky pod příjmy ze závislé činnosti. Protože právní úprava funkčních požitků byla zákonným opatřením Senátu podřazena režimu příjmů ze závislé činnosti, je nutné v tomto ustanovení upravit i pojem „příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky“.

**K bodu 240 (§ 38a odst. 5)**

Jedná se pouze o gramatickou úpravu z důvodu zrušení některých slov v ustanovení.

**K bodu 241 (§ 38a odst. 9)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu navazující na právní úpravu § 6 odst. 1 písm. a), která řadí funkční požitky pod příjmy ze závislé činnosti. Protože právní úprava funkčních požitků byla zákonným opatřením Senátu podřazena režimu příjmů ze závislé činnosti, je nutné v tomto ustanovení upravit i pojem „příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky“.

**K bodu 242 (§ 38a odst. 10)**

V souvislosti se změnou pojmosloví provedenou v příslušných ustanoveních § 23a až 23d zákona o daních z příjmů se má za vhodné nahradit pojmy „společnost nebo družstvo“ pojmem „obchodní korporace“.

**K bodu 243 (§ 38c odst. 1)**

Jedná se o legislativní úpravu, která reflektuje skutečnost, že plátcem daně je i jiná entita než fyzická či právnická osoba, a to taková, která sice nemá právní osobnost, ale zákon o daních z příjmů ji přiznává daňovou subjektivitu, a je tak poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Jedná se zejména o svěřenský fond nebo podílový fond, které v případě daně vybírané srážkou, jsou v postavení plátce daně. V případě podílových fondů bude povinnosti plátce daně za tyto fondy i nadále vykonávat pověřená osoba, která je za to ze zákona zodpovědná (tj. administrátor investičního fondu), stejně jako za ně vykonává i povinnosti vyplývající z jejich pozice daňového poplatníka (vedení účetnictví, podání daňového přiznání atd.). V případě svěřenských fondů bude tyto povinnosti plnit svěřenský správce. V případě výplaty příjmů (dávek) ze III. pilíře dle smlouvy o doplňkovém penzijním spoření a smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem, je plátcem daně penzijní společnost, která obhospodařuje příslušné fondy tohoto penzijního pilíře. Odlišné postavení penzijních společností plyne ze zákona o doplňkovém penzijním spoření, který přesně určuje kdy a v jaké výši mohou být dávky vypláceny. Pokud účastník spoří ve více fondech jedné penzijní společnosti, je dávka vyplácena vždy z prostředků, které jsou rozloženy, resp. zainvestovány v těchto fondech, a proto tuto činnost může provádět pouze penzijní společnost.

**K bodu 244 (§ 38d odst. 2)**

Navrhovaná úprava stanoví, že u příjmů z podřízeného podílu na zisku, jehož výplata závisí na splnění dané podmínky, která ještě v okamžiku rozhodnutí valné hromady (nebo jiného relevantního orgánu) nebyla splněna, není nutno dodržet podmínku, že daň musí být sražena nejpozději do konce třetího měsíce (resp. do konce měsíce u zaknihovaných CP), ale daň může být sražena až v okamžiku výplaty (pokud k ní dojde). Podobně se postupuje i v případě, že výplata podílů na zisku byla odmítnuta statutárním orgánem.

Navrhovaná úprava dále stanoví, že v případě výplaty podílu na zisku, který plyne z vlastních akcií, je povinnost srážky posunuta do okamžiku, kdy akcie přejde do vlastnictví jiného poplatníka, neboť jen v tom případě může ke srážce dojít. V případě, že akcie nebudou do doby splatnosti podílu na zisku převedeny na třetí osobu, tak právo na podíl na zisku spojené s vlastní akcií v majetku společnosti zaniká a srážková daň se nesráží.

**K bodu 245 (§ 38d odst. 9)**

Navrhuje se pro nadbytečnosti zrušit ustanovení, které pro účely zákona o daních z příjmů dává organizační složce státu stejné právní postavení jako má plátcem daně, neboť organizační složka státu je v důsledku nového znění § 38c odst. 1 zákona o daních z příjmů plátcem daně z titulu poplatníka daně z příjmů právnických osob.

**K bodu 246 (§ 38f odst. 3)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu navazující na právní úpravu § 6 odst. 1 písm. a), která řadí funkční požitky pod příjmy ze závislé činnosti. Protože právní úprava funkčních požitků byla zákonným opatřením Senátu podřazena režimu příjmů ze závislé činnosti, je nutné v tomto ustanovení upravit i pojem „příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky“.

Dále se jedná o legislativně technickou úpravu zajišťující správný odkaz v textu § 38f odst. 3 zákona o daních z příjmů. Odstavec 14 v § 6 zákona o daních z příjmů byl v důsledku zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. s účinností od 1. ledna 2014 přečíslován na odstavec 13 § 6 zákona o daních z příjmů.

**K bodu 247 (§ 38g odst. 4)**

Navržená změna zužuje případy, kdy je poplatník daně z příjmů fyzických osob povinen podat daňové přiznání při solidárním zvýšení daně. Dle navrženého znění poplatník musí podat daňové přiznání pouze v situaci, kdy se jeho daň za dané zdaňovací období zvyšuje o solidární zvýšení daně podle § 16a zákona o daních z příjmů. Tudíž tuto povinnost poplatník nemá, pokud se pouze jeho záloha, popř. zálohy zvýšily o solidární zvýšení daně podle § 38ha zákona o daních z příjmů, avšak jeho daň za dané zdaňovací období se nezvyšuje o solidární zvýšení daně podle § 16a zákona o daních z příjmů.

Cílem navrhované úpravy je zjednodušit administrativní zátěž poplatníkům, u kterých sice došlo k solidárnímu zvýšení daně u zálohy, ale jejich příjmy za dané zdaňovací období nedostačují k aplikaci solidárního zvýšení jejich daně podle § 16 a zákona o daních z příjmů. V důsledku navržené změny budou moci za zákonem stanovených podmínek opět požádat o roční zúčtování daně svého zaměstnavatele.

Další cílem této úpravy je též zmírnit dopady v souvislosti s vrácením přeplatků ze závislé činnosti vyplývajících z těchto daňových přiznání z účtů týkajících se daně z příjmů ze samostatné činnosti a tím i dopady na rozpočtové určení daní.

Na toto zrušení povinnosti navazuje rovněž přechodné ustanovení, které zrušuje tuto povinnost i pro zdaňovací období roku 2014.

**K bodu 248 (§ 38g odst. 5)**

Za účelem zajištění nového postupu při opravě chyb vzniklých zaviněním poplatníka, které bude mít plátcе daně možnost řešit tím způsobem, že pouze podá oznámení správci daně a tuto dlužnou částku bude mít povinnost uhradit poplatník, se povinnost podat daňové přiznání tímto poplatníkem zakotvuje přímo do ustanovení § 38g zákona o daních z příjmů, ve kterém jsou upraveny obecné podmínky, za kterých má poplatník fyzická osoba povinnost daňové přiznání podat.

Správce daně tak již může k podání daňového přiznání poplatníka v těchto případech vyzvat. V tomto případě se neuplatní pokuta za opožděné tvrzení daně, pokud bude daňové přiznání podáno nejpozději ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě k podání daňového přiznání.

**K bodu 249 (§ 38ga písm. b))**

Navrhuje se, aby v případě zdaňování příjmů z ležící pozůstalosti osobou spravující pozůstalost v souladu s § 239a daňového řádu, mohla být uplatněna daňová ztráta. Důvodem je odlišný charakter daňové ztráty od odčitatelných položek vázaných na osobu poplatníka.

**K bodu 250 (§ 38h odst. 14)**

Pojem „pojistné na všeobecné zdravotní pojištění“ je v rámci celého právního řádu nahrazen pojmem „pojistné na veřejné zdravotní pojištění.“

**K bodu 251 (§ 38ch odst. 4)**

Za účelem zvládnutí všech povinností spojených s ročním zúčtováním záloh a daňového zvýhodnění plátcі daně se navrhuje lhůtu pro jeho provedení prodloužit z 15. března na 31. března. Z praxe vyplývá, že uvedené povinnosti nelze reálně zvládnout ve zkrácené lhůtě, tj. do 15. března, tedy za jeden kalendářní měsíc od předložení průkazů pro jeho provedení, neboť provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění u velkých plátců daně je administrativně velice náročné.

**K bodu 252 (§ 38ch odst. 5)**

V návaznosti na prodloužení lhůty pro roční zúčtování záloh (do 31. března) se navrhuje prodloužit současně lhůtu pro vrácení přeplatků na dani vypočtených při ročním zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, resp. pro vyplacení případných doplatků na daňových bonusech, tedy pro splnění povinností spojených s ročním zúčtováním záloh a daňového zvýhodnění.

**K bodu 253 (§ 38i odst. 2)**

Navrhuje se upravit lhůtu, ve které může plátce daně nesprávně vypočtenou částku při ročním zúčtování záloh ještě dodatečně vrátit poplatníkovi tak, aby tato lhůta byla v souladu se lhůtou, ve které si tuto částku může jako přeplatek vypořádat poplatník prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

V nahrazené větě čtvrté se jedná o legislativně technické zpřesnění za účelem posílení právní jistoty na straně plátců daně.

**K bodu 254 (§ 38i odst. 4)**

Navrhuje se zrušení odstavce 4 s ohledem na skutečnost, že daná problematika vybraní nedoplatků z hlediska jejich zavinění je řešena konkrétně v následujících odstavcích.

Po uplynutí lhůty pro podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti vyplývá z § 252 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu povinnost platit úroky z prodlení za dlužnou částku na dani nebo neoprávněně vyplacenou částku na daňovém bonusu.

Ve vztahu k § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů vyplývá povinnost poplatníka podat daňové přiznání z navrhovaného znění § 38g odst. 5.

**K bodu 255 (§ 38i odst. 4)**

Dochází k legislativně technickému zpřesnění, aby bylo zřejmé, že počátek lhůty pro vybraní dlužné částky za dané zdaňovací období se váže na uplynutí lhůty pro podání vyúčtování daně za toto zdaňovací období.

**K bodu 256 (§ 38i odst. 4 věta druhá)**

Dochází k legislativně technickému zpřesnění textu, aby bylo zřejmé, že počátek lhůty pro vybraní dlužné částky za dané zdaňovací období se váže na uplynutí lhůty pro podání vyúčtování daně za dané zdaňovací období a nikoliv na skutečnost, zda vyúčtování daně bylo, nebo nebylo podáno.

**K bodu 257 (§ 38i odst. 5 písm. a) a b))**

Vzhledem k tomu, že výsledky z ročního zúčtování záloh (vrácené přeplatky na dani) budou plátcem daně vykazovány nadále až v řádném vyúčtování podaném za zdaňovací období, v němž bude toto roční zúčtování záloh provedeno (tedy nikoliv jak bylo původně předpokládáno v souvislosti se zavedením jednotného inkasního místa a zkrácením lhůty pro provedení ročního zúčtování záloh, již ve vyúčtování podaném za dotčené uplynulé zdaňovací období), není tak možné vázat úhradu případných dlužných částek na dani nebo na daňovém bonusu až na povinnost plátce daně podat za toto dotčené zdaňovací období dodatečné vyúčtování.

**K bodu 258 (§ 38i odst. 6)**

Navrhuje se upřesnit postup plátce daně v případě zavinění dlužné částky poplatníkem.

**K bodu 259 (§ 38j odst. 2 písm. b))**

Navrhuje se zpřesnit a upravit povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob v oblasti náležitostí mzdového listu. Požadovaný pas je nahrazen širším obecným typem dokladu prokazujícím totožnost. Důvodem je skutečnost, že v rámci EU není pas již podmínkou vstupu na území jiného členského státu. Současně pro potřeby automatické výměny informací jsou dalšími relevantními údaji kód státu, který doklad totožnosti vydal, a jakákoli identifikace pro daňové účely ve státu, jehož je poplatník daňovým rezidentem.

**K bodu 260 (§ 38j odst. 2 písm. c))**

Jde o legislativně technickou úpravu navazující na pojem „daňový rezident“ zavedený v § 2 zákona zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

**K bodu 261 (§ 38j odst. 2 písm. h))**

Navrhuje se doplnění mzdového listu o údaje potřebné z hlediska daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Důvodem doplnění mzdového listu je jeho třicetiletá archivační lhůta oproti desetileté archivační lhůtě u daňových dokladů.

**K bodu 262 (§ 38k odst. 4 písm. c))**

Pro účely uplatnění daňového zvýhodnění v diferencované výši podle počtu dětí, tj. pouze na jedno nebo i na další děti, se upravují podmínky, za kterých může daňové zvýhodnění uplatnit poplatník s příjmy ze závislé činnosti u svého zaměstnavatele, a to již v průběhu zdaňovacího období. Vychází se z principu, že poplatníci vyživující více dětí v rámci jedné společně hospodařící domácnosti mají právo se rozhodnout, který z nich si daňové zvýhodnění na to které z dětí uplatní a také v případě existence diferencované výše právo si určit, v jaké výši jej budou uplatňovat (tzn. např. v případě dvou dětí, který z poplatníků si uplatní daňové zvýhodnění ve výši náležející pouze na jedno dítě, a který z nich ve výši náležející na druhé dítě). Plátce daně musí mít ale alespoň základní informace pro účely poskytnutí této daňové úlevy, tedy kolik dětí vyživuje poplatník v rámci své domácnosti a zda daňové zvýhodnění v rámci téže společně hospodařící domácnosti uplatňuje i jiná osoba.

**K bodu 263 (§ 38k odst. 4 písm. e))**

Na základě koaliční smlouvy se navrhuje vrátit základní slevu na poplatníka (§ 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů) starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu, tj. návrat k právní úpravě před 1. lednem 2013. V této souvislosti je nutné zrušit navazující písmeno e) v § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů, které bylo vloženo do daného ustanovení z důvodu omezení základní slevy na poplatníka.

V navrhovaném znění § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů tak nebude podmínkou pro přihlídnutí k měsíční základní slevě na poplatníka při srážce zálohy na daň ze závislé činnosti plátcem daně prohlášení podepsané poplatníkem o tom, že k 1. lednu zdaňovacího období nepobírá starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu, stejně jako tomu bylo před 1. lednem 2013.

**K bodu 264 (§ 38l odst. 1 písm. e))**

Navrhovaná úprava navazuje na úpravu § 15 odst. 3 písm. e) tímto zákonem z příjmů, jejichž dopad je rozšířen i na jednotky, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Rozšíření pojmu „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 4 odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení.

**K bodu 265 (§ 38l odst. 1 písm. f))**

Toto ustanovení se dává do souladu se zněním ostatních ustanovení zákona o daních z příjmů po 1. lednu 2014. Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb. navázalo terminologii zákona o daních z příjmů na pojmy soukromého práva. Ohledně personálního obsazení právnické osoby hovoří NOZ obecně pouze o členech (§ 141 odst. 1 a 2). Pojem člen právnické osoby je obecný a zahrnuje i pojem společník, proto zákon o daních z příjmů použil pouze pojem „člen právnické osoby“ a pojem „společník“ jako podmnožinu člena právnické osoby vypustil (viz § 15 odst. 3 písm. d) zákona o daních z příjmů). Z výše uvedeného se navrhuje vypuštění slova „společník“ i v § 38l odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů.

**K bodu 266 (§ 38l odst. 1 písm. g))**

Navrhovaná úprava navazuje na úpravu § 15 odst. 3 písm. f) tímto zákonem z příjmů, jejichž dopad je rozšířen i na jednotky, která vedle bytu zahrnuje i nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a dále na garáž, sklep nebo komoru, pokud jsou vymezeny jako samostatné nebytové prostory v rámci jednotky, která nezahrnuje jiné nebytové prostory či byt.

Rozšíření pojmu „jednotka, která nezahrnuje nebytový prostor“ je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změně v § 4 odst. 1 písm. a) úvodní části ustanovení.

**K bodu 267 (§ 38l odst. 3 písm. c))**

V souvislosti se zavedením nového režimu pro poskytnutí daňového zvýhodnění se navrhuje upravit podmínky prokazování nároku za okolností, že dítě (dětí) v rámci jedné společně hospodařící domácnosti vyživuje více poplatníků. Nově nikoliv pouze potvrzením zaměstnavatele „druhého z manželů“, že ten daňové zvýhodnění na totéž dítě neuplatňuje, ale potvrzením zaměstnavatele „druhého z poplatníků“ vyživujícího děti v rámci jedné společně hospodařící domácnosti s tím, že zaměstnavatel v potvrzení uvede též děti, na které tento druhý z poplatníků daňové zvýhodnění uplatňuje a v jaké výši je uplatňuje.

**K bodu 268 (§ 38ma odst. 3)**

Jedná se o legislativně technickou změnu, opravu zřejmé chyby.

**K bodu 269 (§ 38na odst. 4)**

Ustanovení § 23a až § 23d představují implementaci Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií. V rámci implementace této směrnice byl umožněn mj. přenos daňové ztráty v případě převodu obchodního závodu na obchodní společnost (§ 23a odst. 5 písm. b) a v případě fúzí nebo rozdělení obchodních společností (§ 23c odst. 8 písm. b). V rámci navržených změn bude možné výhodu v převodu daňové ztráty uplatnit v i případech násobných převodů obchodních závodů, resp. násobných fúzí nebo rozdělení obchodních společností. V návaznosti na úpravu ustanovení § 23a a § 23c bylo nutné provést změny v ustanovení § 38na, které obsahuje podmínky pro uplatnění převedených daňových ztrát. Podle § 38na odst. 4, resp. odst. 6 bude moci při splnění stanovených podmínek odečíst daňovou ztrátu od základu daně i ten poplatník, který ji převzal od poplatníka, který ji převzal od poplatníka, kterému byla daňová ztráta vyměřena.

**K bodu 270 (§ 38na odst. 4)**

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.



### **K bodu 271 (§ 38na odst. 6)**

Ustanovení § 23a až § 23d představují implementaci Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií. V rámci implementace této směrnice byl umožněn mj. přenos daňové ztráty v případě převodu obchodního závodu na obchodní společnost (§ 23a odst. 5 písm. b) a v případě fúzí nebo rozdělení obchodních společností (§ 23c odst. 8 písm. b). V rámci navržených změn bude možné výhodu v převodu daňové ztráty uplatnit v i případech násobných převodů obchodních závodů resp. násobných fúzí nebo rozdělení obchodních společností. V návaznosti na úpravu ustanovení § 23a a § 23c bylo nutné provést změny v ustanovení § 38na, které obsahuje podmínky pro uplatnění převedených daňových ztrát. Podle § 38na odst. 4, resp. odst. 6 bude moci při splnění stanovených podmínek odečíst daňovou ztrátu od základu daně i ten poplatník, který ji převzal od poplatníka, který ji převzal od poplatníka, kterému byla daňová ztráta vyměřena.

Nahrazení pojmu obchodní společnost pojmem obchodní korporace je zdůvodněno v důvodové zprávě ke změnám v § 23a až 23c.

### **K bodu 272 (§ 38o)**

Navrhuje se doplnění speciálního ustanovení vůči § 250 daňového řádu, který upravuje vznik a způsob výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně. Dle dnešního právního stavu se uplatňuje obecné ustanovení a pokuta se počítá na základě celkové daně, která měla být obsažena v daňovém tvrzení, tj. včetně daně z příjmů ze závislé činnosti, kterou odvádí plátce daně.

Důsledkem tohoto přístupu vniká nepřiměřená tvrdost zejména pro poplatníky, kteří mají jako hlavní zdroj příjmů závislou činnost, nicméně mají ještě další příjmy, v důsledku čehož jim vzniká povinnost podat daňové přiznání. Daňové přiznání tak zachycuje jak (i) příjmy, které měly být deklarovány a odvedeny plátcem daně, tak (ii) příjmy, jejichž tvrzení je čistě záležitostí poplatníka. Tvrdost nastává v případě výpočtu, kdy se sankce počítá z celkové tvrzené daně bez ohledu na to, že společenská nebezpečnost toho, že nebyly tvrzeny příjmy, které měly být tvrzeny a odvedeny plátcem daně je významně nižší, než opomenutí tvrzení ostatních příjmů.

Vzhledem k výše uvedenému se navrhuje zakotvit do zákona speciální pravidlo, které doplňuje obecné ustanovení § 250 daňového řádu tím, že modifikuje obecný způsob výpočtu v případě poplatníků, kteří mají většinu příjmů, které vstupují do základu daně ze závislé činnosti, u které je daň zálohována plátcem daně.

V takovém případě se standardní výpočet koriguje koeficientem 0,1, tj. výsledná sankce je pak desetinná, což dostatečným způsobem koriguje výše zmíněnou tvrdost.

Např. pokud má poplatník základ daně ze závislé činnosti ve výši 600 000 Kč, na zálohách z této daně bylo prostřednictvím plátce daně odvedeno např. 80 000 Kč, pak v případě že poplatník bude mít dodatečný příjem z nájmu, z něhož po odečtení výdajů vznikne dílčí základ podle § 9 ve výši 30 000 Kč (tj. daň připadající na tento základ činí 4 500 Kč), pak případná sankce za nepodání daňového přiznání po 100 dnech bude činit  $0,05 \times (80\,000 + 4\,500) = 4225$  Kč. V tomto případě se aplikuje navržená právní úprava § 38o, tj. pokuta bude činit pouze desetinu výše uvedené částky.

Druhým příkladem může být situace, kdy poplatník má příjmy ze závislé činnosti pouze od jednoho plátce, u kterého nepodepsal na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k. V takovém případě má tento poplatník povinnost podat daňové přiznání. Pokud by se aplikoval pouze obecný režim daňového řádu, byla by pokuta při pozdním podání resp. nepodání daňového přiznání vypočítána z celé daně poplatníka bez jakékoliv úpravy. V tomto

popsaném případě tvoří část základu daně, ze kterého je daň odváděna plátcem celých 100 % základu daně, aplikuje se také snížení pokuty dle § 38o.

### **K bodu 273 (§ 38p)**

Navrhuje se vypuštění pravidla obsaženého v současném § 38p, které obsahuje speciální pravidlo omezující způsob uplatnění vyšších částek odčitatelných položek podle § 34 a položek snižujících základ daně podle § 20 odst. 7 a 8, jakož i nezdanitelných částí základu daně podle § 15 nebo vyšších částek uplatněných hodnot zásob a pohledávek postupně zahrnovaných do základu daně podle § 23 odst. 14.

Je tak reagováno na princip obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 41/2013 – 33, dle kterého je daňovému subjektu umožněno uplatnit daňovou ztrátu i v doměřovacím řízení (jak v rámci postupu k odstranění pochybností, tak v rámci daňové kontroly). Do budoucna by tak při uplatnění výše zmíněných fakultativních položek neměla existovat formalistická bariéra nutící poplatníka využít pro uplatnění dodatečné daňové příznání při současném splnění dalších podmínek. Uplatní se tak obecný režim daňového řádu, který poplatníkovi umožňuje změny týkající se výše daně (daňové ztráty atd.) uplatňovat v rámci dodatečného daňového příznání, ale současně předpokládá kvalifikovaný dialog o jejich výši v rámci daňové kontroly, postupu k odstranění pochybností či v rámci jednotlivých fází doměřovacího řízení.

Namísto stávajícího textu se doplňuje zvláštní ustanovení k obecnému § 251 odst. 1 daňového řádu, které upravuje vznik penále a výpočet jeho výše. Konkrétně se pro účely daní z příjmů koriguje „základ“ pro stanovení penále za doměřenou daň. Pro jeho výpočet se nebude jako doposud vycházet z daně formálně doměřené, ale z daně, která by byla hypoteticky doměřena, kdyby poplatník neuplatnil žádnou z vyjmenovaných položek, které snižují základ daně.

Důvodem pro toto speciální pravidlo je snaha zachovat žádoucí sankční prvek, které penále představuje. Penále je nutné chápat jako sankci za úmyslné či neúmyslné zatajování či krácení daně, které je odhaleno až správcem daně z moci úřední (zpravidla v rámci daňové kontroly). Materiální nebezpečnost je tak dána objemem takto zatajené částky bez ohledu na to, že výsledná daň může být ve výsledku snížena uplatněním fakultativní položky.

Návrh tak má zabránit tomu, aby možnost manipulace s daňovou ztrátou, která by u poplatníků, kteří mají daňovou ztrátu z minulých let, fakticky eliminovala stanovování penále jako sankce za nesprávné tvrzení daně. Daňový subjekt totiž v případě zatajování příjmů může efektivně využít ztrátu k tomu, aby penále eliminoval (tj. před ukončením řízení projeví vůli ztrátu uplatnit, v důsledku čehož může doměření daně snížit až na nulu).

V tomto směru je zapotřebí zdůraznit, že navrhované opatření nebrání poplatníkům v uplatňování vyjmenovaných položek. Tyto položky sníží základ daně (tj. mohou eliminovat výsledek kontroly ve vztahu k výši daně). Nemohou však vést k tomu, že budou sloužit jako liberační důvod pro stanovení sankce za zatajení, resp. nesprávné tvrzení daně.

Při výpočtu penále se bude postupovat tak, jako kdyby v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední nebyly příslušné fakultativní položky uplatněny. Správce daně si tak pro účely výpočtu penále bude muset udělat mezitímní výpočet – kolik by byla výše doměrku před tím, než byly tyto položky uplatněny. Tento hypotetický doměrek bude základem pro výpočet penále podle procentuálních částek obsažených v § 251 daňového řádu.

Pod pojmem „postup vedoucí k doměření daně z moci úřední“ je nutné rozumět především daňovou kontrolu, neboť v souladu s § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Lze se však setkat i se zvláštní právní úpravou, která umožňuje stanovit daň z moci úřední i na základě jiných postupů a

skutečností. Postupem je nutné rozumět i samotné doměřovací řízení, tj. i fázi po ukončené daňové kontrole, jakož i případné odvolací řízení.

**K bodu 274 (§ 38r odst. 2)**

V souvislosti s nahrazením pojmu „obchodní společnost“ pojmem „obchodní korporace“ v ustanovení § 23c zákona o daních z příjmů dochází k obdobnému nahrazení tohoto pojmu v ustanovení, které upravuje jednotný postup při výpočtu lhůty pro stanovení daně za příslušná období v případě, že poplatníkem může být uplatněna daňová ztráta, kterou zároveň převzal na základě proběhlé fúze nebo rozdělení od svého právního předchůdce. Přitom se má i nadále za vhodné, aby byl tento výpočet uplatněn na všechny případy, kdy byla na základě fúze nebo rozdělení daňová ztráta za podmínek uvedených v § 23c odst. 8 písm. b) právním nástupcem převzata.

**K bodu 275 (§ 38r odst. 4)**

Navrhuje se stanovit lhůtu pro stanovení daně z důvodu nesplnění podmínky pokračování v činnosti zemědělského podnikatele podle § 3 odst. 4 písm. f) zákona, tj. pro případ kdy zemědělský podnikatel nesplní podmínku pokračování v zemědělské činnosti po zákonem stanovenou dobu 3 let od doby, kdy na něho byl příslušný majetek převeden s tím, že uvedený převod majetku nebyl předmětem daně.

**K bodu 276 (§ 38r odst. 5)**

Jedná se pouze o legislativně technickou úpravu, která vychází z vložení nového odstavce v § 38r odst. 4.

**K bodu 277 (§ 38s)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu zajišťující správný odkaz v textu § 38s zákona o daních z příjmů. Odstavec 13 v § 6 zákona o daních z příjmů byl v důsledku zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. přečíslován na odstavec 12 § 6 zákona o daních z příjmů.

**K bodu 278 (§ 38v a 38w)**

K § 38v:

V návaznosti na společenskou poptávku (projevenou například prostřednictvím petice) po opatřeních, která by vedla k větší transparentnosti majetkových transakcí a tím i podpořila boj proti daňovým únikům a rozkrývání transakcí odehrávajících se v „šedé“ či „černé“ části ekonomiky, se navrhuje zavést oznamovací povinnost pro příjmy, které jsou osvobozeny od daně. Na rozdíl od příjmů, které jsou zdaňovány, není dnes o osvobozených příjmech nutné informovat žádným způsobem správce daně. V praxi tak z pohledu informací, kterými správce daně disponuje, může daný daňový subjekt působit jako ne vysoce příjmový, ačkoliv opačná situace je pravdou.

Význam tohoto opatření není primárně fiskální povahy (i když díky zmapování neosvobozených příjmů je možné získat údaje využitelné pro stanovení daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění). Opatření je důležité zejména pro zúžení prostoru pro realizaci „praní špinavých peněz“ a pro rozkrývání závažné trestné činnosti. V tomto kontextu bude limitovat často užívanou obranu stíhaných osob, spočívající v odkazu na to, že daný majetek, jehož původ má prokázat, byl nabyt prostřednictvím příjmu, který byl od daně osvobozen.

Odstavec 1 zavádí povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob oznámit jednotlivý příjem od daně z příjmů fyzických osob osvobozený, a to ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém poplatník tento příjem obdržel. Tato lhůta pro oznámení platí obecně i u poplatníků, kteří povinnost podávat daňové přiznání nemají. V

případě plné moci udělené daňovému poradci, je oznámení možné podat v prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 daňového řádu.

Oznámení je podáním podle daňového řádu a lze jej učinit v souladu s ustanovením § 71 odst. 1 daňového řádu písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou. V případě, že není oznámení kompletní, posuzuje se taková vada jako vada podání podle § 74 daňového řádu. Na rozdíl od daňového přiznání se však nejedná o daňové tvrzení. Neuplatní se tedy pravidlo, které předepisuje povinnou formu prostřednictvím tiskopisu či obdobného formuláře. Oznámení tak bude moci poplatník strukturovat libovolným způsobem, pokud dodrží požadavek na obsahové náležitosti podle odstavce 2.

S ohledem na to, že cílem je postihnout zejména transakce vyšších řádů, a na snahu minimalizovat přírůstek administrativní zátěže, je klíčové zvolení vhodného limitu, od kterého se osvobozené příjmy musí oznamovat (zejména je třeba limitem vyjmout běžné rodinné transakce jako bezúplatné převody automobilů, peněžní dary rodičů na pořízení bydlení, atd.). Z tohoto důvodu byl zvolen limit 5 milionů Kč.

Limit se posuzuje u jednotlivého příjmu, tj. daruje-li se např. věc hromadná jako podnik je tento příjem ve výši ocenění celého tohoto podniku a ne jeho jednotlivých složek. Případné účelové rozkládání příjmů tak, aby byly nižší než limit, se bude posuzovat jako obcházení tohoto zákona (např. rozložení příjmu v podobě 50 milionů Kč do 11 po sobě navazujících plnění, která nebudou překračovat zmíněný limit) a převáží tak materiální hledisko, které danou transakci ohodnotí jako jeden příjem.

V případě dědictví je limitu pro oznamovací povinnost podroben jednotlivý osvobozený příjem z dědictví, nikoliv výsledná výše, o kterou se zvýšilo jmění poplatníka (tj. příjmy z dědictví po zohlednění dluhů). Zdědí-li poplatník např. umělecké dílo oceněné na 15 mil. Kč spolu s 11 milionovým dluhem, vztahuje se na něho oznamovací povinnost ohledně nabytí uměleckého díla.

Dané opatření se vztahuje na všechny příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob, tj. jak dle § 4 a 4a, tak také podle § 6 a 10 (výjimkou jsou příjmy uvedené ve výjimce v odstavci 2 navrhovaného ustanovení). To platí pro příjmy přijaté ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. od 1. ledna 2015, jak vyplývá z obecného přechodného ustanovení k části prvního tohoto zákona.

Odstavec 2 upravuje okruh oznamovaných údajů poplatníkem. V tomto směru se musí oznámit: (i) výše osvobozeného příjmu, tj. částka vyčíslená v korunách, (ii) okolnosti nabytí tohoto příjmu, což je údaj o tom, jak bylo příjmu dosaženo (např. prodej obrazu, výhra v loterii, případně, zda jde o příjem v penězích či v jiné podobě) a (iii) datum vzniku příjmu. V případě příjmu nabytého děděním je okamžik vzniku příjmů dovoditelný pomocí ustanovení 239a daňového řádu. Zde je upravena tzv. „ležící pozůstalost“, tj. institut, který zapřičiňuje, že pro účely daňových zákonů se má za to, jako by zůstavitel žil až do okamžiku rozhodnutí soudu v řízení o dědictví. V tomto důsledku z daňového pohledu nedochází k převodu majetku v okamžiku smrti zůstavitele. K tomu dojde až v okamžiku rozhodnutí soudu o dědictví. Toto chápání reflektuje i skutečnost, že poplatník v okamžiku, kdy se stává dědicem, nezná výši nabytého příjmu, neboť až v průběhu dědického řízení se definitivně určí rozdělení pozůstalosti zůstavitele.

Odstavec 3 uvádí výjimku z odstavce 1, tj. stanovuje okruh příjmů, které není potřeba oznamovat. V tomto směru musí být kumulativně naplněny dvě podmínky: (i) evidence či rejstřík musí obsahovat informace podle odstavce 2 a (ii) správce daně tuto evidenci a rejstřík zveřejní na úřední desce či způsobem umožňujícím dálkový přístup. Předmětem oznamovací povinnosti tedy bude především movitý majetek, který nelze zjistit jiným způsobem.

Zpravidla se bude jednat o zlato a drahé kovy, drahé kameny, šperky, starožitnosti, obrazy a další předměty či sbírky vyšší hodnoty. Vzhledem k tomu, že cílem je postihnout zejména transakce vyšších řádů, lze předpokládat, že oznamovací povinnost se bude týkat nejvýše desítek tisíc poplatníků.

Odstavec 4 stanovuje upomínkový mechanismus pro případ, že poplatník nesplní povinnost podle odstavce 1. Správce daně takového poplatníka vyzve ke splnění oznamovací povinnosti. Současně s touto výzvou stanoví náhradní lhůtu pro oznámení. Délku této lhůty správce daně stanoví s přihlédnutím k okolnostem daného případu, přičemž musí respektovat limit stanovený § 32 daňového řádu. S ohledem na to, že půjde o lhůtu správcovskou, bude moci být využit institut prodloužení lhůty podle § 36 daňového řádu, popřípadě institut navrácení lhůty v předešlý stav podle § 37 daňového řádu. Samotné vyzvání i náhradní lhůta jsou zásadními časovými okamžiky pro stanovení výše pokuty podle § 38w, tj. pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu.

Pokud uplyne lhůta pro stanovení daně, v rámci jejíhož zdaňovacího období osvobozený příjem nastal, není možné dle § 38w odst. 3 uložit pokutu. Z toho plyne, že se za toto období rovněž nevyzývá.

Odstavec 5 reflektuje situaci, kdy osvobozený příjem, které podléhá oznamovací povinnosti podle odstavce 1, plyne do společného jmění manželů. V tomto případě, nemusí oznamovací povinnost plnit oba manželé, ale postačí, aby oznámení vůči správci daně učinil jeden z nich.

#### § 38w

Odstavec 1 stanovuje pokutu za nesplnění oznamovací povinnosti zakotvené v § 38v odst. 1. Pokuta za neoznámení osvobozeného příjmu je koncipována jako sankce vznikající ze zákona (*ex lege*). Jde o obdobnou konstrukci, kterou lze nalézt u pokuty za opožděné tvrzení daně (§ 250 daňového řádu) či u penále (§ 251 daňového řádu). Správce daně tak nemá prostor pro správní uvážení ohledně její výše, která je určena prostřednictvím procenta z částky neoznámeného příjmu. Výhodou takové konstrukce je předvídatelnost a právní jistota ohledně toho, jaká výsledná sankce za dané pochybení hrozí, jakož i snížení rizika nerovného zacházení, klientelismu či libovůle.

Návrh rozlišuje tři různé situace, které řadí v zestupně podle závažnosti daného pochybení. Tím má být dosaženo nejen přiměřenosti sankce pro jednotlivé případy z hlediska závažnosti provinění, ale též vytvoření motivačního prvku pro ty poplatníky, kteří budou chtít závadný stav odstranit.

První situace vyjádřena pod písmenem a) dopadá na případy, kdy poplatník sice nesplní povinnost oznámit osvobozený příjem včas, nicméně toto své pochybení napraví, aniž by k tomu byl správcem daně přímo donucen. Sankce, která na takového poplatníka dopadne, je ve srovnání s ostatními případy mírná (0,1 %), neboť v chování poplatníka lze spatřovat stále prvek dobrovolnosti (nikoli donucení).

Druhá situace vyjádřena pod písmenem b) nastane v případě, kdy poplatníka ke splnění povinnosti musel správce daně vyzvat v souladu s § 38v odst. 4. Zde je sankce vyšší než v předchozím případě (10 %), neboť poplatník je k nápravě donucen až správcem daně a lze předpokládat, že bez takového donucení by daný příjem zůstal utajen.

Třetí situace vyjádřena pod písmenem c) má postihovat nejzávažnější typ prohřešku, k němuž dojde v případě, kdy poplatník oznámení neprovede ani na výzvu správce daně, který je tak nucen výši osvobozeného příjmu zjistit za něj. Zde nastupuje maximální výše sankce (15 %). Výše procenta odpovídá současné sazbě daně z příjmů fyzických osob. To ovšem neznamená,

že výsledná pokuta představuje zdanění osvobozeného příjmu. Pokuta má charakter toliko příslušenství daně ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu.

Platí, že současně s touto pokutou se neukládá pokuta za nesplnění povinností nepeněžní povahy navrhovaná v související novele daňového řádu (§ 247a). Pokuta za neoznámení osvobozeného příjmu je svou povahou právním institutem speciálním.

Odstavec 2 stanoví splatnost pokuty vznikající ze zákona do 15 dnů od právní moci rozhodnutí, kterým je stanovena. Jde o standardní lhůtu, která se uplatní i v případě doměření daně, penále či pořádkové pokuty. Jejím prostřednictvím je tak fakticky zajištěn odkladný účinek odvolání, neboť právní moc nemůže nastat dříve, než je skončeno případné odvolací řízení.

Odstavec 3 ohraničuje časový prostor, ve kterém lze pokutu stanovit. S ohledem na úzkou souvislost s daným zdaňovacím obdobím, jakož i s ohledem na to, že postupy, které správce daně může využívat pro odhalení pochybení poplatníka, jsou totožné s postupy vedoucími k případnému doměření daně, je žádoucí provázat tento časový prostor se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období, do kterého osvobozený příjem spadá. S ohledem na to, že podané oznámení nemá status daňového tvrzení a že rozhodnutí o uložení pokuty nemá status rozhodnutí o stanovení daně, nebude na ně uplatněn režim § 148 odst. 2 daňového řádu předpokládající prodloužení lhůty pro stanovení daně. Správce daně proto musí postupovat tak, aby případné šetření a rozhodnutí ve věci pokuty činil s dostatečným předstihem umožňujícím dokončení řízení ve lhůtě pro stanovení daně.

V odstavci 4 je s ohledem na to, že pokuta vzniká ze zákona, uložena správci daně povinnost vydat deklaratorní rozhodnutí, kterým poplatníkovi sdělí, že ke vzniku pokuty došlo. Současně je stanovena povinnost předepsat tuto pokutu do evidence daní. Jde o standardní ustanovení užívané v obdobných situacích (srov. např. § 251 odst. 3 daňového řádu).

Odstavec 5 určuje rozpočtové určení pokuty, a to standardním způsobem. S ohledem na to, že správcem daně z příjmů jsou finanční úřady, jejichž činnost je hrazena ze státního rozpočtu, bude příjem z pokut příjmem státního rozpočtu. Nikoli však jako příjem z daně z příjmů fyzických osob, nýbrž jako příjem s příslušenství daně, které nesleduje její osud.

Odstavec 6 dává správci daně možnost zcela nebo zčásti prominout uloženou pokutu. K prominutí může přistoupit v souladu s § 259 odst. 1 daňového řádu na základě žádosti (což bude obvyklejší), nebo z moci úřední (*ex officio*). V daňovém řádu je pak zapotřebí hledat i další podmínky, které je nutné v rámci řízení o prominutí pokuty dodržovat (srov. § 259 a nově navrhovaný § 259c daňového řádu).

Kritériem, které musí správce daně v rámci úvahy o prominutí pokuty zohlednit, je existence ospravedlnitelného důvodu pro nesplnění povinnosti oznámit osvobozený příjem. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a který z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí pokuty by tak neměla svědčit poplatníkům, kteří povinnost oznámit osvobozený příjem nedodrželi v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání. Prominutí pokuty by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na neoznámení osvobozeného příjmu nebude nahlíženo jako na prohřešek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že za neplnění zákonné povinnosti musí být udělena adekvátní sankce. Prominutí pokuty proto nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní. Posouzení ospravedlnitelnosti daného důvodu ze strany správce daně nesmí vytvořit stav, kdy by poplatníci mohli dopředu spoléhat na to, že jim nesplnění určité povinnosti bude prominuto.

Při rozhodování není správce daně vázán případným návrhem poplatníka uvedeným v žádosti. Může mu přiznat prominutí v menším i větším rozsahu, než je žádáno.

**K bodu 279 (označení částí sedmé a osmé)**

S ohledem na navrhované zrušení části šesté (viz čl. I bod 155 zákona č. 458/2011 Sb., který se ruší, pokud jde o část šestou) je třeba přejmenovat označení částí sedmé a osmé.

**K bodu 280 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava odstraňuje nežádoucí duplicitu vzniklou při převodu přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů do kódů CZ-CPA zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. u odkazu na kód CZ-CPA, a to u položek (2-33) a (3-36) této přílohy.

**K bodu 281 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava zpřesňuje náplň položky, pokud jde o zařazení hydraulických čerpadel, hydraulických sestav a hydraulických a pneumatických ventilů a odstraňuje nepřesnost vzniklou při převodu přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů do kódů CZ-CPA zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., a to ve vymezení obsahu položek (2-37) a (3-23).

**K bodu 282 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava odstraňuje nežádoucí duplicitu vzniklou při převodu přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů do kódů CZ-CPA zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., a to ve vymezení obsahu položek (2-43) a (1-24).

**K bodu 283 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava odstraňuje nežádoucí dvojí uvedení názvu a kódu u položky (2-68) vzniklé při převodu přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů do kódů CZ-CPA zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

**K bodu 284 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava zpřesňuje náplň položky, pokud jde o zařazení hydraulických čerpadel, hydraulických sestav a hydraulických a pneumatických ventilů a odstraňuje nepřesnost vzniklou při převodu přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů do kódů CZ-CPA zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., a to ve vymezení obsahu položek (2-37) a (3-23).

**K bodu 285 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava odstraňuje gramatickou nepřesnost ve vymezení položky (4-15).

**K bodu 286 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava odstraňuje gramatickou nepřesnost ve vymezení položky (4-16).

**K bodu 287 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava zajišťuje, aby se daná položka vztahovala vedle jednotek vzniklých podle občanského zákoníku i na jednotku, která je vymezena podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. Dle § 21c zákona o daních z příjmů hovoří-li zákon o jednotce bez dalšího, aplikují se daná ustanovení jak na jednotky vzniklé podle nového občanského zákoníku, které již zahrnují podíl na částech nemovité věci, tak na jednotky vymezení podle zákona o vlastnictví bytů a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu a příp. i na podíl na pozemku.

**K bodu 288 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava zajišťuje, aby se daná položka vztahovala vedle jednotek vzniklých podle občanského zákoníku i na jednotku, která je vymezena podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. Dle § 21c zákona o daních z příjmů hovoří-li zákon o jednotce bez dalšího, aplikují se daná ustanovení jak na jednotky vzniklé podle nového občanského zákoníku, které již zahrnují podíl na částech nemovité věci, tak na jednotky vymezení podle zákona o vlastnictví bytů a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu a příp. i na podíl na pozemku.

**K bodu 289 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Za účelem odstranění nežádoucích daňových optimalizací se navrhuje znovu zařazení nebytových prostor vymezených jako jednotky v budovách a stavbách uvedených v položkách odpisové skupiny 6 rovněž do odpisové skupiny 6. Novelizační bod je reakcí odstraňující chybu v příloze č. 1 zákona vzniklou v zákonu o daních z příjmů ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. Jednotky zahrnující nebytový prostor, které jsou v budovách a stavbách zařazených v položkách (6-1) až (6-8) přílohy č. 1 zákona, se zařadí do položky (6-9). Jednotky nezahrnující nebytový prostor, které jsou v budovách a stavbách zařazených v položkách (6-1) až (6-8) přílohy č. 1 zákona, se zařadí do položky (5-39).

**K bodu 290 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava zpřesňuje odkaz na předpisy ČSÚ týkající se klasifikace produkce (CZ-CPA).

**K bodu 291 (Příloha č. 1 k zákonu)**

Navrhovaná úprava zpřesňuje odkaz na předpisy ČSÚ týkající se klasifikace stavebních děl (CZ-CC).

**K bodu 292 (příloha č. 2 bod 1)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje upřesnit, že při přechodu z vedení účetnictví na vedení daňové evidence se podle přílohy č. 2 k zákonu upraví základ daně toho zdaňovacího období, ve kterém poplatník zahájí vedení daňové evidence. Jde o obdobný postup, jaký platí podle přílohy č. 3 k zákonu pro přechod z vedení daňové evidence na účetnictví, kde se také upravuje zdaňovací období, ve kterém poplatník zahájí vedení účetnictví. To je tedy vždy až následující zdaňovací období, resp. zdaňovací období, kdy zahájí vedení daňové evidence.

**K bodu 293 (příloha č. 2 bod 2)**

Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se navrhuje upřesnit, že při přechodu z vedení účetnictví na vedení daňové evidence se podle přílohy č. 2 k zákonu upraví základ daně toho



zdaňovacího období, ve kterém poplatník zahájí vedení daňové evidence. Jde o obdobný postup, jaký platí podle přílohy č. 3 k zákonu pro přechod z vedení daňové evidence na účetnictví, kde se také upravuje zdaňovací období, ve kterém poplatník zahájí vedení účetnictví. To je tedy vždy až následující zdaňovací období, resp. zdaňovací období, kdy zahájí vedení daňové evidence.

#### **K bodu 294 (poznámka pod čarou č. 93)**

Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států byla několikrát podstatně změněna. Vzhledem k novým změnám byla uvedená směrnice z důvodu srozumitelnosti a přehlednosti přepracována směrnicí Rady 2011/196/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Z tohoto důvodu se navrhuje novelizovat poznámku pod čarou a aktualizovat zde účinné právní předpisy Evropské unie.

### **K čl. II – přechodná ustanovení**

#### **K bodu 1**

Je zakotveno standardní přechodné ustanovení, které zajišťuje zamezení nepravé retroaktivity, která by v rámci změn prováděných tímto zákonem nebyla žádoucí.

#### **K bodu 2**

Přechodné ustanovení 8 v části první zákonného opatření Senátu, v účinném znění, vylučuje pro zdaňovací období let 2013 až 2015 aplikaci ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle kterého se zdaňuje pravidelně vyplácený důchod na straně důchodce, který má součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 zákona o daních z příjmů nad limit 840 000 Kč. Toto dočasné omezení použití daného ustanovení reagovalo na nemožnost starobních důchodců uplatnit slevu na poplatníka počínaje rokem 2013.

V souvislosti s navrženým opětovným přiznáním základní slevy na poplatníka starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu v § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, se navrhuje obnovit pro zdaňovací období roku 2015 aplikaci ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

#### **K bodu 3**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje nepřerušeni časového testu pro osvobození příjmů v § 4 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů ve znění tohoto zákona, tj. osvobození příjmů z prodeje podílu nebo podílů, které vznikly rozdělením dle zákona o obchodních korporacích, i ve zdaňovacím období započatém v roce 2014, pokud rozdělením zůstane zachována celková výše podílu držená poplatníkem.

#### **K bodu 4**

V návaznosti na terminologii nového občanského zákoníku, který používá pojem „byt“ pouze jako označení místa, nikoli věci, která je způsobilá být předmětem vlastnického práva (taková věc je označována jako „jednotka“), došlo k nahrazení pojmu „byt“ pojmem „jednotka“. Ustanovení týkající se osvobození odstupného za uvolnění „bytu“ se však může vztahovat i na odstupné za uvolnění bytu, který vymezen jako jednotka není a uvedenou úpravou tak došlo počínaje rokem 2014 k neodůvodněnému zrušení osvobození odstupného za uvolnění takového bytu. Z toho důvodu se navrhuje účinnost již od roku 2014.

### **K bodu 5**

V návaznosti na ukončení expertních jednání s Lichtenštejským knížectvím o smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jejíž nedílnou součástí je i článek o výměně informací, se navrhuje přechodné ustanovení tak, aby byly pro Lichtenštejsko zavedeny stejné podmínky, které se týkají ostatních států tvořících Evropský hospodářský prostor (Norska a Islandu), a to ode dne, kterým se začne provádět smlouva s Lichtenštejským knížectvím o zamezení dvojímu zdanění.

### **K bodu 6**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje osvobození bezúplatných příjmů v § 4a písm. e) a v § 19b odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů ve znění tohoto zákona, tj. osvobození nabytí pozemku nebo podílu na pozemku v důsledku povinného převodu dle § 60a zákona č. 219/2000 Sb. o majetku České republiky a jejím zastupování v právních vztazích, i v zdaňovacím období započatém v roce 2014.

Obdobně se umožňuje osvobození bezúplatně nabytého majetku zdravotními pojišťovnami pro fondy veřejného zdravotního pojištění, které se přebírá ze zrušeného zákona o dani darovací, dani dědické a dani z převodu nemovitostí, a to již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

### **K bodu 7**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje, aby nedocházelo ve zdaňovacím období započatém v roce 2014 k výkladovým pochybnostem ohledně pojmu „podnikání“ ve smyslu § 420 nového občanského zákoníku.

### **K bodu 8**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje uplatnění daňových výdajů z titulu „odpracovaného“ vkladu již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

### **K bodu 9**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje možnost uplatnění nezdánitelné části základu daně z titulu zaplacených příspěvků na oba produkty III. pilíře v roce, kdy poplatník přejde z transformovaného fondu (tzn. původně penzijní připojištění se státním příspěvkem) do účastnických fondů (tj. do doplňkového penzijního spoření).

### **K bodu 10**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje snížení příjmů ze závislé činnosti o případnou daňovou ztrátu u příjmů ze samostatné činnosti pro účely solidárního zvýšení daně již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

### **K bodu 11**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje aplikaci § 18 odst. 2, pokud jde o zrušení vyjmutí příjmu svěřenského fondu z vyčlenění majetku do svěřenského fondu nebo ze zvýšení majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti z předmětu daně z příjmů právnických osob, ve znění tohoto zákona i na zdaňovací období započaté v roce 2014 a odstraňuje nežádoucí stav v oblasti zdaňování svěřenského fondu založený zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., ustanovením § 18 odst. 2 písm. e).

V případě aplikace § 18 odst. 2 písm. e) ve znění účinném před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona spolu s navazujícími ustanovením by poplatník daně z příjmů, který je svěřenským fondem, nemohl v důsledku dikce § 27 písm. j) zákona odepisovat majetek bezúplatně vyčleněný do svěřenského fondu nebo vložený do svěřenského fondu smlouvou nebo

pořízením pro případ smrti z důvodu, že tento příjem svěřenského fondu § 18 odst. 2 zákona vylučuje z předmětu daně. Tento stav nebyl záměrem úprav realizovaných zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., jejichž cílem bylo umožnit odpisování hmotného majetku u těchto subjektů. Proto se navrhuje, aby poplatníci měli možnost odepisovat majetek ve svěřenském fondu, který byl nabyt v průběhu zdaňovacího období započatého v roce 2014.

Možnost aplikovat ustanovení § 18 odst. 2 písm. e) ve znění účinném podle tohoto zákona již od počátku roku 2014 také zajistí, aby se ustanovení § 25 odst. 1 písm. i), zp) a zq) neaplikovalo na majetek vyčleněný do svěřenského fondu nebo majetek, který zvýšil majetek ve fondu, již ve zdaňovacím období počínaje rokem 2014, neboť jejich aplikace nebyla taktéž záměrem úprav učiněných zákonným opatřením Senátu č. 344/2013.

Navržené přechodné ustanovení dále zajišťuje, že daňové odpisy u svěřenského fondu, fundace a ústavu, je možné uplatnit v základu daně v režimu stanoveném touto novelou již za zdaňovací období započaté v kalendářním roce 2014.

### **K bodu 12**

Navržené přechodné ustanovení zajistí, aby poskytovatelé zdravotních služeb bez oprávnění, což jsou zejména poskytovatelé sociálních služeb, mohli již za zdaňovací období započaté v roce 2014 uplatnit snížení základu daně podle § 20 odst. 7.

V návaznosti na upřesnění, že za poskytovatele zdravotních služeb se považují pouze veřejně prospěšní poplatníci, kteří získají oprávnění poskytovat zdravotní služby podle zákona o zdravotních službách, kteří uplatňují tzv. široký základ daně, je nutné zajistit soulad navazujících ustanovení. Proto poplatníci, kteří se nepovažují od 1. ledna 2014 za poskytovatele zdravotních služeb s oprávněním k poskytování zdravotních služeb, nemohou uplatnit paušální výdaje na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. zt) zákona o daních z příjmů, neboť budou uplatňovat režim úzkého základu daně a pokud mají zároveň formu obecně prospěšné společnosti, nemohou uplatnit odpočet daňové ztráty podle § 34 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

### **K bodu 13**

Zákonem č. 165/2012 Sb., bylo do zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech vloženo ustanovení § 37p, které ukládá provozovatelům solárních elektráren povinnost uzavřít smlouvu s provozovatelem kolektivního systému na sběr, zpětný odběr a likvidaci elektroodpadu, na základě které budou hrazeny poplatky na financování budoucí likvidace elektroodpadu. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá, že pouze v tomto specifickém případě byla uložena povinnost nikoli výrobcí, ale provozovateli solární elektrárny, za účelem jednoznačné identifikace povinné osoby a vymahatelnosti uložené povinnosti. Ministerstvo životního prostředí sdělilo, že opomenulo iniciaci novelizace zákona o daních z příjmů (§ 19 odst. 1 písm. zc), podle kterého se osvobozují příjmy plynoucí pouze z příspěvků výrobců podle zákona o odpadech provozovatelům kolektivního systému. Proto zastává názor, že pro osvobození příspěvků od provozovatelů solárních elektráren existuje v daném případě stejný důvod jako v případě elektroodpadů, a to objektivní časový nesoulad mezi tvorbou zdrojů na likvidaci a skutečnou úhradou nákladů spojených s likvidací dotčených zařízení. Časový nesoulad mezi výběrem příspěvků a zpracováním odpadu ze solárních panelů se pohybuje přibližně v rozmezí 15-35 let.

Při projednávání problematiky s daňovými poradci bylo upozorněno na skutečnost, že kolektivní systémy mohou provozovatelům solárních elektráren umožnit zřídit v místě své elektrárny sběrné místo. Za jeho zřízení a provoz mu přísluší odměna, která může znamenat vrácení nemalé částky recyklačního poplatku (8,50Kč/kg panelu). Navrhuje se proto osvobození příspěvku omezit pouze na účely konkrétní likvidace elektroodpadů a solárních

panelů, včetně nezbytných souvisejících nákladů, kterými ale nejsou náklady na zřízení sběrného místa. Ministerstvo životního prostředí dává záruky, že platná úprava zajišťuje využití dotčených příspěvků pouze pro zákonem stanovený účel, a proto není nutné stanovit postup pro případné použití prostředků v rozporu se zákonem, což by jinak znamenalo doplnění úpravy o povinnost zvýšit základ daně o částku příspěvku použitého v rozporu s jeho účelem, a to v tom zdaňovacím období, nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém došlo k porušení podmínek pro použití příspěvku nebo k ukončení činnosti.

Vzhledem ke skutečnosti, že došlo k opomenutí iniciovat změnu a reálně příspěvky jsou provozovateli solárních elektráren poskytovány až od 1. 1. 2014, navrhuje se, aby tato úprava byla použitelná již pro zdaňovací období, které započalo v roce 2014.

#### **K bodu 14**

Vzhledem k tomu, že se jedná o úpravu reagující na změnu vzniklou přijetím nového zákona č.90/2012 Sb. o obchodních korporacích, navrhuje se, aby nová úprava mohla být uplatněna již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

#### **K bodu 15**

Navržená úprava zajistí, aby obce a kraje mohly uplatnit osvobození bezúplatných příjmů podle § 19b odst. 2 písm. b) bodu 1 i pro zdaňovací období započaté v roce 2014.

#### **K bodu 16**

Do konce zdaňovacího období započatého v roce 2013 měli poplatníci, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání – zdravotní pojišťovny, profesní komory a poplatníci založeni za účelem ochrany a hájení podnikatelských zájmů svých členů - možnost snížení základu daně podle § 20 odst. 7 za podmínky, že takto získanou daňovou úsporu využijí ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, tedy s činnostmi vyplývajícími z jejich poslání. Poplatníci zřízení k poskytování veřejných služeb v televizním nebo rozhlasovém vysílání byli povinni využít takto získanou úsporu k činnostem spojeným s poskytováním veřejné služby, společenství vlastníků jednotek ke krytí nákladů (výdajů) spojených se správou domu a poskytovatel zdravotních služeb ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním zdravotních služeb.

Úpravou obsaženou v zákonném opatření Senátu č. 344/2013 Sb., došlo, na základě přehodnocení postavení některých tzv. neziskových poplatníků, k jejich vyřazení ze skupiny poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání, nově veřejně prospěšní poplatníci. Tím u těchto poplatníků došlo od zdaňovacího období započatého v roce 2014 ke změně daňového režimu a mj. k odebrání možnosti uplatnit daňové zvýhodnění, které spočívá ve snížení základu daně.

V zájmu jednotných podmínek pro všechny subjekty poskytující zdravotní služby bez ohledu na jejich hospodářskou právní formu, nemohou snížení základu daně podle § 20 odst. 7 nově také uplatňovat veřejně prospěšní poplatníci - poskytovatelé zdravotních služeb.

Navrhované přechodné ustanovení vyloučí nepříznivé a nespravedlivé daňové konsekvence. Pro dotčené poplatníky, kteří uplatnili do konce zdaňovacího období započatého v roce 2013 snížení základu daně podle § 20 odst. 7, a pro úsporu, která nebyla do konce zdaňovacího období započatého v roce 2013 využita, resp. snížení základu daně bylo uplatněno až za zdaňovací období započaté v roce 2013, se proto navrhuje možnost využití prostředků získaných daňovou úsporou k úhradě nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, které slouží k jejich základnímu poslání, a to nejpozději do konce zdaňovacího období započatého v roce 2014.

### **K bodu 17**

Zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník (NOZ) umožnil nově některým skupinám subjektů změnu právní formy. Podle ustanovení § 3045 NOZ má např. sdružení právo změnit svoji právní formu na ústav. To může mít vliv na konstrukci základu daně, kdy z veřejně prospěšného poplatníka, u kterého nejsou předmětem daně příjmy výslovně uvedené v § 18a odst. 1 se stane veřejně prospěšný poplatník, u kterého jsou předmětem daně všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních transferů a následného uplatnění, resp. neuplatnění možnosti snížení základu daně za podmínek stanovených v ustanovení § 20 odst. 7.

Navržená úprava zajistí, aby poplatníci, kteří uplatnili snížení základu daně před změnou právní formy a neměli tak možnost využít prostředků získaných daňovou úsporou, mohli tyto prostředky využít k úhradě nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, které slouží k jejich základnímu poslání, a to nejpozději do konce následujícího zdaňovacího období, po zdaňovacím období, ve kterém došlo ke změně právní formy.

Ustanovení nebude možné aplikovat na veřejně prospěšné poplatníky (spolky), kteří změni právní formu na sociální družstvo, a to z důvodu rovného přístupu k obchodním korporacím. Sociální družstvo patří mezi obchodní korporace, které nejsou považovány za veřejně prospěšné poplatníky, i když jejich hlavní činnost není podnikání. Snížení základu daně mohou využít pouze veřejně prospěšní poplatníci.

### **K bodu 18**

Navržené přechodné ustanovení stanoví, že ustanovení § § 21d a § 24 odst. 4 až 6, 15 a 16 ve znění navrženém tímto zákonem bude aplikováno na smlouvy o finančním leasingu uzavřené od dne nabytí účinnosti tohoto zákona, pokud byl předmět finančního leasingu uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání. Tímto přechodným ustanovením se potvrzuje obecný režim, že při splnění podmínky přenechání předmětu finančního leasingu ve stavu způsobilém obvyklému užívání se na smlouvy uzavřené před datem účinnosti této novely, tj. před 1. lednem 2015, vztahují příslušná ustanovení zákona o daních z příjmu týkající se finančního leasingu platná před nabytím účinnosti této novely. Speciální vůči tomuto přechodnému ustanovení je přechodné ustanovení ke smlouvám, podle nichž byl přenechán předmět finančního leasingu uživateli v období od 1. ledna 2014 do 31. prosince 2014.

### **K bodu 19**

Přechodné ustanovení stanoví, že u smluv o finančním leasingu uzavřených od 1. ledna 2014 do 31. prosince 2014, pokud byl v tomto období předmět finančního leasingu uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání, má poplatník možnost volby aplikace ustanovení § 21d a § 24 odst. 4 až 6, 15 a 16 buď ve znění platném před nabytím účinnosti tohoto zákona, tj. ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. nebo ve znění této novely. U smluv o finančním leasingu uzavřených od 1. ledna 2015 již poplatník musí aplikovat předmětná ustanovení ve znění této novely, což vyplývá z účinnosti novely a přechodného ustanovení pod bodem 1 této novely.

### **K bodu 20**

Navrhovaná účinnost eliminuje negativní dopady na inkaso daně z příjmů právnických osob, neboť vykazovaná a neuplatněná daňová ztráta u družstev podle posledních údajů (rok 2011) činí cca 4,2 mld. Kč.

Negativní dopad tak bude mít až daňová ztráta vykázaná za zdaňovací období započaté v roce 2015 a prakticky by se tak projevila v inkasu daně z příjmů právnických osob až v roce 2017 při podávání daňového přiznání za zdaňovací období započaté v roce 2016, kdy by ji bylo

možné také poprvé uplatnit. Konkrétní výše dopadu nelze kvantifikovat, neboť objektivně není k dispozici žádný údaj o výši daňové ztráty vykázané poprvé za zdaňovací období započaté v roce 2015.

#### **K bodu 21**

Vzhledem k tomu, že se jedná o úpravu vyvolanou NOZ a úpravou ustanovení § 8a zákona č. 593/1992 Sb., navrhuje se obdobné přechodné ustanovení, jako je navrhováno pro ustanovení § 8a zákona č. 593/1992 Sb. Tím je zajištěna symetrická a rozpočtově vyvážená úprava.

#### **K bodu 22**

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 18. umožňuje

- zvýšení základu daně v případě nesprávně zahrnuté úplaty z FL do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje ve zdaňovacím období, kdy došlo k porušení podmínek pro uplatnění tohoto odpočtu, nikoliv na dodatečném daňovém přiznání, a
- dodatit pouze část uplatněného odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání v případě, kdy poplatník v období pořízení, resp. přenechání podpořeného majetku do užívání určí vyšší procento využívání doby provozu pro účely odborného vzdělávání (více než 50 %) a poté v dalších zdaňovacích obdobích toto procento nedodrží. Podle navrženého přechodného ustanovení lze změny využít již za zdaňovací obdob započaté v roce 2014.

#### **K bodu 23**

Navržené přechodné ustanovení umožňuje snižovat výsledek hospodaření o hodnotu bezúplatného příjmu ve formě peněžitého daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení, pokud o tomto příjmu účtoval poplatník podle předpisů upravujících účetnictví ve výnosech, již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

#### **K bodu 24**

Navrhovaná úprava umožní fondům penzijní společnosti použít pro zdaňovací období započaté v roce 2014 původní úpravu platnou před 1. lednem 2014, kdy penzijní fondy měly úrokové příjmy vyjmuty ze základu daně z příjmů. V důsledku schválení pozměňovacího návrhu senátní legislativy při projednávání zákonného opatření č. 344/2014 Sb. došlo ke zrušení této úpravy, což nebylo záměrem předkládaného návrhu. V původním návrhu novely byla navrhována změna daňové sazby pro penzijní fondy na 0%, a proto bylo současně navrženo také zrušení části ustanovení týkající se vyjmutí úrokových příjmů ze základu daně, které již nemělo opodstatnění. Pozměňovací návrh však zrušil změnu daňové sazby pro penzijní fondy, zatímco změna úpravy základu daně zůstala zachována. Tím došlo k nežádoucímu zvýšení daňové zátěže penzijních fondů, která nebyla záměrem úpravy.

#### **K bodu 25**

Navržené přechodné ustanovení zajistí, aby se pro oceňování bezúplatných příjmů (bezúplatného převodu nebo přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami nebo bezúplatně nabytého majetku) u veřejně prospěšného poplatníka postupovalo podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to již od zdaňovacího období započatého v kalendářním roce 2014.

#### **K bodu 26**

V návaznosti na § 21d, který ve znění účinném od 1. ledna 2014 stanovuje, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení zákona o nájmu, je třeba doplnit, že při pracovní cestě uskutečněné vozidlem, které si poplatník pořizuje formou finančního leasingu, uplatní výdaje

v prokázané výši. Dále je třeba doplnit, že při zahraniční pracovní cestě, u které nelze prokázat výdaje, uskutečněné vozidlem, které si poplatník pořizuje formou finančního leasingu, uplatní výdaje ve výši náhrady za spotřebované pohonné hmoty.

Vzhledem ke skutečnosti, že pracovní cesty poplatníci uskutečňují automobilem pořizovaným formou finančního leasingu již v roce 2014, navrhuje se účinnost § 24 odst. 2 písm. k) bodu 1 a 4 již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

#### **K bodu 27**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje uplatnění daňové ztráty v případě prodeje stavby, která se počínaje roku 2014 stala pozemkem, již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

#### **K bodu 28**

Příjem z prodeje nemovité věci, která je ve společném jmění manželů, musí zdanit pouze jeden z manželů, z toho důvodu se navrhuje do zákona doplnit, že ten z manželů, který příslušný příjem zdaní, si jako daňový výdaj může uplatnit i daň z nabytí nemovitých věcí zaplacenou druhým z manželů. Vzhledem ke skutečnosti, že příjem z prodeje nemovité věci ve společném jmění manželů, mohou manželé dosáhnout již v roce 2014, navrhuje se, aby uvedené ustanovení mohli manželé využít již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

#### **K bodu 29**

Vzhledem k tomu, že se jedná o úpravu reagující na změnu účetních pravidel, která jsou již platná, navrhuje se, aby nová úprava mohla být uplatněna již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

#### **K bodu 30**

Vzhledem k tomu, že se jedná o úpravu navazující na účinné znění ustanovení § 5 odst. 2 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, navrhuje se, aby nová úprava mohla být uplatněna již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

#### **K bodu 31**

Vzhledem ke skutečnosti, že právo stavby mohou poplatníci pořídit již počínaje rokem 2014, navrhuje se umožnit poplatníkům využití uvedeného ustanovení již od zdaňovacího období započatého v roce 2014. V případě, že by poplatník uvedené ustanovení v roce 2014 nevyužil, uplatnil by výdaje na zřízení práva stavby, které nejsou součástí vstupní ceny stavby, do výdajů při zaplacení.

#### **K bodu 32**

Navržené přechodné ustanovení zajistí, aby se restrikce daňové uznatelnosti vynaložených výdajů (nákladů) souvisejících s reprodukcí majetku získaného bezúplatně vztahovala pouze na darování a bezúplatné služby, a to od zdaňovacího období započatého v kalendářním roce 2014.

#### **K bodu 33**

Navržené přechodné ustanovení zajistí, aby restrikce dopadající na daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) souvisejících s příjmy, které byly od daně osvobozeny nebo nebyly předmětem daně, dopadaly jen v případě nabytí majetku darováním (nebo bezúplatně přijatých služeb), a to od zdaňovacího období započatého v kalendářním roce 2014.

#### **K bodu 34**

Navržené přechodné ustanovení zajišťuje, aby vyloučení z odpisování, které se dosud týkalo bezúplatně nabytého hmotného majetku, kdy tyto příjmy byly od daně osvobozeny nebo nebyly předmětem daně a tímto zákonem byl v ustanovení § 27 písm. j) zúžen rozsah nabytí na darování, může dopadat jen na tyto případy nabytí darováním, a to u hmotného majetku pořízeného po 1. lednu 2014.

#### **K bodu 35**

Navrhuje se, aby doplnění ustanovení, které umožní technické zhodnocení majetku pořízeného formou finančního leasingu odpisovat i uživatel, který si majetek pořizuje na finanční leasing, tak jak to zákon stanovil do konce roku 2013, mohl poplatník využít již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014. Tímto doplněním zákona bude poplatník v roce 2014 plynule pokračovat v odpisování technického zhodnocení, které odpisoval do konce roku 2013.

#### **K bodu 36**

Navržené přechodné ustanovení stanovuje najisto, že vstupní cena hmotného majetku se nebude upravovat o účelově peněžitě dary poskytnuté na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení před 1. lednem 2014. Případné zdanění těchto darů již bylo předmětem daně darovací a není důvod snižovat daňovou vstupní cenu majetku u tohoto poplatníka.

#### **K bodu 37**

Navržené přechodné ustanovení umožňuje postupovat dle § 29 odst. 1 závěrečné části ustanovení ve znění tohoto zákona i ve zdaňovacím období započatém v roce 2014, tj snížit vstupní cenu hmotného majetku o přijaté peněžitě dary účelově poskytnuté na technické zhodnocení hmotného majetku.

#### **K bodu 38**

Navržené přechodné ustanovení stanoví, že daňové odpisování u nabyvatele ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, navýšené podle § 29 odst. 10 tohoto zákona o částky, které podle předpisů upravujících účetnictví vstoupily u nabyvatele do ocenění nabytého majetku jako náklady související s jeho pořízením, lze použít již ve zdaňovacím období roku 2014.

#### **K bodu 39**

Navrhuje se přechodné ustanovení, které zajišťuje uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě v případě, kdy dochází k zániku pěstounské péče z titulu dosažení svéprávnosti a zletilosti dítěte a kdy toto dítě nadále žije ve společně hospodařící domácnosti se svým bývalým pěstounem, již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.

#### **K bodu 40**

S ohledem na novelizaci lhůt k provedení výpočtu daně a ročního zúčtování záloh plátcem daně a k vrácení případného přeplatku z tohoto ročního zúčtování záloh plátcem daně uvedených v ustanovení § 35d odst. 8 a § 38ch odst. 4 a 5 je třeba stanovit, při ročním zúčtování za které zdaňovací období se podle těchto lhůt bude poprvé postupovat.

#### **K bodu 41**

Vzhledem k tomu, že se jedná o úpravu reagující na změnu vzniklou přijetím nového zákona č.90/2012 Sb. o obchodních korporacích, navrhuje se, aby nová úprava mohla být uplatněna již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.



## **K bodu 42**

V návaznosti na zrušení povinnosti poplatníka podat daňové přiznání v situaci, kdy se jeho záloha na daň zvyšuje o solidární zvýšení daně podle § 38ha zákona o daních z příjmů, nikoliv však jeho daň za dané zdaňovací období dle § 16a zákona o daních z příjmů, se navrhuje přechodné ustanovení, které umožňuje této skupině poplatníků již za zdaňovací období započaté v roce 2014 při splnění zákonem stanovených podmínek požádat o roční zúčtování daně svého zaměstnavatele.

## **K bodu 43**

Vzhledem k tomu, že předpokladem aplikace nového znění ustanovení § 38i zákona o daních z příjmů mělo být úplné spuštění projektu jednotného inkasního místa a s tím související úprava tiskopisu Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti (k čemuž od 1. ledna 2014 nedošlo), je třeba zajistit, aby nové znění tohoto ustanovení bylo použito poprvé až pro opravy chyb vzniklých ve zdaňovacím období roku 2014.

## **K bodu 44**

Navržené přechodné ustanovení stanoví postup odpisování hmotného majetku, kde došlo ke změně odpisové skupiny tímto zákonem a který byl již před touto změnou odpisován, a to pro zdaňovací období započaté v roce 2014. Poplatník zde má možnost změnit dobu odpisování již odpisovaného majetku. Dále toto ustanovení řeší vliv změny odpisové skupiny hmotného majetku na dobu finančního leasingu u smluv o finančním leasingu sjednaných před účinností této změny.

## **K bodu 45**

Navržené přechodné ustanovení stanoví postup odpisování hmotného majetku, kde došlo ke změně odpisové skupiny tímto zákonem a který byl již před touto změnou odpisován, a to pro zdaňovací období započaté v roce 2015. Poplatník je v tomto zdaňovacím období povinen změnit dobu odpisování již odpisovaného majetku. Dále toto ustanovení řeší vliv změny odpisové skupiny hmotného majetku na dobu finančního leasingu u smluv o finančním leasingu sjednaných před účinností této změny.

## **K části druhé - změna zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů**

### **K čl. III**

#### **K bodu 1 (§ 8 odst. 1)**

Navrhovaná úprava sjednocuje znění § 8 a § 8a ve vztahu k pohledávkám za spojenými osobami tak, aby v obou ustanoveních byl rozhodující okamžik vzniku pohledávky.

#### **K bodu 2 (§ 8a odst. 1 písm. b))**

Podle platného znění nového občanského zákoníku platí obecné pravidlo, že promlčecí lhůta je tři roky (§ 629). Tato úprava v podstatě zamezuje možnosti vytvářet opravné položky na pohledávky, které vznikly po 31. 12. 2013, podle stávajícího znění ustanovení § 8a odst. 1 písm. b), neboť podle tohoto ustanovení lze opravné položky ve výši 100 % vytvářet až po uplynutí 36 měsíců, což je však okamžik, kdy se tato pohledávka stává promlčenou. Z těchto důvodů se navrhuje zkrátit období, po jehož uplynutí lze tvořit opravné položky k nepromlčeným pohledávkám ve výši 100 %, a to na 30 měsíců.

## **K čl. IV – přechodná ustanovení**

### **K bodu 1**

Je zakotveno standardní přechodné ustanovení, které zajišťuje zamezení nepravé retroaktivity, která by v rámci změn prováděných tímto zákonem nebyla žádoucí.

### **K bodu 2**

Navržené přechodné ustanovení stanoví, že ustanovení § 8a ve znění navrženém tímto zákonem bude aplikováno pouze na pohledávky splatné od dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

### **K bodu 3**

Vzhledem k tomu, že se v § 8a jedná o úpravu vyvolanou zavedením NOZ, navrhuje se, aby nové pravidlo bylo možné uplatnit i pro pohledávky, jejichž splatnost je po nabytí účinnosti NOZ. Navrhovaná úprava zajišťuje, aby pro všechny pohledávky, na které se již vztahují nové podmínky promlčení zavedené NOZ, již mohl platit odpovídající jednotný daňový režim. Zároveň se touto úpravou odstraňují veškeré nejasnosti spojené s pojmem „vznik pohledávky“, které byly diskutovány po schválení zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

Na pohledávku splatnou, resp. vzniklou před 1. lednem 2014 se, v návaznosti na přechodné ustanovení č. 3 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., uplatní § 8a zákona č. 593/1992 Sb., ve znění účinném před 1. lednem 2014.

## **K části třetí - změna zákona o dani silniční**

### **K čl. V**

#### **K bodu 1 (§ 8 odst. 1)**

Jedná se o odstranění zřejmé legislativní chyby, a to formou odstranění číselných odkazů.

#### **K bodu 2 (§ 8 odst. 2)**

Jedná se o odstranění zřejmé legislativní chyby, a to formou odstranění číselných odkazů.

## **K části čtvrté - změna daňového řádu**

### **K čl. VI**

#### **K bodu 1 (§ 18 odst. 1)**

Navrhuje se zrušení odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí správce daně o delegaci, a to zejména v zájmu flexibilnějšího využití tohoto institutu v boji s daňovými úniky. V konkrétní rovině by tato flexibilita měla umožnit zejména omezení zneužívání tzv. virtuálních sídel daňových subjektů a posílení možností odhalování tzv. řetězových podvodů v rámci daně z přidané hodnoty. Možnost rychlého a efektivního využití delegace umožní v situacích, kdy pro zúčastněné subjekty je místně příslušných více správců daně, koncentrovat aktivitu správce daně na jednom místě, což umožní lepší provázanost a vyšší efektivitu vyhledávací činnosti a daňových kontrol.

Institut delegace představuje možnost přenesení místní příslušnosti ke správě daní na jiného věcně příslušného správce daně. Institut delegace má komplexnější a dlouhodobější charakter než například institut dožadání (§ 17). Delegaci lze „uplatňovat“, dokud nedojde ke změně okolností rozhodných pro určení místní příslušnosti, resp. dokud nedojde k odpadnutí důvodů, pro které bylo rozhodnutí o delegaci vydáno. K využití delegace může dojít na žádost daňového subjektu nebo z podnětu příslušného správce daně. Nejblíže společně nadřízený správce daně je oprávněn delegovat místní příslušnost na jiného věcně příslušného správce

daně, (i) jestliže to shledá účelným nebo (ii) jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti. Formulace zákona tímto poskytuje obecný, a tedy i poměrně flexibilní, rámeček pro určení situací, pro které je možno využít delegace.

Účelnost lze spatřovat především tam, kde by jinak správa daní daňových subjektů byla neefektivní a neekonomická, mimo jiné v případech, kdy se skutečné sídlo právnické osoby liší od sídla zapsaného do veřejného rejstříku, nebo obdobně u fyzické osoby, pokud má místo trvalého pobytu jinde než provozovnu. Pojem účelnost nelze vykládat pouze ve vztahu k daňovému subjektu (tj. účelnost pro subjekt), ale měla by být vztažena především na účelnost na straně správce daně. Z tohoto pohledu je pak možno účelnost delegace vnímat ve vztahu ke kapacitním možnostem správce daně, v dopadu na řízení s jinými subjekty (např. rozkrývání účelového řetězení subjektů v rámci daně z přidané hodnoty) nebo i v dalších skutečnostech týkajících se správce daně, aniž by tyto přímo souvisely s konkrétním daňovým subjektem. Kritérium účelnosti tak zcela jistě bude naplněno, pokud místně příslušný správce daně zjistí, že právnická osoba má skutečné sídlo nebo provozovnu v obvodu územní působnosti jiného správce daně nebo pokud mu kapacitní možnosti nedovolují účelně a ekonomicky provádět správu daní.

Kritérium mimořádných odborných znalostí bude naplněno například tehdy, bude-li se subjekt zabývat specifickým druhem činnosti, se kterým nejsou úřední osoby místně příslušného správce daně podrobněji odborně seznámeny. V takovém případě pak díky zákonu umožňuje delegovat místní příslušnost ke správě daně na jiného věcně příslušného správce daně, jehož úřední osoby těmito znalostmi disponují, protože se kupříkladu s obdobným subjektem již v minulosti setkaly nebo mají ve svém obvodu působnosti více subjektů s daným předmětem činnosti (typicky lze v této souvislosti uvažovat např. o Specializovaném finančním úřadu, který má z hlediska možnosti delegace postavení jako kterýkoli jiný finanční úřad – srov. § 11 odst. 4 zákona o Finanční správě České republiky).

Daňový subjekt má možnost podat proti rozhodnutí o delegaci odvolání, kterému je přiznán odkladný účinek, čímž je oddálena jeho vykonatelnost. Tím se současná právní úprava liší od úpravy v zákoně o správě daní a poplatků platné a účinné do 31. prosince 2010, kde proti rozhodnutí o delegaci nebyl připuštěn opravný prostředek (§ 5 ZSDP). Rozhodnutí o delegaci je zásahem do práv a povinností daňového subjektu a je vhodné, aby se proti němu mohl efektivně bránit, pokud s ním nesouhlasí. Nejvyšší správní soud zároveň ve své rozhodovací praxi judikoval, že takovéto rozhodnutí podléhá přezkumu v rámci správního soudnictví.

Samotná možnost brojit proti rozhodnutí o delegaci odvoláním je žádoucí. To však již neplatí o přiznání odkladného účinku odvolání, které vede k rigiditě celého institutu a nemožnosti na straně správce daně flexibilně reagovat při detekci možného rizika daňových úniků nebo jiných jevů rozporných se zákonem. Odkladný účinek odvolání proti rozhodnutí o delegaci v praxi často inspiruje daňové subjekty k procesním obstrukcím. Smysl institutu delegace tak může být v řadě případů oslaben až znehodnocen právě s ohledem na časovou prodlevu před samotnou realizací delegace.

Současně je třeba zdůraznit, že ačkoli delegace představuje zásah do práv a povinností daňového subjektu, v principu nepatří tento zásah mezi nejintenzivnější. Vedle odvolání proti samotnému rozhodnutí o delegaci má ostatně daňový subjekt všechny standardní možnosti brojit proti postupu správce daně, na nějž byla místní příslušnost delegována (např. námitka podjatosti úřední osoby, stížnost atd.; nemluvě o opravných prostředcích vůči jednotlivým rozhodnutím správce daně). V případě, že by nezákonnou delegací byla daňovému subjektu způsobena újma (což lze v praxi označit spíše za vzácnou situaci), může daňový subjekt uplatnit náhradu škody. Konečně je třeba uvést, že v případě napadení rozhodnutí o delegaci u soudu rovněž není žalobě odkladný účinek přiznán.

Řešení v podobě zrušení odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí o delegaci svědčí též statistika úspěšnosti těchto odvolání za období od roku 2011 dosud.

**Tabulka počtu odvolání proti rozhodnutí správce daně o delegaci a podíl odvolání, kterým bylo vyhověno, v období od 1. 1. 2011 do 30. 4. 2014**

Subjekt/rok:	2011	2012	2013-4/2014	Součet:
GŘŘ	39/4		13/1	52/5
GŘC	0/0	0/0	0/0	0/0

Zdroj: GŘŘ, GŘC

Proti nezbytnosti odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí o delegaci svědčí velmi nízký počet úspěšných odvolání (z nichž část ještě představuje případy, kdy odvolání bylo vyhověno pouze z důvodu, že v mezidobí došlo ke změně rozhodných skutečností pro delegaci na straně daňového subjektu).

Z těchto důvodů se zachování odkladného účinku rozhodnutí o delegaci jeví jako disproportční s ohledem na jeho značné negativní dopady pro správu daní a současně značné relativní přínos pro ochranu práv a povinností daňových subjektů.

#### **K bodu 2 (§ 19 odst. 2)**

Navrhuje se zrušení odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí správce daně o atrakci, a to analogicky s obdobnou změnou v případě delegace. Pro analogické řešení v případě atrakce svědčí jak obdobné věcné argumenty, tak symetrie úprav obou institutů (a to i v historické rovině). Pokud jde o četnost případů využití institutu atrakce, je ve srovnání s využitím institutu delegace zanedbatelný, což platí i o počtech odvolání proti rozhodnutím o atrakci.

#### **K bodu 3 (§ 24 odst. 4)**

Navrhuje se rozšířit pravidlo právního jednání pouze jedné fyzické osoby při správě daní rovněž na právnické osoby, pro jejichž jednání je zakladatelským právním jednáním vyžadováno společné jednání více členů statutárního orgánu. Nutnost pluralitního jednání více členů statutárního orgánu představuje komplikaci při správě daní a přináší praktické problémy zejména v souvislosti s elektronizací správy daní. Na základě navržené úpravy tak bude relevantní jednání jakéhokoli člena statutárního orgánu bez ohledu na to, zda je podle soukromoprávní úpravy vyžadováno společné jednání více členů. Tato skutečnost je dána přednostním požadavkem daňového řádu, že v téže věci může jménem právnické osoby současně jednat jen jedna fyzická osoba. Správce daně nebude zkoumat, zda člen statutárního orgánu, který jménem právnické osoby učinil určitý úkon, tak činí s vědomím ostatních členů; postačí samotná skutečnost, že jde o člena statutárního orgánu, resp. statutární orgán podle § 24 odst. 2 daňového řádu.

V případě, že podle zakladatelského právního jednání mají členové statutárního orgánu jednat společně, nastává v aplikační praxi problém při použití datových schránek, neboť je vyloučen režim § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, tj. že úkon má stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný. Díky tomu není možné bez dalšího považovat podání právnické osoby za způsobilé. Správce daně musí vždy ověřovat, zda v případě právnické osoby, prostřednictvím jejíž datové schránky bylo učiněno podání, nejde o právnickou osobu, za níž musí jednat více členů statutárního orgánu. V případě, že tomu tak je, musí správce daně zahájit řízení výzvou k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu. Tuto vadu podání

však nelze odstranit prostřednictvím datové schránky, ale je třeba využít jiné formy podání.

V zájmu zjednodušení a zrychlení správy daní proto navržená změna umožní, aby nově podání právnické osoby zaslané prostřednictvím její datové schránky mohlo být považováno za jednání jedné fyzické osoby jménem právnické osoby, aniž by bylo nutné prověřovat (zejména prostřednictvím obchodního rejstříku), zda v případě dané právnické osoby není vyžadováno pluralitní jednání více členů statutárního orgánu, a případně poté realizovat postup odstranění vad podání. Navrhovaná úprava tak představuje *lex specialis* vůči výše uvedené úpravě § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb.

V rámci navržené změny se navrhuje též vypuštění poslední věty daného ustanovení, a to pro její duplicitu s úpravou § 26 odst. 1 písm. b). Pokud by v rámci jednání byl správce daně konfrontován v jeden okamžik s projevem vůle více osob, z nichž každá má právo samostatně jednat jménem právnické osoby, přičemž dané jednání by bylo protichůdné, byla by naplněna podmínka, že je sporné, kdo je k jednání oprávněn a správce by přistoupil k ustanovení zástupce. V případě, kdy jednání provede současně více fyzických osob, avšak takovéto jednání bude souladné (např. dokument podepsaný dvěma osobami), nejde o nežádoucí stav, neboť zde není sporu o tom, jaký je projev vůle právnické osoby, jménem níž tyto fyzické osoby jednají.

Výše uvedená konstrukce bude využitelná i u „non-subjektů“, kterým daňové zákony přiznávají subjektivitu při správě daní, neboť na základě § 24 odst. 6 daňového řádu se na tyto entity použijí obdobně ustanovení týkající se právnických osob. Pokud by jménem takového subjektu mohlo jednat více osob, uplatní se režim § 24 odst. 4 daňového řádu. Příkladem je svěřenský fond, jehož jménem jedná v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu svěřenský správce, přičemž svěřenských správců může být v souladu s občanským zákoníkem vícero.

#### **K bodu 4 ( § 32 odst. 2 věta poslední)**

V rámci boje proti daňovým únikům je zapotřebí přijmout opatření, které by zabránilo obstrukcím využívaným k vyhnutí se povinnosti součinnosti, která je nezbytná jak u daňových subjektů, tak u třetích osob k naplnění základního cíle správy daní. Smyslem lhůt stanovených správcem daně je vymezení časového prostoru za účelem provedení určitého procesního úkonu osoby zúčastněné na správě daní, pokud není délka lhůty stanovena přímo v zákoně. Současná úprava v daňovém řádu stanoví, že lhůtu kratší osmi dnů lze správcem daně stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé, s dovětkem, že lhůtu kratší než jeden den lze stanovit osobě zúčastněné na správě daní pouze s jejím souhlasem. Posledně uvedená zpřísnující podmínka pro tento typ lhůt není upravena ani v jednom z dalších klíčových procesních předpisů (správní řád, občanský soudní řád ani trestní řád), ani nebyla upravena v zákoně o správě daní a poplatků (§ 14 odst. 1).

Předmětná úprava zkrácených lhůt stanovovaných správcem daně cílí především na případy stanovování lhůt v rámci protokolovaného jednání v situaci, kdy správce daně shledá, že je to potřebné, a zároveň onu zkrácenou délku lhůty odůvodní. Využívání lhůt kratších osmi dnů je spíše výjimečnou záležitostí. Tyto lhůty jsou stanovovány přiměřeně okolnostem konkrétního případu, a to plně v souladu se základními zásadami správy daní. Navíc jsou správcem daně využívány pro úkony, které jsou jednoduché a současně naléhavé. Např. může jít o požadavek správce daně předložit účetnictví pro prověření zaúčtování jednotlivých dokladů, a to v souvislosti s uplatněným nárokem v daňovém přiznání na nadměrný odpočet na základě tohoto účetnictví. Podobně se může jednat např. o požadavek správce daně v průběhu daňové kontroly nebo místního šetření na předložení dokumentu, o kterém sama osoba zúčastněná na správě daní tvrdí, že jím disponuje, přičemž jeho okamžité předložení by pro ni nemělo představovat žádné úskalí. Je pochopitelné, že v těchto případech je daná osoba povinna aktivně spolupracovat, přičemž je v zájmu naplnění cíle správy daní, aby zde neexistoval

prostor pro případné obstrukce, kterými by bylo možné spolupráci jakkoli účelově oddalovat. Pravidlo, které umožňuje osobě zúčastněné na správě daní nesouhlasit s uložením lhůty kratší než den, jí dává při správě daní legální nástroj pro obstrukce.

V uvedených – řádně odůvodněných – případech je namístě stanovit lhůtu kratší než jeden den i bez souhlasu osoby zúčastněné na správě daní, resp. stávající omezující pravidlo se v tomto ohledu jeví jako přespříliš restriktivní. Vypuštění daného ustanovení, resp. jeho části, však neznámá, že by správce daně mohl osoby zúčastněné na správě daní zatěžovat nepřiměřeně krátkými lhůtami. Nadále zůstává zachováno pravidlo o tom, že lhůty kratší než jeden den lze stanovit zcela výjimečně, a to pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé. Praktické využití tak lze očekávat zejména v případech větších daňových podvodů (na dani z přidané hodnoty či spotřebních daních), kde daňové subjekty mohou stávající jednodenní odklad využít ke zmaření cíle správy daní.

#### **K bodu 5 ( § 34)**

Za účelem zvýšení kvality činnosti správců daně a efektivnějšího boje s daňovými úniky se navrhuje prodloužení doby, po kterou neběží lhůta pro správce daně zastavená vydáním rozhodnutí k součinnosti, a to o pět pracovních dní. Správci daně je tak poskytnut vždy minimálně pětidenní časový prostor pro to, aby danou záležitost odpovědně a kvalitně uzavřel, místo toho aby byl nucen ve snaze dodržet lhůtu ke kvalitativním ústupkům. Důvodem je skutečnost, že nápad práce úředních osob správce daně není rovnoměrný, a tedy k vydání rozhodnutí k součinnosti může dojít až těsně před koncem lhůty, v jejímž zbytku není možné lhůtu fakticky dodržet. Příkladem budou zejména ty situace, kdy reakce osoby zúčastněné na správě daní vyvolá natolik zásadní změnu, že správce daně musí mít zachován dostatek prostoru, aby na změnu mohl adekvátně a kvalifikovaně zareagovat.

#### **K bodu 6 ( § 72 odst. 4)**

Navrhuje se terminologické zpřesnění ustanovení, které do daňového řádu s účinností k 1. lednu 2015 přináší zákon č. 458/2011 Sb. Toto zpřesnění navazuje na právní úpravu datových schránek v zákoně č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, která chápe zřízení a zpřístupnění datové schránky jako dva časově oddělené kroky, přičemž ne každá zřízená datová schránka musí být v konkrétním okamžiku současně zpřístupněná osobě, které byla zřízena (srov. § 10 a 11 citovaného zákona). Povinnost daňového subjektu činit podání (přímo nebo prostřednictvím jeho zástupce) vůči správci daně prostřednictvím datové schránky je vhodnější vázat na její zpřístupnění. Ten, kdo nemá datovou schránku zpřístupněnou, by nemohl povinnost elektronické komunikace plnit prostřednictvím datové schránky a byl by tedy odkázán na využití uznávaného elektronického podpisu, což se nejeví jako vhodné.

Skutečnost, zda má podatel zpřístupněnou datovou schránku, se z povahy věci bude testovat k okamžiku, kdy je dané podání učiněno, a to bez ohledu na to, zda podatele váže povinnost dané podání učinit (např. povinnost podat daňové přiznání), nebo zda využívá svého práva takové podání učinit (např. možnost podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší).

V dané souvislosti je třeba též upozornit na skutečnost, že zpřístupnění datové schránky zakládá povinnost činit podání elektronicky, a to datovou zprávou autentizovanou kterýmkoliv ze způsobů podle § 71 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu (tj. nikoliv nutně pouze prostřednictvím datové schránky, která byla důvodem vzniku povinnosti činit podání elektronicky).

#### **K bodu 7 ( § 74 odst. 4)**

Postupně se rozšiřující okruh podání, v jejichž případě stanoví zákon povinnost elektronické formy (např. nedávná změna v § 101a zákona o dani z přidané hodnoty), v aplikační praxi významným způsobem poukazuje na potřebu řešit případy, kdy podání, jinak perfektní, není podáno elektronicky, ač podle zákona elektronicky podáno být mělo. Podle stávající úpravy se jedná o vadu podání podle § 74 odst. 1 a správce daně je podle téhož ustanovení povinen daňový subjekt vyzvat k jejímu odstranění. Jedná se však o administrativně, časově a finančně náročný postup, u něhož lze navíc předpokládat, že v některých případech k nápravě nepovede. Takovéto podání pak bude považováno za neúčinné, avšak správce daně bude muset téměř vždy vzhledem k takto získaným informacím zahájit řízení z úřední povinnosti. K údajům v listinném formuláři, který se však stane právně neúčinným podáním, tak správce daně bude moci přistoupit zpravidla pouze jako k pomůcce či indicii (nikoli jako k důkazu obsahujícímu tvrzení daňového subjektu). To s sebou přináší další zbytečné náklady řízení a časové zdržení. Navíc z pohledu správného zjištění a stanovení daně bude výsledek stejný, jako kdyby bylo rovnou akceptováno původní podání, jehož jediná vada spočívala v nedostatku elektronické formy.

Lze předpokládat, že tuto nepříznivou situaci ještě více umocní právní stav po 1. lednu 2015, kdy nabude účinnosti změna § 72 (viz zákon č. 458/2011 Sb.), která podstatně rozšíří okruh daňových subjektů, na něž dopadne povinnost podat vybraná podání elektronicky. Tato nová povinnost se bude vztahovat na veškerá tzv. formulářová podání podle § 72 odst. 1.

Na straně jedné nelze bez dalšího akceptovat neplnění povinnosti podat určité podání elektronicky, na straně druhé je však žádoucí stíhat nedostatek elektronické formy podání specifickou sankcí, která bude znamenat dostatečný postih daňového subjektu za porušení povinnosti, současně však nebude mít negativní následky pro podání jako takové, resp. pro navazující postup správy daní. V daném ohledu se proto jeví jako nejvhodnější stanovit pravidlo, podle něhož nedostatek elektronické formy podání sice představuje vadu podání, avšak na podání se v takovém případě hledí jako na podání bez vady. Na základě této právní fikce by takové podání bylo ze strany správce daně akceptováno a nebyl by založen postup odstranění vad podání podle § 74.

Uvedená fikce by se uplatnila pouze za podmínky, že nedostatek elektronické formy podání by byl jedinou vadou podání – v případě, že by podání vykazovalo ještě jinou vadu, přistoupil by správce daně ke standardnímu postupu jejího odstranění prostřednictvím výzvy podle § 74 odst. 1. V praxi by v takovém případě mohlo dojít k více situacím, a to především:

- k odstranění jak vady podání v podobě nedostatku elektronické formy, tak vad ostatních (v takovém případě by se na podání hledělo jako na od počátku bezvadné),
- k odstranění jiných vad podání, než vady podání v podobě nedostatku elektronické formy (v takovém případě by byla uplatněna fikce § 74 odst. 4, neboť by se v konečném efektu jednalo o jedinou vadu podání),
- k neodstranění jiných vad podání, než vady podání v podobě nedostatku elektronické formy (v takovém případě by bylo podání od počátku neúčinné).

O uvedených následcích by měl být podatel poučen ve výzvě k odstranění vad, a to včetně rozdílnosti následků samotného neodstranění vady podání v podobě nedostatku elektronické formy a neodstranění jiných vad podání.

Pokud jde o terminologii navrženého ustanovení, podáním učiněným elektronicky se rozumí podání učiněné datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (viz § 71 odst. 1), popř. datovou zprávou dodatečně potvrzenou nebo opakovanou v souladu s § 71 odst. 3. Termín „podání učiněné elektronicky“

se jeví jako vhodnější jako shrnující pojem pro všechny uvedené případy podání učiněných datovou zprávou. Uvedený termín navíc není daňovému právu neznámý (využívá ho např. zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o spotřebních daních nebo zákon povinném značení lihu).

Navržené pravidlo se bude v praxi vztahovat především na tzv. formulářová podání podle § 72 odst. 1, tj. na přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, daňové přiznání, hlášení, vyúčtování, dodatečné daňové přiznání, následné hlášení a dodatečné vyúčtování. V praxi pak kromě případů, kdy elektronickou formu podání bude vyžadovat daňový řád, bude dopadat na případy, kdy tak budou stanovovat jiné zákony z oblasti daňového práva.

Jako příklady lze konkrétně zmínit tato ustanovení jiných zákonů:

- § 82, § 92a, § 101, § 102 a § 110j zákona o dani z přidané hodnoty,
- § 38d, § 38j, § 38fa a § 39m zákona o daních z příjmů,
- § 17, § 35, § 38, § 43 a § 45 zákona o povinném značení lihu,
- § 16, § 19, § 20 a § 26 zákona o pojistném na důchodovém spoření,
- § 6f zákona o pohonných hmotách,
- § 27c a § 76 zákona o spotřebních daních.

Současně je však třeba upozornit na skutečnost, že z pohledu efektivity, účelnosti a hospodárnosti správy daní budou existovat případy podání, u nichž je zvýšený zájem na tom, aby byla učiněna v elektronické formě, a tento zájem převažuje i nad negativy spojenými s administrativně náročnějším postupem odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu. V takových případech je třeba na elektronické formě podání trvat a neuplatnit popsany princip, podle něhož je podání v jiné než elektronické formě akceptováno. Uvedený okruh podání nicméně nelze předjímat, ale závisí na aktuálním vývoji správy daní. Navrhuje se proto, aby aplikace pravidla nového § 74 odst. 4 ohledně akceptace podání v jiné než elektronické formě byla spojena s tím, že tato aplikace nastoupí pouze tehdy, pokud byla tato skutečnost předem zveřejněna správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup. Tím bude zajištěno flexibilní přizpůsobení aplikace předmětného pravidla na potřeby správy daní. Nepředpokládá se, že přístup k posouzení skutečnosti, zda daný druh podání má podléhat režimu odstavce 4, bude u jednotlivých správců daně, kteří mají stejnou věcnou působnost, odlišný.

Sankcí postihující nedodržení elektronické formy podání bude pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy upravená v nově navrhovaném § 247a.

Výše uvedený režim se nevztahuje na podání, která jsou učiněna elektronicky, avšak v jiném formátu, než je ten, který je podle § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu správce daně způsobilý přijmout. Pokud bude podání učiněno v nesprávném formátu, uplatní se jako dosud standardní postup pro odstranění vad podání.

#### **K bodu 8 (§ 148 odst. 4)**

Daňový řád poměrně podrobně upravuje problematiku lhůty pro stanovení daně v § 148. V zájmu posílení boje s daňovými úniky je nicméně na místě přistoupit k modifikaci této úpravy v souvislosti s daňovou trestnou činností. Současná právní úprava lhůty pro stanovení daně činí „v základu“ 3 roky, přičemž je zde počítáno s jejím možným stavěním, přerušením či prodloužením. Horní hranice lhůty pro stanovení daně pak činí 10 let. Takto stanovenou 10 letou lhůtu nelze překročit, ovšem s výjimkou § 148 odst. 6 daňového řádu, jenž upravuje



možnost správce daně stanovit daň do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. V takovém případě je lhostejné, zda již desetiletá prekluzivní lhůta uplynula. Fakticky tak dochází k obnově lhůty pro stanovení daně v jasně ohraničeném rozsahu. Další případ, kdy lze daň stanovit nezávisle na tom, zda uplynula lhůta pro stanovení daně, lze nalézt v § 148 odst. 7 daňového řádu v souvislosti s účinnou lítostí.

Daňovým trestným činem je nutno rozumět trestné činy obsažené v části druhé hlavě šesté dílu druhém trestního zákoníku (trestné činy daňové, poplatkové a devizové; vyjma trestného činu dle § 247 trestního zákoníku, který je trestným činem ryze devizovým). Jedná se zejména o zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, o neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby a další.

V praxi se nicméně jako problematická jeví situace, kdy trestní řízení v konkrétním případě nadále běží, avšak základní lhůta pro stanovení daně již uplynula. Případná budoucí možnost stanovit daň v důsledku pravomocného soudního rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu je z pohledu správce daně v daný okamžik irelevantní, neboť se jedná pouze o hypotetickou budoucí možnost. Po uplynutí základní lhůty pro stanovení daně a před právní mocí uvedeného rozhodnutí tak správce daně nemůže v souvislosti s předmětnou daní provádět žádné úkony v nalézacím řízení, resp. nemůže takové řízení vést. V praxi je tím nejen zkomplikována spolupráce správce daně s orgány činnými v trestním řízení (spolupráce ze strany správce daně je výrazně limitována nemožností použít vyhledávací a kontrolní nástroje, které má v nalézacím řízení k dispozici), ale i případné zajištění daně pro případ budoucího stanovení daně v důsledku pravomocného rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu. V praxi tak dochází k tomu, že na základě § 148 odst. 6 daňového řádu je daň stanovena, avšak vzhledem k časové prodlevě se již nezdaří její reálné vymožení.

V tomto ohledu se jeví jako žádoucí zajistit, aby základní lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní. Toto stavění (obdobně jako další případy, kdy podle odstavce 4 lhůta neběží) bude omezeno konečnou desetiletou lhůtou zakotvenou v odstavci 5. Může tak nastat situace, kdy trestní stíhání nebude dosud ukončeno, avšak lhůta pro stanovení daně dosáhne svého maxima. Takovýto stav však odpovídá principu právní jistoty, kdy při dosažení určitého časového odstupu ustupuje zájem na správném stanovení daně před zájmem na nastolení definitivního uspořádání vzájemných práv a povinností.

Trestní řízení se obecně skládá z většího počtu na sebe navazujících stádií, kterými jsou typicky (i) přípravné řízení, (ii) předběžné projednání obžaloby, (iii) hlavní líčení, (iv) odvolací řízení a (v) řízení vykonávací. Za vhodné vymezení časového úseku pro stavění lhůty pro stanovení daně se jeví stádium trestního stíhání, tedy část trestního řízení počínající okamžikem zahájení trestního stíhání a končící právní mocí rozsudku, příp. jiného rozhodnutí ve věci samé (viz § 12 odst. 10 trestního řádu).

Současně je třeba uvést, že trestní stíhání nutně nemusí být vedeno proti daňovému subjektu, o jehož daňovou povinnost se ve smyslu daňových zákonů jedná. Rozhodným parametrem je zde skutečnost, že je vedeno trestní stíhání týkající se konkrétní daně. Aby mohlo být dosaženo cílů úpravy a byl posílen boj proti daňovým únikům, je žádoucí, aby součinnost orgánů činných v trestním řízení a správce daně nebyla omezena distorzí mezi lhůtou pro stanovení daně a lhůtou pro zánik trestnosti. Je přitom irelevantní, zda trestní stíhání je vedeno vůči daňovému subjektu nebo jiné osobě, byť nejčastější případ bude právě situace, kdy půjde o daňový subjekt. Potřeba nevázat účinky daného ustanovení pouze na případy trestního stíhání daňového subjektu může být dána typicky u daňových subjektů –

právníků osob, kdy trestní stíhání je vedeno pouze vůči konkrétní fyzické osobě, která stála za krácením daně.

Navržená změna § 148 rozšíří možnost využívat po dobu vedení trestního stíhání zajištění daně podle § 167 a násl. Současně dojde k posílení nezbytné spolupráce mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení, která je umožněna na základě prolomení povinnosti zachovávat mlčenlivost podle § 53 odst. 2 písm. a) daňového řádu (tj. pro účely trestního řízení v daňových věcech) a § 71a zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Tato spolupráce bude moci efektivně pokračovat až po dobu 10 let, pokud trestní stíhání nebude ukončeno dříve. To umožní orgánům činným v trestním řízení využít vysoce odbornou znalostní základnu správce daně ve specifické daňové oblasti, což nepochybně přispěje k efektivnějšímu rozkrytí daňových trestných činů a současně umožní efektivnější boj s daňovými úniky.

#### **K bodu 9 (§ 157 odst. 7)**

Podle stávající právní úpravy může správce daně zmírnit důsledky úroku z posečkaní (přesnější název je úrok z posečkané částky), resp. odstranit jeho tvrdost s ohledem na ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu tím, že upustí od jeho předepsání. Institut upuštění od předepsání úroku z posečkané částky byl s účinností od 1. ledna 2011 zakotven v daňovém řádu jako určitá forma kompenzace zániku institutu prominutí příslušenství daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Prominutí úroku z posečkané částky bude nově spolu s prominutím úroku z prodlení komplexně upraveno v § 259b daňového řádu. Proto se navrhuje stávající § 157 odst. 7 vypustit.

Nově navržená právní úprava rozšiřuje práva daňového subjektu, když mu přiznává právo požádat o prominutí úroku z posečkané částky. Stávající znění § 157 odst. 7 je koncipováno tak, že správce daně o upuštění od předepsání úroku z posečkané částky rozhoduje z moci úřední (*ex officio*). Daňový subjekt je oprávněn se na správce daně obrátit toliko s podnětem k upuštění od předepsání úroku z posečkaní (současná právní úprava daňovému subjektu nepřiznává právo požádat o upuštění od tohoto úroku). Výsledkem posouzení podnětu ze strany správce daně tak není obdobně jako u podnětu na nečinnost či podnětu na přezkoumání rozhodnutí vydání meritorního rozhodnutí, proti kterému by daňový subjekt mohl brojit odvoláním. Při negativním výsledku posouzení podnětu správce daně daňový subjekt pouze vyrozumí, že důvody pro upuštění od předepsání neshledal. Podle nově navrženého § 259b správce daně ve věci prominutí úroku z posečkané částky vždy rozhodne (ať kladně nebo záporně).

#### **K bodu 10 (§ 185 odst. 1)**

Jedná se o nápravu legislativně technického nedostatku zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., kterým bylo v rozporu s úmyslem zákonodárce (deklarovaným v důvodové zprávě) předmětné slovní spojení do ustanovení vloženo dvakrát.

#### **K bodu 11 (§ 194a odst. 1)**

Na popud aplikační praxe se navrhuje, aby správce daně, který je technicky vybaven pro provádění elektronických dražeb, mohl stejně jako soud či soudní exekutor provést dražbu i klasickým způsobem. Prioritou zůstává elektronický způsob dražby, nicméně v odůvodněných případech, kde správce daně zejména s přihlédnutím k povaze dražené věci usoudí, že větší efektivitu dosáhne v rámci klasické dražby na místě, bude možné elektronickou dražbu nevyužít. Příkladem předmětů, které odůvodňují výjimku z pravidla priority elektronické dražby, mohou být věci, u nichž je zákonem omezen okruh osob, které danou věc mohou nabýt (např. zbraně či pohonné hmoty v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně), jakož i předměty, kde vzhledem k jejich specifickému charakteru se jeví tradiční způsob

dražby jako efektivnější (např. umělecká díla).

**K bodu 12 (§ 206 odst. 2)**

Stávající konstrukce tohoto ustanovení fakticky komplikuje správci daně možnost exekučně postihnout věc rychle se kazící, neboť jako podmínka jejich exekučního postihu je mimo jiné vyžadována možnost rychlého prodeje věcí na místě, kde se nacházejí (bez jejich odebrání). V praxi však přichází v řadě případů v úvahu i efektivní rychlý prodej takovýchto věcí na jiném místě. Zde je třeba zdůraznit, že do kategorie rychle se kazících věcí spadají nejen potraviny, ale i mnohem hodnotnější komodity, jako jsou např. minerální oleje a biosložky, které jsou často uskladněny v pojízdných cisternách, což umožňuje jejich rychlý přesun na místo, kde lze efektivněji uskutečnit jejich prodej a současně prostřednictvím jejich odebrání zajistit jejich ochranu před neoprávněným nakládáním. Navrhuje se proto úprava souladná se subsidiárním právním předpisem – občanským soudním řádem, který podmiňuje postižení rychle se kazící věci pouze nedostatkem jiných postižitelných věcí a zajištěním rychlého prodeje věci mimo dražbu.

**K bodu 13 (§ 207 odst. 4)**

Navrhuje se doplnit úprava, která obdobně jako v případě exekuce majetkových práv umožní i v případě exekuce movitých věcí vstoupit správci daně do postavení dlužníka, aby jeho jménem mohl jednat s třetími osobami, které zabavenou věc na základě smluvního vztahu pro dlužníka skladují, přepravují, apod. Návrh reaguje na poznatky z aplikační praxe, podle nichž nelze bez této pravomoci správce daně některé věci bez součinnosti dlužníka odebrat a zajistit. Navržená změna by tak měla přispět k větší efektivitě mobiliárních exekucí a tím i lepšímu výběru nedoplatků.

**K bodu 14 (§ 214 odst. 1)**

Podle stávajícího znění tohoto ustanovení se rychle se kazící věc může prodat mimo dražbu pouze do právní moci exekučního příkazu. Takové omezení však není žádoucí, neboť provedení dražby je časově náročnější a může tak do nařízení dražby dojít až k takovému znehodnocení věci, že se stane neprodejnou. Negativně zde působí i skutečnost, že novelou daňového řádu byl k 1. lednu 2014 vypuštěn opravný prostředek vůči exekučnímu příkazu, protože došlo k tomu, že i tak krátký časový úsek, bylo možné provést přímý prodej rychle se kazící věci, se zmenšil natolik, že prakticky již není možné prodat rychle se kazící věc mimo dražbu. Důsledkem je, že současná úprava snižuje efektivitu vymáhání daní, a je tedy nutná její modifikace.

Návrh zrušení poslední věty předmětného ustanovení navazuje na navrhovanou změnu ustanovení § 206 odst. 2, kde se navrhuje, aby měl správce daně pravomoc rychle se kazící věc nejen zajistit a prodat prodej na místě, kde se nachází, ale nově jak odebrat a zajistit do prodeje na jiném, vhodnějším místě.

**K bodu 15 (§ 239a odst. 4)**

Za situace, kdy daňová povinnost zůstavitele přejde na více dědiců, není v rámci stávající úpravy občanského zákoníku, resp. daňového řádu postaveno najisto, jakým způsobem má být daňová povinnost zůstavitele, která přešla na více dědiců, spravována. Občanský zákoník sice upravuje problematiku týkající se platební roviny, a to na principu dlužnické solidarity (viz § 1704 a § 1707), nicméně na rozdíl od daňového práva nepočítá s fází, kterou lze označit jako „ležící pozůstalost“. Režim občanského zákoníku, který se týká dluhů vzniklých za zůstavitelova života, je nutné s ohledem na právní fikci obsaženou v § 239a odst. 1 vztáhnout též na daňové dluhy, které vzniknou po smrti zůstavitele do skončení řízení o pozůstalosti. Ačkoli soukromoprávně jsou dluhy vzniklé po smrti zůstavitele individuálními dluhy

konkrétních dědiců, tak z hlediska daňového práva jsou daňové dluhy stále přičítány zůstaviteli (pozůstalosti).

Z praktických a zejména z technických důvodů je třeba zachovat celistvost daňové povinnosti zůstavitele, a to na principu společné daňové povinnosti dědiců k daňové povinnosti zůstavitele, která na ně přejde rozhodnutím soudu o dědictví. V případě společné daňové povinnosti se jedná o množinu daňových povinností, které jsou sice hmotněprávně odděleny, avšak procesněprávně je třeba je spravovat společně. Správce daně pak bude komunikovat pouze s jedním společným zmocněncem dědiců ve smyslu § 30 daňového řádu (jde tedy o odlišnou situaci oproti stavu před skončením řízení o pozůstalosti, kdy v případě plurality osob spravujících pozůstalost plnily tyto osoby daňovou povinnost zůstavitele společně a nerozdílně).

Skutečnost, že daňová povinnost zůstavitele, která přejde na více dědiců, je společnou daňovou povinností, může být již v současnosti dovozena z povahy věci a z praktické procesní nedělitelnosti této povinnosti; z důvodu právní jistoty se nicméně navrhuje tuto skutečnost v daňovém řádu explicitně normovat. Stejně tak je výslovně uvedena skutečnost, že daňové dluhy vzešlé ze společné daňové povinnosti hradí dědicové společně a nerozdílně v rozsahu podle občanského zákoníku, byť tato skutečnost již sama o sobě vyplývá z výše uvedených ustanovení § 1704 a § 1707 občanského zákoníku. V zájmu zamezení pochybností ohledně vztahu daňového řádu a občanského zákoníku v této věci (tj. pochybností o tom, zda nově navržený § 239a odst. 4 daňového řádu nepředstavuje komplexní speciální úpravu) se nicméně navrhuje uvedení výslovného odkazu na princip solidární odpovědnosti dědiců za dluhy zůstavitele podle občanského zákoníku. Pojem „daňový dluh“ je daňovému řádu již znám (viz § 153 odst. 2).

Pokud si dědicové sami nezvolí společného zmocněnce, měl by být ze strany správce daně zpravidla jako společný zástupce ustanoven ten z dědiců, který dříve plnil roli osoby spravující pozůstalost, popřípadě ten, který nabyt část pozůstalosti, s níž souvisí daňová povinnost zůstavitele. V daném ohledu je třeba uplatnit především zásadu procesní ekonomie a princip šetření práv osob, vůči nimž směřují pravomoci správce daně.

Je třeba zdůraznit, že v případě předmětné společné daňové povinnosti se jedná o povinnost, která vznikla zůstaviteli (ať již za jeho skutečného života nebo za jeho fiktivního daňového života v období mezi jeho smrtí a skončením řízení o pozůstalosti). Společnou daňovou povinností proto není povinnost, která vznikla jednotlivým dědicům po skončení řízení o pozůstalosti, kdy se jedná již (hmotněprávní i procesně) o samostatné povinnosti každého jednotlivého dědice.

Současně se z praktických důvodů navrhuje stanovit, že daňovou povinnost zůstavitele bude i po jejím přechodu na dědice stále spravovat správce daně, který byl příslušný ke správě daňové povinnosti zůstavitele do skončení řízení o pozůstalosti.

#### **K bodu 16 (nadpis nad § 247)**

Jedná se o změnu v systematice zákona, kdy stávající skupinový nadpis „Pořádková pokuta“ pro § 247 až 249 je nahrazen nadpisy jednotlivých paragrafů.

#### **K bodu 17 (nadpis § 247)**

Jedná se o změnu v systematice zákona, kdy je doplňován nadpis k paragrafu (vzhledem k nové úpravě), který jej dosud postrádal.

#### **K bodu 18 (§ 247 odst. 2)**

V zájmu účinnějšího boje s daňovými úniky se navrhuje zvýšení horní hranice výše

pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 na 500 000 Kč. Částka 50 000 Kč, kterou je v současnosti limitována tato pořádková pokuta, se nejeví pro postih některých nesplnění povinností nepeněžitě povahy jako odpovídající, neboť často může být zanedbatelnou ve srovnání s případnou výší daňového úniku. V praxi se tak tento klíčový nástroj pro sjednání součinnosti osob zúčastněných na správě daní míjí účinkem, neboť hrozba sankce ve výši 50 000 Kč (byť může být opakována) je v případě velkých daňových úniků neúčinná.

Nově navržená maximální možná výše sankce ob stojí při srovnání s právní úpravou uplatňovanou v minulosti (srov. § 37 zrušeného zákona o správě daní a poplatků) i při komparaci s právní úpravou v zahraničí. Od 1. ledna 1993 mohla případná pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 37 tehdejšího zákona o správě daní a poplatků dosahovat výše až 2 000 000 Kč (tj. 40násobku současného stavu).

Zvýšení horní hranice tohoto typu pořádkové pokuty neznamena, že by byla pokuta blížíící se maximální výši udělována v situacích méně závažných prohřešků nebo u subjektů, pro něž by takováto suma představovala enormní zátěž. Při aplikaci daného ustanovení je nutné vždy uplatnit zásadu přiměřenosti (§ 5 odst. 3), jakož i ustanovení § 248 odst. 1, podle něžž pokuta nesmí být v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní. Cílem navržené změny tak není zpřísnění postihu bagatelních pochybení, ale naopak umožnění správci daně adekvátně sankcionovat závažné porušování daňových předpisů, resp. dostatečně účinně vynucovat plnění zákonných povinností tak, aby výše předmětné pokuty byla adekvátní potenciální výši daňového úniku v dané věci (zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní). Současně je třeba zdůraznit, že sankce může být uložena pouze, pokud příslušná povinnost nebyla splněna ani na výzvu správce daně, tj. nelze ji v principu uložit za první pochybení v dané věci.

#### **K bodu 19 (§ 247 odst. 5)**

Navrhuje se přesunutí úpravy § 248 odst. 2 do ustanovení pojednávajícího o pořádkové pokutě, neboť opakovaně ukládat pokutu by mělo být z povahy věci možné pouze u pořádkové pokuty, která má primárně vynucovací charakter.

#### **K bodu 20 (§ 247a)**

Navrhuje se nově upravit institut pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, který doplňuje stávající institut pořádkové pokuty obsažený v § 247. Cílem nově navržené konstrukce je jednak reagovat na určité mezery, které obsahuje současná úprava a které jsou blíže popsány v následujícím textu, jednak umožnit správcům daně razantnější boj s daňovými úniky.

Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy by měla v nejobecnější rovině postihovat dva okruhy nesplnění povinností: (i) nesplnění oznamovací nebo evidenční povinnosti a (ii) nesplnění povinnosti elektronické formy podání.

Pokutu do výše 500 000 Kč bude možné uložit daňovému subjektu nebo jiné osobě zúčastněné na správě daní, pokud tato osoba nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně, nebo nesplní záznamní nebo jinou evidenční povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně. Toto rozšíření reaguje na skutečnost, že podle dnešní úpravy nelze neplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti sankcionovat. Tím pádem není možné hrozbou sankce motivovat osoby zúčastněné na správě daní k aktivní spolupráci. Je přitom evidentní, že zajištění informovanosti správce daně o daňových subjektech a jejich povinnostech je nezbytným předpokladem pro fungování správy daní. V konkrétní rovině může být oznamovací povinnost založena jak daňovým řádem, tak jiným daňovým zákonem (v širším slova smyslu). Příkladem tak bude povinnost poskytovat informace správci daně podle § 57

nebo registrační povinnost podle § 125 a násl. daňového řádu či ohlašovací povinnost podle § 14 a 14a zákona o místních poplatcích.

Navržená sankce za nesplnění oznamovací povinnosti může být uložena, pokud nebude splněna tato povinnost vůbec, jakož i v případech, kdy bude splněna opožděně (po marném uplynutí stanovené lhůty) nebo částečně. Na rozdíl od obecnější úpravy obsažené v § 247 odst. 2 se zde nepředpokládá předchozí vydání výzvy, neboť ta je při zjištění pochybení zpravidla již nadbytečná. Správce daně např. při zjištění pochybení daňového subjektu v rámci plnění jeho registrační povinnosti (daňový subjekt nenahlásil určitou informaci, kterou správce daně zjistil z jiného zdroje) musí konat *ex officio* a provést úpravu v příslušném registru či evidenci. Daňový subjekt tedy nevyzývá k formálnímu oznámení něčeho, co již správce daně ví. To ovšem neznamená, že by zde pro porušitele povinnosti neměla vznikat následná sekundární (sankční) povinnost v podobě pokuty. Jedině tak lze docílit dostatečné motivace pro plnění registračních, ohlašovacích či jiných oznamovacích povinností.

Druhým důvodem pro možné uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy je podle navrženého odstavce 1 písmene b) nesplnění záznamní povinnosti (tedy povinnosti vést záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu ustanovení § 97 daňového řádu) nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně. Jinou evidenční povinností může být např. povinnost vedení evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, daňové evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů nebo mzdových listů podle § 38j zákona o daních z příjmů. Při nesplnění záznamní či jiné evidenční povinnosti je rovněž předchozí vydání výzvy z povahy věci vyloučeno, tudíž stejně tak, jako v případě nesplnění povinnosti pod písmenem a), je možné pokutu uložit ihned po zjištění nesplnění (úplném či částečném) předmětné povinnosti. Instrument záznamní nebo jiné evidenční povinnosti je důležitým nástrojem správce daně pro odhalování daňových úniků a jeví se tak velmi účelným, aby motivace k plnění těchto povinností byla podpořena hrozbou sankce v podobě pokuty.

Pokud jde o vztah nově navržené pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité podle § 247a a stávající pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2, která postihuje porušení procesní povinnosti nepeněžité povahy, je třeba zdůraznit rozdílný charakter těchto pokut. Zatímco pořádková pokuta směřuje k vynucení splnění určité povinnosti (a lze ji ukládat opakovaně tak dlouho, dokud povinnost nebude splněna), pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle nového § 247a odst. 1 má trestající a výchovný charakter vůči tomu, kdo povinnost nesplnil, avšak nesměruje k vynucení dodatečného splnění povinnosti.

V souladu s obecnými principy správního trestání na tom nic nemění ani zpravidla průběžný charakter záznamní nebo jiné evidenční povinnosti, neboť v jejich případě směřuje sankce na postih neplnění této povinnosti v daném časovém období (vymezeném v rozhodnutí o uložení pokuty). Pokud by daný subjekt neplnil povinnost ani v budoucnu, jednalo by se o nové porušení povinnosti v novém období, které by mohlo být samostatně sankcionováno (tj. nejednalo by se o porušení zásady *ne bis in idem*). V případě tohoto opakovaného porušování záznamní povinnosti by docházelo k období tzv. trvajících trestného činu, kdy se více dílčích skutků považuje souhrnně za jedno protiprávní jednání, a to až do okamžiku upuštění od udržování takového protiprávního stavu (trvajících trestný čin nastane např. v případě zanedbání povinné výživy podle § 196 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Časový okamžik, jenž by určoval předěl, od kterého se protiprávní jednání považuje za další samostatné jednání, by byl stanoven právě uložením pokuty. Z toho následně plyne skutečnost, že zásada *ne bis in idem* není porušena, neboť další případná pokuta by se vztahovala toliko k následnému oddělenému protiprávnímu jednání.

Co se týče navržené maximální výše pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle nového § 247a odst. 1, je tato výše po srovnání dosavadních systémů sankcí navržena ve výši 500 000 Kč. Tato maximální možná výše sankce ob stojí při srovnání s právní úpravou uplatňovanou v minulosti (srov. § 37 zrušeného zákona o správě daní a poplatků) i při komparaci s právní úpravou v zahraničí.

Pro srovnání se zahraničím je možné uvést:

- Slovensko, kde má správce daně možnost uložit pokutu ve výši až 20 000 EUR za nesplnění registrační povinnosti ve stanovené lhůtě (§ 154 a 155 zákona č. 563/2009 Z. z.),
- Německo, kde je možné uložit pokutu až do výše 50 000 EUR za to, že daňový subjekt neinformuje správce daně o skutečnostech rozhodných pro zdanění, jestliže má povinnost tak učinit (§ 378 odst. 2 Abgabenordnung),
- Maďarsko, kde je možné rovněž za nesplnění povinností nepeněžitě povahy uložit pokutu až do výše 1 000 000 HUF (cca 92 000 Kč),
- Polsko, kde je rovněž možné za obdobné pochybení správcem daně uložit pokutu až do výše zhruba 12 000 000 pol. zlotých (podle Ordynacji podatkowej – cca 2 000 000 Kč),
- Bulharsko, kde je možné uložit pokutu 3 000 BGN (cca 41 000 Kč),
- Portugalsko, kde může pokuta dosáhnout až výše 110 000 EUR (cca 2 750 000 Kč),
- Estonsko, kde za nesplnění povinností nepeněžitě povahy je možné správcem daně uložit pokutu 50 000 EEK (cca 83 000 Kč).

Na dostatečně účinné nastavení parametrů sankce za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy je kladen důraz ze strany OECD v rámci Hodnotící zprávy Globálního fóra OECD pro transparentnost a výměnu informací pro daňové účely o České republice (tzv. hodnocení úrovně daňové transparency – Peer Review) a následně i v rámci mezinárodního ratingu České republiky.

Navržená maximální výše pokuty umožňuje daleko lépe rozlišit mezi jednotlivými případy z hlediska jejich závažnosti. Daňový řád jakožto obecná úprava pro všechny daně, poplatky, cla a jiná obdobná peněžitá plnění dopadá na širokou škálu situací. Je jasné, že význam a charakter jednotlivých povinných peněžitých plnění se různí. Různá je i společenská nebezpečnost a závažnost toho kterého nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, jakož i případný negativní dopad do veřejných rozpočtů. Uložení pokuty zůstává fakultativním nástrojem, jehož užití závisí na správním uvážení správce daně (diskreci), zda a v jaké výši tuto pokutu uloží.

Navržená horní hranice pokuty však neznamená, že by byla pokuta blízkí se maximální výši udělována v situacích méně závažných prohřešků nebo u subjektů, pro něž by takováto suma představovala enormní zátěž. Správce daně se při uložení pokuty musí vypořádat s podmínkami stanovenými v § 248 odst. 1 daňového řádu, tj. musí dbát na to, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní. Současně je nutné vždy uplatnit zásadu přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu. Postup správního uvážení musí být seznatelný z odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty. Cílem navržené úpravy tak není zpřísnění postihu bagatelních pochybení, ale naopak umožnění správci daně adekvátně sankcionovat závažné porušování daňových předpisů tak, aby výše předmětné pokuty byla adekvátní potenciální výši daňového úniku v dané věci (zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní).

V odstavci 2 se zavádí sankce za nedodržení povinné elektronické formy podání v jednotné paušální výši 2 000 Kč. Stejně jako v případě sankce podle odstavce 1 se nejedná o sankci, jejímž cílem je bezprostřední vynucení nesplněné povinnosti, ale naopak o sankci, jejímž cílem je potrestat porušitele povinnosti a působit na něj výchovně s ohledem na budoucí plnění jeho povinností. Důvodem pro zavedení sankce je nedostatečná motivace k dodržování povinné formy podání, která se v aplikační praxi projevuje významným nárůstem vad podání spočívajících v nedodržení jeho formy. Administrativně a finančně náročný postup k odstranění vad u těchto podání podle § 74 je značně problematický, resp. do značné míry nevede k nápravě – tj. zajištění elektronické komunikace se správcem daně v rozsahu předvídaném zákonnou úpravou.

Z těchto důvodů je nezbytné zavést v rámci sankčního systému daňového řádu výše uvedenou specifickou sankci, kterou bude nedodržení obligatorní elektronické formy podání postihováno. S ohledem na skutečnost, že povinnost činit podání elektronicky je povinností nepeněžitě povahy, jeví se jako nejvhodnější toto porušení povinnosti sankcionovat nově navrhouvanou pokutou za porušení povinnosti nepeněžitě povahy; současně tomuto pojetí svědčí i charakter sankce, jejímž cílem není na rozdíl od pořádkové pokuty bezprostřední vynucení splnění povinnosti.

S ohledem na zajištění administrativní nenáročnosti postihu nedodržení obligatorní elektronické formy podání se navrhuje základní konstrukce pokuty jako sankce vznikající přímo ze zákona, a to ve výši 2 000 Kč za každé jednotlivé podání, které bylo vůči správci daně učiněno jinak, než elektronicky, ačkoli na základě zákonné povinnosti mělo být učiněno v elektronické formě. Stanovení výše pokuty pevnou zákonem předvídanou částkou umožní rychlé a administrativně méně náročné zpracování. Prostor pro správní úvahu (diskreci) bude omezen toliko na úvahu ohledně toho, zda nedodržení elektronické formy podání současně neztěžuje závažným způsobem správu daně.

Vzhledem k tomu, že pokuta ve výši 2000 Kč bude vznikat ze zákona, bude mít rozhodnutí správce daně pouze deklaratorní povahu. Symetricky s koncepcí obsaženou v § 250 odst. 6 a § 251 odst. 3 rozhodne správce daně o povinnosti platit pokutu platebním výměrem. Současně se navrhuje, aby pokuta byla splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru. Jde o speciální pravidlo ve vztahu ke společným ustanovením pro pořádkovou pokutu a pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy v § 248, kde je fakticky přiznáván odkladný účinek odvolání prostřednictvím splatnosti pokuty stanovené do 15 dnů ode dne právní moci rozhodnutí o jejím uložení.

Současně je třeba zdůraznit, že pokuta postihující nedodržení obligatorní elektronické formy podání dopadá především na tzv. formulářová podání podle § 72 odst. 1, tj. na přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, daňové přiznání, hlášení, vyúčtování, dodatečné daňové přiznání, následné hlášení a dodatečné vyúčtování. Z tohoto důvodu bude porušitelem povinnosti, která je předmětnou pokutou sankcionována, zpravidla daňový subjekt. V této souvislosti je však nutné zdůraznit, že tím, kdo povinnost fakticky poruší, může být i zástupce daňového subjektu, nebo ten, kdo byl tímto úkonem pověřen. Z hlediska přičitatelnosti sankce je však takováto skutečnost irelevantní, neboť jednání těchto osob je přičitatelné daňovému subjektu. Jedná se o obdobnou filosofii jako v případě pokuty za opožděné tvrzení daně, která rovněž stíhá pouze daňový subjekt, a to i v případě, že opožděné tvrzení učinil jeho zástupce.

V návaznosti na novou úpravu § 74 odst. 4 je třeba uvést, že ačkoliv uplatnění pokuty podle nového § 247a odst. 2 není v navrženém zákonném textu formálně podmíněno tím, že v případě konkrétního podání půjde o podání, které je v souladu s podmínkami nového § 74 odst. 4 akceptováno i v jiné než elektronické formě, ačkoli mělo být učiněno elektronicky,



prakticky se tato pokuta uplatní právě jen v případě podání, na která se použije § 74 odst. 4. Pokud totiž k aplikaci § 74 odst. 4 nedojde (ať již proto, že se jedná o podání takového druhu, u něhož je aplikace § 74 odst. 4 obecně vyloučena, nebo je konkrétní podání stíženo i dalšími vadami, než pouze nedostatkem elektronické formy), uplatní se standardní postup odstranění vad podání, který povede buď k bezvadnosti podání, nebo k neúčinnosti podání jako takového. V prvním případě není pro sankci důvod, ve druhém pak nelze z povahy věci sankcionovat podání, které se stalo od počátku neúčinným (tj. nemůže vyvolávat právní účinky). Pokud jde o případ, kdy postupem k odstranění vad budou odstraněny všechny ostatní vady kromě nedostatku elektronické formy, dojde k „dodatečné“ aplikaci § 74 odst. 4 a následně i ke vzniku pokuty podle § 247a odst. 2 (samozřejmě pouze u podání takového druhu, u něhož je aplikace § 74 odst. 4 obecně přípustná).

Základní výše pokuty postihující nedodržení obligatorní elektronické formy podání se nicméně v některých případech může jevit jako příliš nízká, resp. plně nevystihující závažnost porušení dané povinnosti a jeho důsledků pro správu daní. Může jít např. o situaci, kdy daňový subjekt může zvolit jinou než elektronickou formu konkrétního podání, které zahrnuje velké množství písemných dokumentů, s tím, že se jedná o formu procesní obstrukce. Daňový subjekt by mohl být za daných okolností s pokutou ve výši 2 000 Kč srozuměn. V případě, že by nedodržení elektronické formy podání závažně ztížilo správu daní, navrhuje se, aby správce daně mohl namísto pokuty v základní výši 2 000 Kč uložit pokutu až do výše 50 000 Kč. Tato pokuta by však již nevznikala přímo ze zákona, ale byla by výsledkem správního uvážení správce daně, zahrnujícího především přezkoumatelné zdůvodnění toho, proč v daném případě nepostačovala standardní zákonná výše pokuty. Při ukládání této pokuty se použijí stejná společná ustanovení, jako v případě pořádkové pokuty nebo pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a odst. 1.

V navrhovaném odstavci 5 je upravena objektivní prekluzivní lhůta pro uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, resp. pro rozhodnutí o povinnosti ji platit. Délka této lhůty se navrhuje jako tříletá s tím, že se bude počítat ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. Navržená délka lhůty navazuje na základní délku lhůty pro stanovení daně, která představuje obvyklý časový standard, ve kterém správce daně může dané pochybení odhalit. Pokud by došlo ke zkrácení dané lhůty, vedlo by to k nežádoucímu omezení ohledně doby, ve které lze účinně indikovat porušení dané povinnosti.

#### **K bodu 21 (nadpis § 248)**

Jedná se o změnu v systematice zákona, kdy je doplňován nadpis k paragrafu (vzhledem k nové úpravě), který jej dosud postrádal.

#### **K bodu 22 (§ 248 odst. 1)**

V ustanovení § 248 je obsažena úprava, která bude nově společná pro řízení jak o pořádkové pokutě, tak i o nově upravené pokutě za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, což navržená změna ustanovení zohledňuje.

#### **K bodu 23 (§ 248 odst. 2)**

Navrhuje se přesunout úpravu odstavce 2 do § 247, neboť opakovaně ukládat pokutu by mělo být z povahy věci možné pouze u pořádkové pokuty.

#### **K bodu 24 (§ 248 odst. 2)**

V ustanovení § 248 je obsažena úprava, která bude nově společná pro řízení jak o pořádkové pokutě, tak i o nově upravené pokutě za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, což navržená změna ustanovení zohledňuje. Současně se vypouští nadbytečné ustanovení ohledně odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí o uložení pokuty, neboť efekt odkladného

účinku je fakticky dosažen tím, že pokuta je splatná až po právní moci rozhodnutí o jejím uložení.

**K bodu 25 (§ 248 odst. 3)**

V ustanovení § 248 je obsažena úprava, která bude nově společná pro řízení jak o pořádkové pokutě, tak i o nově upravené pokutě za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, což navržená změna ustanovení zohledňuje.

**K bodu 26 (nadpis § 249)**

Jedná se o změnu v systematice zákona, kdy je doplňován nadpis k paragrafu (vzhledem k nové úpravě), který jej dosud postrádal.

**K bodu 27 (§ 249 odst. 1)**

Do stávající úpravy zjednodušeného řízení o uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 1 se v zájmu rychlosti a hospodárnosti doplňuje rovněž možnost takového uložení (i) pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 a (ii) pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a nepřesahující částku 5 000 Kč, a to při jednání na místě za spoluúčasti obou stran (správce daně a pokutovaného). Z tohoto důvodu dochází k úpravě všech ustanovení, kde je vedle pořádkové pokuty doplňována pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Uložení pokuty ve zjednodušeném řízení není z povahy věci možné v případě pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 a 4.

**K bodu 28 (§ 249 odst. 2)**

Do stávající úpravy zjednodušeného řízení o uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 1 se v zájmu rychlosti a hospodárnosti doplňuje rovněž možnost takového uložení (i) pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 a (ii) pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a nepřesahující částku 5 000 Kč, a to při jednání na místě za spoluúčasti obou stran (správce daně a pokutovaného). Z tohoto důvodu dochází k úpravě všech ustanovení, kde je vedle pořádkové pokuty doplňována pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Uložení pokuty ve zjednodušeném řízení není z povahy věci možné v případě pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 a 4.

**K bodu 29 (§ 249 odst. 3)**

Do stávající úpravy zjednodušeného řízení o uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 1 se v zájmu rychlosti a hospodárnosti doplňuje rovněž možnost takového uložení (i) pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 a (ii) pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a nepřesahující částku 5 000 Kč, a to při jednání na místě za spoluúčasti obou stran (správce daně a pokutovaného). Z tohoto důvodu dochází k úpravě všech ustanovení, kde je vedle pořádkové pokuty doplňována pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Uložení pokuty ve zjednodušeném řízení není z povahy věci možné v případě pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 a 4.

**K bodu 30 (§ 252 odst. 2)**

Z důvodu sjednocení právní úpravy úroků v rámci daňového řádu, resp. z důvodu zajištění jednotného přístupu ke všem subjektům, na které dopadá povinnost jednotlivé druhy úroků hradit, se navrhuje vypustit časové omezení 5 let pro výpočet úroku z prodlení. Dosavadní úprava zakládá v tomto ohledu nedůvodný rozdíl s úpravou pro výpočet jiných úroků. Primárně jde o nesoulad s délkou úročení v případě posečkáni. V případě úroku z posečkané částky podle § 157 odst. 2 daňového řádu po uplynutí 5 let nedochází k ukončení úročení, čímž se osoba, které je posečkána úhrada daně, dostává paradoxně do horší pozice, než dlužník, kterému posečkání nesvědčí. Tato distorze byla v minulosti kritizována i veřejným

ochráncem práv. Sekundárně lze vyzozorovat nesoulad i s dalšími úroky obsaženými v daňovém řádu. Jde o úroky, které je povinen hradit daňovému subjektu správce daně (úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu). Ze opět neexistuje pětiletý časový limit, který by úročení ukončil.

**K bodu 31 (§ 254 odst. 6)**

Jedná se o formální doplnění alternativy odškodnění nemajetkové újmy způsobené nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, se kterou vedle náhrady škody počítá zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

**K bodu 32 (nadpis nad § 259)**

Jedná se o změnu v systematice zákona, kdy stávající skupinový nadpis „Prominutí daně“ pro § 259 a 260 je nahrazen nadpisy jednotlivých paragrafů.

**K bodu 33 (nadpis § 259)**

Jedná se o změnu v systematice zákona, kdy je doplňován nadpis k paragrafu (vzhledem k nové úpravě), který jej dosud postrádal.

**K bodu 34 (§ 259a až § 259c)**

Navrhuje se nově upravit instituty individuálního prominutí penále (§ 259a) a individuálního prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky (§ 259b). Vedle těchto dvou institutů se v § 259c normují společná ustanovení o prominutí daně nebo příslušenství daně, která se mají vztahovat na všechny případy prominutí, tedy včetně stávajících případů upravených zvláštní právní úpravou.

Cílem nově navržené úpravy je zavedení možnosti individuálního promíjení u sankcí vznikajících za porušení povinností při správě daní *ex lege*, u nichž správce daně nemůže vznik ani její výši ovlivnit v rámci správního uvážení. Konkrétně se jedná o penále (§ 251), úrok z prodlení (§ 252) a úrok z posečkané částky (§ 157).

Ambicí navržené změny není docílit stavu, kdy každou sankci vznikající ze zákona (*ex lege*) bude možné prominout. U některých sankcí by to vzhledem k jejich výši a smyslu bylo kontraproduktivní (např. nově navrhovaná pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2). Pokutu za opožděné tvrzení daně, která též spadá do kategorie sankcí ukládaných ze zákona, sice není možné prominout, nicméně právní úprava pokuty obsahuje mechanismy, které mohou zákonem stanovenou výši pokuty moderovat (viz např. § 250 odst. 7).

**K § 259a (prominutí penále):**

Penále je sankcí vznikající ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Penále je následkem porušení povinností tvrzení. Správce daně jej ukládá v rámci dodatečného platebního výměru, kterým doměřuje daň, a jeho výši nemůže nijak moderovat. Mechanismus, který by správci daně umožnil moderovat výši penále, a jeho vhodná aplikace by mohl významným způsobem motivovat daňové subjekty ke spolupráci se správcem daně a v konečném důsledku k úhradě daně.

Moderace výše penále může být v zákoně upravena jako (i) moderace při ukládání penále nebo jako (ii) moderace následná (prostřednictvím prominutí). Při moderaci výše penále při

jeho ukládání, správce daně přihlédne k okolnostem daného případu a rozhodne, zda daňový subjekt naplnil zákonem stanovená kritéria, aby mu mohla být výše penále upravena. Z hlediska procesní ekonomie je toto řešení efektivní, protože předpokládá vydání pouze jednoho rozhodnutí (na rozdíl od moderace následné, kde je nutné vydat další rozhodnutí ve věci prominutí penále). Na druhou stranu nezbytným předpokladem moderace penále při jeho ukládání je správní uvážení správce daně v každém jednotlivém případě, které musí být kvalitně popsáno v odůvodnění rozhodnutí o uložení daně a penále. Hlavní nevýhodou této varianty je, že snížení penále nelze podmiňovat úhradou doměřené daně. Ta je totiž splatná až 15 dní ode dne právní moci dodatečného platebního výměru.

Z tohoto pohledu se jeví jako vhodnější mechanismus následné moderace. Ten nastoupí pouze tam, kde o to daňový subjekt správce daně výslovně požádá. Žádost o prominutí příslušenství daně podléhá správnímu poplatku ve výši 1 000 Kč (s výjimkou žádostí, v nichž je požadováno prominutí ve výši trojnásobku nebo méně než trojnásobku stanovené sazby správního poplatku). S ohledem na náklady na administraci žádosti a správní poplatek lze předpokládat, že počet žádostí o prominutí penále bude nižší než počet rozhodnutí, kterým se penále ukládá. Hlavní výhodou této varianty je možnost podmítnout snížení penále úhradou doměřené daně, což je ideální motivační prvek pro zajištění platební morálky daňových subjektů.

Podle odstavce 1 je předpokladem prominutí části penále splnění dvou formálních podmínek (i) podání žádosti o prominutí a (ii) uhrazení daně, v důsledku jejíhož doměření daň vznikla.

Prominutí penále je ovládáno zásadou dispoziční - řízení se zahajuje pouze na návrh (žádost) daňového subjektu. Žádost se podává u správce daně, který rozhodl o povinnosti uhradit penále. Zákon omezuje možnost podat žádost lhůtou 60 dní ode dne právní moci dodatečného platebního výměru, kterým bylo o povinnosti uhradit penále rozhodnuto (odstavec 4). K zavedení časového limitu dochází s ohledem na zásadu koncentrace. Je žádoucí, aby daňový subjekt svůj požadavek a důvody, o něž svoji žádost opírá, nesděloval s časovým odstupem, který by ztěžoval možnost správce daně posoudit kritéria nezbytná pro rozhodnutí o prominutí penále. Jde zejména o posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu. Lhůtu 60 dní není možné prodloužit podle § 36, ani navrátit v předešlý stav podle § 37.

Lhůta pro podání žádosti se staví po dobu řízení o posečkání úhrady daně a po dobu povoleného posečkání úhrady daně. V obou případech jde o posečkání daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla (odstavec 5). Účelem stavění této lhůty je umožnit požádat o prominutí části penále i daňovému subjektu, který daň z omluvitelných příčin neuhradí ve lhůtě 60 dnů, což je podmínka pro podání žádosti, ale až ve lhůtě daně povoleným posečkáním či rozložením úhrady na splátky podle § 156.

Druhou základní podmínkou, jejíž splnění je nezbytné pro prominutí části penále, je úhrada daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Zákon má tímto způsobem motivovat daňové subjekty k úhradě hlavního závazku v podobě daně, jejímž doměřením penále vzniklo. Pokud daňový subjekt podá žádost o prominutí penále, aniž by doměřenou daň uhradil, půjde o nepřijatelné podání. Správce daně v důsledku toho zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. b). Nepůjde tedy o meritorní rozhodnutí, ve kterém by se správce daně věnoval důvodnosti žádosti.

Odstavec 2 upravuje kritérium, podle kterého správce daně stanoví výši promíjeného penále (resp. to, zda k prominutí vůbec dojde), pokud daňový subjekt naplní formální podmínky pro prominutí penále podle odstavce 1. Jde tedy o materiální kritérium, které je nutné posoudit v rámci meritorního rozhodnutí. Tímto kritériem je míra součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední. Takovým postupem je nutné rozumět především daňovou kontrolu, neboť v souladu s § 143 odst. 3 k doměření daně

z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Lze se však setkat i se zvláštní právní úpravou, která umožňuje stanovit daň z moci úřední i na základě jiných postupů a skutečností. Postupem je nutné rozumět i samotné doměřovací řízení. Prvek spolupráce by tak měl být testován v celkovém komplexu. Zákon tímto způsobem motivuje daňové subjekty ke spolupráci především při dokazování, k němuž při daňové kontrole dochází.

Míru spolupráce správce daně posoudí na základě vlastní úvahy při respektování zásady rovnosti (§ 6 daňového řádu) a legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Při tom by měl vycházet i ze smyslu navržené úpravy, kterým je rozlišení mezi daňovými subjekty, které svou nesoučinností, obstrukcemi či liknavostí ztěžují správci daně získávání důkazů potřebných pro doměření daně, od daňových subjektů, které k odhalení vlastního pochybení přispějí a následnou součinností se jej snaží napravit. Součinnost se nemusí týkat striktně pouze dokazování, tj. skutkového stavu, ale též právního posouzení dané věci.

Aby nevznikla nedůvodná nerovnost mezi daňovými subjekty, které řádně plní své povinnosti, a daňovými subjekty, které je řádně neplní, zákon neumožňuje prominutí penále ve výši 100 %. Správce daně je v úvaze, jakou část penále prominout, omezen zákonnou horní hranicí 75 % stanového penále. Daňovému subjektu, který dosáhne na prominutí v maximální výši, tak zůstane povinnost uhradit penále ve výši 5 % doměřené daně, resp. 0,25 % v situaci, kdy je snižována daňová ztráta. Zákon tak zachovává určitý postih daňových subjektů, které řádně neplní své daňové povinnosti, aby nedošlo k nežádoucí motivaci těch, kteří své povinnosti řádně a včas plní.

Při rozhodování není správce daně vázán návrhem daňového subjektu uvedeným v žádosti. Může mu přiznat prominutí i ve větším rozsahu, než je žádáno (není-li překročena zákonem daná horní hranice). Není vyloučeno, že daňový subjekt požádá o prominutí penále v rozsahu vyšším, než 75 %. To by nemělo žádost dopředu diskvalifikovat, nicméně správce daně musí daný případ posoudit v mezích, které mu zákon dává.

K § 259b (prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky):

Úrok z posečkané částky (§ 157) a úrok z prodlení (§ 252) vznikají jako následek za porušení povinnosti uhradit daň včas. Zatímco úrok z posečkané částky plní primárně roli ekonomické náhrady za prodlení s úhradou daně, úrok z prodlení současně s ekonomickou náhradou obsahuje významnou sankční složku, která má mít odrazující (preventivní) účinek. Oba úroky mají díky časovému charakteru působit motivačním způsobem na dlužníka tak, aby případné prodlení bylo co nejkratší. Úroky vznikají ze zákona (*ex lege*) bez možnosti správce daně modifikovat jejich výši.

Základním cílem právní úpravy prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky je motivovat daňový subjekt k úhradě daně, na níž úrok vznikl. Hlavní funkcí prominutí není zmírnění dopadu úroku z prodlení na majetkovou sféru daňového subjektu, jelikož tuto roli plní institut posečkání (podrobněji viz odůvodnění k odstavci 4).

Podle odstavce 1 je předpokladem prominutí úroku splnění dvou formálních podmínek (i) podání žádosti o prominutí a (ii) uhrazení daně, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl. Prominutí úroku je ovládáno zásadou dispoziční – řízení se zahajuje pouze na návrh (žádost) daňového subjektu, který může požadovat prominutí celého úroku nebo jen jeho části. Žádost se podává u správce daně, který daný úrok předepisuje do evidence daní. Úrok z prodlení, resp. úrok z posečkané částky, vzniká na rozdíl od penále kontinuálně za každý den prodlení (srov. § 252 odst. 3). Z tohoto důvodu není žádost o prominutí úroku omezena speciální lhůtou, jako je tomu u žádosti o prominutí penále podle navrhovaného § 259a. Uplatní se tak obecné časové omezení stanovené v § 259 odst. 2. Podmínkou úhrady daně, v důsledku

jejíhož neuhrazení úrok vznikl, má zákon motivovat daňové subjekty k úhradě hlavního závazku. Pokud daňový subjekt podá žádost o prominutí úroku, aniž by daň uhradil, půjde o nepřipustné podání. Správce daně v důsledku toho zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. b). Nepůjde tedy o meritorní rozhodnutí, ve kterém by se správce daně věnoval důvodnosti žádosti.

Odstavec 2 upravuje materiální kritérium, na základě jehož posouzení správce daně o prominutí meritorně rozhodne, pokud daňový subjekt naplní formální podmínky pro prominutí úroku podle odstavce 1. Tímto kritériem je existence zjevně ospravedlnitelného důvodu pro prodlení s úhradou daně. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí úroku by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání. Prominutí úroku by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na pozdní úhradu daně nebude nahlíženo jako na prohřešek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že za neplnění zákonné povinnosti musí být udělena adekvátní sankce. Prominutí úroku proto nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní. Posouzení ospravedlnitelnosti daného důvodu ze strany správce daně nesmí vytvořit stav, kdy by daňové subjekty mohly dopředu spoléhat na to, že jim nesplnění určité povinnosti bude prominuto.

Při rozhodování není správce daně vázán návrhem daňového subjektu uvedeným v žádosti. Může mu přiznat prominutí v menším i větším rozsahu, než je žádáno. Správce daně může úrok prominout zcela nebo zčásti. S ohledem na absenci zákonné hranice není vyloučeno prominutí úroku ve výši až 100 % (na rozdíl od prominutí penále podle § 259a odst. 2). Při stanovení výše prominutí je správce daně povinen zohlednit skutečnost uvedenou v odstavci 3, jakož i četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1).

Odstavec 3 stanoví, že správce daně je při rozhodování o prominutí úroku povinen přihlídnout k tomu, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu nezakládají tvrdost uplatňovaného úroku. Zvolená terminologie odpovídá stávajícímu znění § 157 odst. 7, který je navrhovaným ustanovením nahrazen. Lze proto očekávat využití stávající praxe a metodického nastavení kritérií posuzujících tuto tvrdost i *pro futuro*. Smyslem daného kritéria není automatické testování sociálních nebo ekonomických poměrů žadatele. Správce daně by měl ke zkoumání těchto kritérií přistoupit zejména tehdy, pokud se jich dovolává samotný žadatel. Jejich posouzení nemůže být samo o sobě důvodem pro prominutí úroku, neboť tím je existence ospravedlnitelného důvodu prodlení podle odstavce 2. Posouzení ekonomické či sociální tísně však bude hrát roli při volbě rozsahu, v jakém bude případně prominuto. K prominutí úroku může dojít i u subjektů, které nejsou v ekonomické ani sociální tísně.

Odstavec 4 zakotvuje princip subsidiarity prominutí úroku z prodlení ve vztahu k institutu posečkání podle § 156 a násl. Prominutí úroku jakožto nástroj výjimečný by mělo nastoupit až v případech, kdy daného účelu nelze dosáhnout jinak. Pokud daňový subjekt předpokládá, že nebude mít dostatek finančních prostředků na uhrazení daně, měl by správce daně požádat o povolení posečkání úhrady daně nebo jejího rozložení na splátky. K takovému posečkání může dojít i zpětně (srov. § 156 odst. 4). Posečkáním se docílí automatického snížení výsledného úroku, neboť namísto úroku z prodlení nastoupí zhruba poloviční úrok z posečkané částky. Nicméně mohou existovat situace, kdy posečkání nepřipadá z povahy věci v úvahu (typicky v případech, kdy daň již byla uhrazena) a jediným řešením, jak zmírnit dopad úroku z prodlení je jeho úplné či částečné prominutí. Prominutí úroku z prodlení by tak měl správce daně využívat jako subsidiární řešení v situaci, kdy není možné uplatnit institut posečkání.

K § 259c (společná ustanovení o prominutí daně nebo příslušenství daně):

Ustanovení § 259c daňového řádu upravuje hmotněprávní podmínky prominutí daně i příslušenství daně, které lze vztáhnout jak na prominutí individuální (podle nově navrhovaných § 259a a 259b, jakož i podle zvláštní právní úpravy), tak na prominutí hromadné podle § 260 daňového řádu (s výjimkou odstavce 1, který lze aplikovat pouze u prominutí individuálního).

Odstavec 1 stanoví pro případy, kdy je ze strany daňového subjektu požadováno prominutí daně nebo příslušenství daně, povinnost pro správce daně, aby v rámci posouzení dané žádosti přihlédl k četnosti porušování povinností při správě daní ze strany daňového subjektu. Daňovému subjektu, který často porušuje povinnosti při správě daní, by nemělo být prominutí daně ani jejího příslušenství vůbec přiznáno. Cílem tohoto požadavku je zabránit účelovému zneužívání prominutí k vyhýbání se daňovým povinnostem s odkazem na ochranu legitimního očekávání daňového subjektu.

Ustanovení odstavců 2 a 3 vycházejí z konceptu zohlednění spolehlivosti daňového subjektu, popř. osoby, která je členem jeho statutárního orgánu, jako obecné podmínky vydání určitého rozhodnutí v jeho prospěch. Tento koncept je již právnímu řádu znám např. v rámci úpravy podmínek registrace osoby povinné značit líh, resp. distributora lihu v zákoně č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů (§ 54 citovaného zákona), nebo registrace distributora pohonných hmot v zákoně č. 311/2006 Sb., pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů (§ 6b citovaného zákona). V budoucnu se předpokládá jeho využití v rámci stanovení podmínek vydání povolení podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Promítnutí institutu spolehlivosti do právní úpravy prominutí daně a jejího příslušenství vychází z předpokladu, že prominutí má být odepřeno osobám, které závažným způsobem neplní své daňové, resp. účetní, povinnosti, tj. dle dosavadních zkušeností se projeví jako nespolehlivé. Ustanovení vylučuje, aby byla daň nebo příslušenství prominuto osobě, která v posledních třech letech porušila závažným způsobem daňové nebo účetní předpisy. Závažnost porušení musí být v konkrétním případě najisto postavena prostřednictvím dostatečného odůvodnění rozhodnutí správce daně. Za závažné porušení nelze označit každé porušení daných zákonů, ale pouze takové porušení, které dosáhne určité intenzity. Závažným porušením předpisů přitom může být i jejich opakované porušení.

Existenci závažného porušení předmětných předpisů je třeba zkoumat ve vztahu k množině těchto předpisů jako celku, tj. není rozhodné, zda se toto porušení např. vztahovalo k dani, která má být předmětem prominutí, či nikoliv. Porušení daňových nebo účetních předpisů, které dosahuje intenzity závažného porušení, diskvalifikuje daňový subjekt současně ve všech případech, kdy je absence tohoto porušení jako podmínka vydání rozhodnutí určitou právní úpravou vyžadována. Z toho vyplývá, že závažnost porušení předmětných předpisů v případě konkrétního subjektu by měla být vyhodnocena vždy stejně, ať již je posuzována pro účely vydání kterékoli z rozhodnutí, u nichž je posouzení této závažnosti zákonem předvídáno.

Popsané kritérium směřuje i na osobu, která je členem statutárního orgánu právnické osoby, které má být daň nebo příslušenství prominuto. Pokud má být daň nebo příslušenství prominuto právnické osobě, nesmí se ani člen jejího statutárního orgánu v uplynulých třech letech dopustit závažného porušení daňových nebo účetních předpisů. V případě že právnická osoba závažně porušila daňové nebo účetní předpisy, zákon konstruuje fikci, že i osoba, která byla v době závažného porušení daňových nebo účetních předpisů členem jejího statutárního orgánu, předpisy sama porušila. Tímto způsobem se předchází účelovému zbavení se odpovědnosti za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů prostřednictvím založení

nové právnické osoby.

Splnění tříletého testu spolehlivosti bude správce daně zohledňovat k okamžiku, kdy posuzuje žádost o prominutí daně nebo příslušenství daně, nikoli k okamžiku podání žádosti. Nicméně s ohledem na to, že není vyloučeno, aby správce daně k rozhodnutí přistoupil bezodkladně po podání žádosti, měl by žadatel, který nesplňuje podmínky obsažené v odstavcích 2 a 3 zvážit, zda má smysl žádost podávat. V případě hromadného prominutí je nutné test spolehlivosti posuzovat s ohledem na charakter daného rozhodnutí.

Zákon se v navrženém ustanovení mírně odchyluje od dikce § 24 odst. 2 daňového řádu, podle kterého může při správě daní jednat jménem právnické osoby její statutární orgán, nikoli člen statutárního orgánu. Pojem člen statutárního orgánu vychází z občanského zákoníku (viz např. § 164) a pro navržené ustanovení je vhodnější spojit test spolehlivosti s každým jednotlivým členem statutárního orgánu, bez ohledu na koncepci oprávnění jednat jménem právnické osoby podle § 24 daňového řádu.

### **K bodu 35 (nadpis § 260)**

Jedná se o změnu v systematice zákona, kdy je doplňován nadpis k paragrafu (vzhledem k nové úpravě), který jej dosud postrádal.

## **K čl. VII – přechodná ustanovení**

### **K bodu 1**

V rámci přechodného ustanovení se z důvodu právní jistoty navrhuje zajistit kontinuitu u nedokončených řízení a jiných postupů při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti navrhovaného zákona a které byly dotčeny změnou obsaženou v tomto návrhu zákona.

### **K bodu 2**

V rámci přechodného ustanovení je řešen přechod od dosavadní úpravy pořádkové pokuty (dosavadní § 247) na pozměněnou úpravu této pokuty, resp. na úpravu nové pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (§ 247a). Z hlediska dodržení zásady zákazu retroaktivního působení nové právní úpravy je rozhodnou skutečností okamžik, kdy dojde k deliktárnímu jednání. Jednání, ke kterému došlo (konáním či nekonáním) za účinnosti původní právní úpravy, bude posouzeno podle dosavadního znění daňového řádu.

### **K bodu 3**

Přechodné ustanovení obsahuje pravidlo řešící možnost podání žádosti o prominutí penále vzniklého přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Podle přechodného ustanovení je možné požádat o prominutí pouze toho penále, které vzniklo ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. od 1. ledna 2015.

Podle § 251 odst. 3 správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru, kterým se doměruje daň, jejímž doměřením penále vzniklo. Penále vzniká účinností rozhodnutí, kterým je doměřena daň z moci úřední. K tomuto datu je předepsáno do evidence daní. Splatnost penále je vázána na splatnost doměřené daně, tj. 15 dní ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Žádost o prominutí penále tak bude možné podat toliko ohledně penále, které bude součástí dodatečného platebního výměru oznámeného počínaje datem 1. ledna 2015.

Prominutí penále je tak explicitně vyloučeno u penále vzniklého přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, ať za účinnosti daňového řádu nebo za účinnosti zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Řízení o žádosti o prominutí penále vzniklého



přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona bude správcem daně zastaveno jako nepřípustné podle § 106 odst. 1 písm. b).

Navržené řešení je zvoleno s ohledem na zachování právní jistoty, resp. v zájmu zamezení retroaktivnímu působení nové právní úpravy. Současně je třeba eliminovat neúměrné a skokové administrativní zatížení správců daně.

#### **K bodu 4**

Přechodné ustanovení upravuje pravidlo, podle kterého lze o posečkaní úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky požádat pouze u těch úroků, které vznikly od 1. ledna 2015.

Úrok z prodlení vzniká za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti (§ 252 odst. 2). Úrok z posečkané částky vzniká za dobu povoleného posečkaní namísto úroku z prodlení (§ 157). Pro oba úroky je charakteristické, že vznikají *ex lege* každým dnem prodlení, bez ohledu na to, že do evidence daní se předepisují s určitým zpožděním (v případě úroku z prodlení jednou za měsíc; v případě úroku z posečkané částky až po ukončení posečkaní). Okamžik vzniku tak nelze ztotožňovat s okamžikem předepsání, byť z hlediska vykonatelnosti je předepsání nezbytným prvkem, bez něhož nelze úhradu úroku po dlužníkovi vyžadovat. V případě, kdy v důsledku doměření daně je zjištěno prodlení s platbou této daně, nadále platí, že úrok vztahující se k dani vzniká ke každému dni prodlení. Doměření daně tak má z hlediska vzniku úroku účinky *ex tunc*.

Prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky je explicitně vyloučeno u úroků vzniklých přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, ať za účinnosti daňového řádu nebo za účinnosti zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Řízení o žádosti o prominutí úroku vzniklého přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona bude správcem daně zastaveno jako nepřípustné podle § 106 odst. 1 písm. b).

Navržené řešení je zvoleno s ohledem na zachování právní jistoty, resp. v zájmu zamezení retroaktivnímu působení nové právní úpravy. Současně je třeba eliminovat neúměrné a skokové administrativní zatížení správců daně.

#### **K bodu 5**

S ohledem na to, že dochází k vypuštění § 157 odst. 7 a možnost žádat o prominutí úroku z posečkané částky bude mít daňový subjekt pouze u úroku vznikajícího počínaje 1. lednem 2015, je nutné pro úroky z posečkané částky vzniklé před tímto datem zachovat dosavadní režim, který správci daně umožňoval z moci úřední upustit od jejich předepsání a tím eliminovat jejich vykonatelnost.

Pokud stav, kdy je daňovému subjektu posečkána úhrada daně, nastal před účinností navrženého zákona a pokračuje i po jeho účinnosti, uplatní se z hlediska úroku z posečkané částky dvojitý režim. Období posečkaní lze z tohoto pohledu rozdělit do dvou časových úseků: (i) období přede dnem nabytí účinnosti zákona a (ii) období ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. V prvním období lze docílit eliminace úroku z posečkané částky prostřednictvím stávajícího režimu podle § 157 odst. 7. Ve druhém období lze obdobného efektu docílit prostřednictvím žádosti o prominutí úroku z posečkané částky podle § 259b.

## **K části páté - změna zákona o Finanční správě České republiky**

### **K čl. VIII**

Ustanovení reformuluje současné ustanovení § 13a zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákona č. 458/2011 Sb. předpisů, resp. aktualizuje ustanovení, které již bylo platnou součástí právního řádu, jako jedna z novel zákonů v rámci zavádění jednoho inkasního místa. Vzhledem k tomu, že bylo upuštěno od návrhu zavedení jednoho

inkasního místa s účinností od 2015 prostřednictvím zákona č. 458/2011 Sb. nebo zákona o veřejných pojistných, je třeba na základě potřeb zejména zpravodajských služeb návrh na zavedení zmocnění k vydání zvláštních postupu v aktualizované podobě do návrhu zákona zařadit.

Daná norma je aktuální i bez realizace zvláštních postupů, neboť v daňových zákonech určitá míra individualizace v některých případech existuje již nyní. Příkladem může být podávání daňového přiznání k dani z příjmů a potvrzování příjmu od plátce daně z příjmů (tedy zaměstnavatele). Rovněž do budoucna lze očekávat tendence směřující k individualizaci daní, a to z různých důvodů (např. důchodové spoření, mezigenerační solidarita aj.). Z tohoto lze očekávat, že potřeba takového opatření bude vzrůstat. Sama existence zmocnění je pouze legislativním mandátem a samo zmocnění je formulováno jako fakultativní možnost, tj. není nutné ihned od okamžiku účinnosti dané normy zvláštní postupy aplikovat. V takovém případě bude fungovat standardní daňový režim.

Zásadním posunem je rozšíření tohoto zmocnění, a to ve třech rovinách. Zaprvé se zmocnění již nevztahuje pouze na rovinu tvrzení jako v dosavadním návrhu, ale na celou správu daní. Tento aspekt přímo souvisí s individualizací, neboť např. v případě roviny platební hrozila také rizika odкрыtí, která v důsledku nedostatečně širokého zmocnění nemohla být zvláštními postupy řešena. Správa daní je procesní postup, který zahrnuje nejen fázi nalézací a fázi platební, ale tak další navazující dílčí postupy, mezi které patří taktéž nakládání s údaji zjištěnými při správě daní. Pokud je orgán Finanční správy České republiky povinován tím, aby jinému státnímu orgánu postoupil tento druh údajů, jedná se při tomto postupu stále o správu daní a tím pádem je toto předávání údajů možno korigovat prostřednictvím zmíněného usnesení vlády.

Dle § 13a se tento přístup však uplatní pouze na straně Finanční správy České republiky. Pokud by měly být zvláštní postupy aplikovány taktéž orgánem, kterému jsou dané údaje postupovány, pak musí být v příslušném zákoně rovněž normováno obdobné zmocnění k vydání usnesení vlády, jímž se stanoví zvláštní postupy (individualizace se např. vyskytuje v rámci nemocenského pojištění). Druhá rovina rozšíření zmocnění spočívá v celkovém zobecnění ustanovení, kdy se toto ustanovení vztahuje již na všechny daně, které jsou spravovány orgány Finanční správy České republiky. Neznamena to však nutně to, že by ke každé dani muselo být vydáno usnesení vlády. Naopak se předjímá, že za určité daně a části jejich správy nebude usnesení vlády vydáno. Tím pádem nebude v této části speciální úprava vůči obecné zákonné úpravě a subjekty tak budou postupovat jako standardní daňoví poplatníci. Cílem tohoto postupu byla snaha o maximální zobecnění daného institutu, který však v žádném případě nezasahuje do sféry určení výše daně. Třetí rovina rozšíření spočívá v doplnění aplikace zvláštních postupů také na proces registrace smlouvy o důchodovém spoření. Tento postup totiž není postupem v rámci správy daní. Zvláštní postupy stanovuje vláda, a to usnesením. Pokud vláda postupy nestanoví nebo předcházející postupy zruší, postupuje se od daného okamžiku dle zákonné právní úpravy.

Odstavec 1 upravuje rozsah ustanovení, tj. aplikaci na správu daní (v širším slova smyslu dle ustanovení § 2 daňového řádu) a registraci pojistného na důchodové spoření (specifické řízení v rámci zákona o důchodovém spoření). Dále rovněž stanovuje účel, ke kterému je možné zvláštních postupů využít. Tímto účelem je pouze utajení vyjmenovaných subjektů nebo zajištění bezpečnosti jejich příslušníků.

Odstavec 2 vymezuje okruh subjektů, které mohou zvláštní postupy aplikovat, a to v zásadě na vojáky, příslušníky bezpečnostních sborů (Policie, Hasičský záchranný sbor...) a zpravodajských služeb České republiky, jejich zaměstnavatele a orgány Finanční správy České republiky.

Odstavec 3 zmocňuje k vydání zvláštních postupů vládu. Pokud postupy nebudou vydány nebo budou zrušeny, pak se aplikuje standardní režim pro běžné poplatníky.

## **K čl. IX – přechodné ustanovení**

Ustanovení řeší případnou situaci, kdy již došlo ke schválení usnesení vlády, které realizuje zvláštní postupy k utajení a zajištění bezpečnosti. Pokud k tomu již došlo, bude třeba nového usnesení vlády k jejich vlastní aktivaci, přičemž toto usnesení by musela vláda přijmout až po dni nabytí účinnosti tohoto zákona.

## **K části šesté - změna zákona o rozpočtovém určení daní**

### **K čl. X**

Zrušením části deváté čl. XVII bodu 2 zákona č. 458/2011 Sb., kterým docházelo k posunutí písmen v § 2 zákona o rozpočtovém určení daní, se stalo obsoletní ustanovení části deváté čl. XVII bod 3 zákona č. 458/2011 Sb. Vzhledem k tomu, že část tohoto ustanovení prováděla terminologickou úpravu vyplývající z daňového řádu – nahrazení daňové povinnosti slovem daň – je třeba tuto úpravu provést znovu.

## **K části sedmé - změna zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti**

### **K čl. XI**

#### **K bodu 1 (§ 5 odst. 2 úvodní část ustanovení)**

V návaznosti na zrušení bodů zákona č. 458/2011 Sb. zajišťujících přizpůsobení konstrukce pojistného konstrukci daně je třeba v ustanovení § 5 odst. 2 provést terminologickou změnu v označení základu.

#### **K bodu 2 (§ 7 odst. 1 písm. a) bod 2)**

Z legislativně technického důvodu se vypuštění úpravy sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26 (viz body 24 a 25 části jedenácté zákona č. 458/2011 Sb.) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona.

#### **K bodu 3 (§ 7 odst. 2 a 3)**

Z legislativně technického důvodu se vypuštění úpravy sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26 (viz body 24 a 25 části jedenácté zákona č. 458/2011 Sb.) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona.

#### **K bodu 4 (§ 9 odst. 2 a 4 až 6)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26.

#### **K bodu 5 (§ 9 odst. 2)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26.

#### **K bodu 6 (§ 9a)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26.

**K bodu 7 (§ 11)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26.

**K bodu 8 (§ 16 odst. 3)**

Možnost dobrovolné účasti na důchodovém pojištění podle § 6 odst. 2 zákona o důchodovém pojištění byla zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. prodloužena z 10 let na 15 let, aniž však tato změna byla analogicky promítnuta též do zákona č. 589/1992 Sb.; nyní se toto nedopatření napravuje, aby oba zákony byly v souladu.

**K bodu 9 (§ 22 odst. 1)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění další sazby pojistného podle bodu 3.

**K bodu 10 (§ 22b odst. 1, 3 a 4)**

Jedná se o legislativně technické úpravy navazující na vypuštění další sazby pojistného podle bodu 3.

**K čl. XII – přechodná ustanovení**

**K bodu 1 až 3**

Jedná se o standardní přechodné ustanovení, které reaguje jednak na změnu ve vyměřovacím základu, jednak na zrušení druhé sazby pojistného (ve výši 26 %); za dobu před rokem 2015 se však pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti bude platit podle právních předpisů účinných před rokem 2015, a to i v případě, že se toto pojistné bude platit po roce 2014 (bod 1). Rovněž porušení povinností uložených právními předpisy před rokem 2015, k nimž dojde před rokem 2015, se bude postihovat podle těchto právních předpisů, a to i když ke zjištění nesplnění nebo porušení těchto povinností dojde po roce 2014 (bod 2); rovněž v započatém řízení se bude dále pokračovat podle dosavadních právních předpisů (bod 3).

**K části osmé - změna zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení**

**K čl. XIII**

**K bodu 1 (§ 123e odst. 1 písm. c))**

Navrhuje se rozšíření stávajících způsobů kvalifikovaného elektronického podání o další způsob prostřednictvím uživatelského účtu v portálu ČSSZ. K identifikaci a ztotožnění uživatele (podávajícího) budou využity přihlašovací údaje k ovládnutí uživatelského účtu. Přihlašovací údaje budou jedinečné a přístup bude podávajícímu umožněn pouze tehdy, dojde-li k jednoznačnému ztotožnění klienta na základě údajů uvedených v portálu, které byly převzaty z registračního formuláře, a poskytnutých přístupových údajů k uživatelskému účtu, které uživatel převzal osobně do vlastních rukou.

Důvodem pro zavedení této možnosti podání a uvedeného způsobu ověření identity podávajícího je umožnit široké veřejnosti, tj. i těm, kteří nejsou majiteli datové schránky ani zaručeného elektronického podpisu, učinit podání elektronicky velmi jednoduchým, klientsky přívětivým způsobem.

## **K bodu 2 (§ 123e odst. 2 závěrečná část ustanovení)**

Zákonem č. 470/2011 Sb. byla založena s účinností od 1. ledna 2013 povinnost pro zaměstnavatele, osoby samostatně výdělečně činné a ošetřující lékaře předávat pouze elektronicky příslušnému orgánu sociálního zabezpečení údaje, které se předávají tomuto orgánu na předepsaných tiskopisech. Zároveň mohou tyto orgány stanovit výjimku z této povinnosti, neboť mohou určit, která podání je možno nadále činit písemně na předepsaném tiskopise. Česká správa sociálního zabezpečení stanovila tuto výjimku pro roky 2013 a 2014 pro všechna podání a pro rok 2015 pro podání činěná ošetřujícími lékaři a poskytovateli zdravotních služeb.

Smyslem zavedení povinnosti předávat orgánům sociálního zabezpečení podání pouze elektronicky ve stanovené formě je snižování administrativní náročnosti v systému sociálního pojištění. Pro orgány sociálního zabezpečení je tento způsob předávání údajů bezesporu výhodný, protože údaje, které obdrží v písemné formě tiskopisu, musí přepisovat do svého programu, kdežto údaje zaslané elektronicky jsou automaticky „překlápěny“ do programů těchto orgánů.

U některých subjektů, které zasílají orgánům sociálního zabezpečení podání na předepsaných tiskopisech, by naopak došlo ke zvýšení administrativní náročnosti, pokud by byly povinny zasílat podání pouze elektronicky, a u řady z nich by si tento způsob zasílání podání vyžádal i nezanedbatelné finanční náklady. Elektronický způsob předávání podání vyžaduje nejen určité technické vybavení (počítač vybavený příslušným softwarem s možností připojení k internetu), ale i ověření identity odesílatele; datová zpráva musí být poslána z datové schránky nebo podepsána uznávaným elektronickým podpisem.

Právnícké osoby jsou zpravidla schopny zasílat údaje elektronicky bez zvýšení administrativy a finančních nákladů. Právnícké osoby si musí povinně pořizovat datovou schránku. Již v současné době řada z nich využívá elektronický přenos údajů. Zaměstnavatelé, kteří nejsou právníckou osobou a zaměstnávají jen několik zaměstnanců, využívají formu elektronického podání jen v malém rozsahu. Elektronicky komunikuje pouze pětina zaměstnavatelů.

Většina osob samostatně výdělečně činných komunikuje s okresní správou sociálního zabezpečení pouze 1 x v kalendářním roce, a to při podání přehledu o příjmech za předchozí kalendářní rok. Tyto osoby zpravidla nemají ani datovou schránku a ani elektronický podpis. Obdobně je tomu tak i u ošetřujících lékařů. Ošetřující lékaři a zdravotnická zařízení předávají orgánům sociálního zabezpečení na předepsaných tiskopisech údaje související s uznáním, trváním a ukončením pracovní neschopnosti. Zároveň jsou lékaři povinni nadále pouze písemně předávat předepsané tiskopisy určené zaměstnanci (žádost o nemocenskou) a zaměstnavatelům (například rozhodnutí o vzniku dočasné neschopnosti); elektronická komunikace lékařů se zaměstnavateli není v současné době možná. Počet osob samostatně výdělečně činných a ošetřujících lékařů elektronicky komunikujících s okresními správami sociálního zabezpečení je zanedbatelný.

Navrhovaná úprava ruší povinná elektronická podání a tím v podstatě zachovává současný stav, pokud jde o postup v praxi. Elektronická komunikace bude nadále fakultativní. Preferuje se vytvoření uživatelsky přívětivých a motivujících podmínek pro podávající, které by plnou elektronickou komunikaci zajistily přirozeným vývojem bez použití „zákonné povinnosti“. Způsob komunikace s klienty musí být zajištěn tak, aby mohli elektronické podávání řešit jednoduchým a uživatelsky přívětivým způsobem, aby většina z nich sama projevila zájem o tento způsob podání. Tak například bude také třeba umožnit elektronické podání přímo u orgánu sociálního zabezpečení v případě, kdy například osoba samostatně výdělečně činná využívá poradenství pracovníka okresní správy sociálního zabezpečení a vyplňuje s ním přehled o příjmech a výdajích.

Navrhuje se rozšíření stávajících způsobů kvalifikovaného elektronického podání o další způsob prostřednictvím uživatelského účtu v portálu ČSSZ. K identifikaci a ztotožnění uživatele (podávajícího) budou využity přihlašovací údaje k ovládní uživatelského účtu. Přihlašovací údaje budou jedinečné a přístup bude podávajícímu umožněn pouze tehdy, dojde-li k jednoznačnému ztotožnění klienta na základě údajů uvedených v portálu, které byly převzaty z registračního formuláře, a poskytnutých přístupových údajů k uživatelskému účtu, které uživatel převzal osobně do vlastních rukou.

**K bodu 3 ( § 123e odst. 3)**

Uvádění akreditovaného poskytovatele certifikačních služeb se vztahuje pouze na případ použití uznávaného elektronického podpisu, proto se upřesňuje znění tohoto ustanovení.

**K bodu 4 ( § 123e odst. 4 písm. f))**

Navrhovaná úprava je zdůvodněna v důvodové zprávě ke změně v § 123e odst. 2.

**K bodu 5 ( § 123e odst. 5)**

Navrhovaná úprava je zdůvodněna v důvodové zprávě ke změně v § 123e odst. 2.

## **K části deváté - změna zákona o důchodovém pojištění**

### **K čl. XIV**

**K bodu 1 ( § 21 odst. 1 písm. a) část věty za středníkem)**

Napravuje se legislativně technické nedopatření. Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. byla v návaznosti na jiné změny do § 21 odst. 1 písm. a) zákona o důchodovém pojištění za slova „na středních“ vložena slova „nebo vyšších odborných školách (dále jen „střední škola“)“, přičemž slova „na středních“ se v celém písmenu a) vyskytují celkem čtyřikrát; správně měla být tato slova v písmenu a) vložena jen do části věty před středníkem. Toto nedopatření se nyní napravuje tak, že se v části věty za středníkem tato přebytná slova vypouštějí.

**K bodu 2 ( § 22 odst. 1 a § 23 odst. 1)**

Napravuje se legislativně technické nedopatření. Do § 22 odst. 1 a § 23 odst. 1 se při odkazu na § 21 doplňuje, že se jedná o odstavec 1 v § 21, neboť již v minulosti byl dosavadní text v § 21 označen jako odstavec 1 a byly doplněny nové odstavce, na což nebylo v ustanovení § 22 a 23 pamatováno a zůstal v nich původní nepřesný odkaz.

**K bodu 3 ( § 29 odst. 3)**

Od roku 2010 se potřebná doba pojištění postupně prodlužuje každým rokem o 1 rok, takže cílový stav 35 let doby pojištění bude platit pro pojištěnce, kteří dosáhnou důchodového věku po roce 2018. Kromě toho má nárok na starobní důchod i pojištěnec, který dosáhne důchodového věku a získá dobu pojištění aspoň 30 roků (pouze doba pojištění bez nepřispěvkových dob).

Postupné prodlužování potřebné doby pojištění pro nárok na starobní důchod se vztahuje i na případy, kdy lze starobní důchod přiznat po dosažení vyššího věku, než činí důchodový věk. V důsledku toho nevznikne nárok na starobní důchod při získání doby pojištění alespoň 15 roků, jak tomu bylo před přijetím zákona č. 306/2008 Sb., a to pojištěncům, kteří dosáhnou věku alespoň o 5 let vyššího, než je důchodový věk, v roce 2010 a později. V důsledku této úpravy přestala ČR plnit čl. 29 odst. 2 části V Evropského zákoníku sociálního zabezpečení, resp. čl. 18 odst. 2 písmeno a) Úmluvy MOP č. 128, kde je stanoveno, že starobní důchod musí zajistit chráněnou osobu, která před tím, než nastala sociální událost, splnila kvalifikační

dobu aspoň 15 příspěvkových let nebo let zaměstnání. Navrhovaná změna zajistí, že ČR bude shora uvedený požadavek plnit.

## **K čl. XV – přechodné ustanovení**

Navrhovaná úprava řeší vznik nároku na starobní důchod v období od roku 2010, kdy se začala potřebná doba pojištění postupně prodlužovat, do dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Vzhledem k požadavku Evropského sociálního zákoníku, resp. Úmluvy MOP č. 128, je odůvodněné, aby nároky pojištěnců byly v tomto období posuzovány stejně jako v období ode dne činnosti tohoto zákona.

## **K části desáté - změna zákona o nemocenském pojištění**

### **K čl. XVI**

#### **K bodu 1 (§ 110 odst. 2 věta poslední)**

Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. bylo stanoveno, kdy neběží lhůta pro výplatu dávky nemocenského pojištění. Nedopatřením však byla tato úprava vložena do § 110 odst. 2 zákona o nemocenském pojištění, kde je upravena jiná problematika (podmínky výplaty dávek, resp. stanovení období, za které se dávky vyplácejí), nikoliv do příslušného ustanovení § 110 odst. 3 zákona o nemocenském pojištění, v němž je upravena lhůta pro výplatu dávek nemocenského pojištění. Toto nedopatření se nyní napravuje.

#### **K bodu 2 (§ 110 odst. 3)**

Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. bylo stanoveno, kdy neběží lhůta pro výplatu dávky nemocenského pojištění. Nedopatřením však byla tato úprava vložena do § 110 odst. 2 zákona o nemocenském pojištění, kde je upravena jiná problematika (podmínky výplaty dávek, resp. stanovení období, za které se dávky vyplácejí), nikoliv do příslušného ustanovení § 110 odst. 3 zákona o nemocenském pojištění, v němž je upravena lhůta pro výplatu dávek nemocenského pojištění. Toto nedopatření se nyní napravuje.

#### **K bodu 3 (§ 162 odst. 1 písm. c))**

Navrhuje se rozšíření stávajících způsobů kvalifikovaného elektronického podání o další způsob prostřednictvím uživatelského účtu v portálu ČSSZ. K identifikaci a ztotožnění uživatele (podávajícího) budou využity přihlašovací údaje k ovládnutí uživatelského účtu. Přihlašovací údaje budou jedinečné a přístup bude podávajícímu umožněn pouze tehdy, dojde-li k jednoznačnému ztotožnění klienta na základě údajů uvedených v portálu, které byly převzaty z registračního formuláře, a poskytnutých přístupových údajů k uživatelskému účtu, které uživatel převzal osobně do vlastních rukou.

Důvodem pro zavedení této možnosti podání a uvedeného způsobu ověření identity podávajícího je umožnit široké veřejnosti, tj. i těm, kteří nejsou majiteli datové schránky ani zaručeného elektronického podpisu, učinit podání elektronicky velmi jednoduchým, klientsky přívětivým způsobem.

#### **K bodu 4 (§ 162 odst. 2 závěrečná část ustanovení)**

Zákonem č. 470/2011 Sb. byla založena s účinností od 1. ledna 2013 povinnost pro zaměstnavatele, osoby samostatně výdělečně činné a ošetřující lékaře předávat pouze elektronicky příslušnému orgánu sociálního zabezpečení údaje, které se předávají tomuto orgánu na předepsaných tiskopisech. Zároveň mohou tyto orgány stanovit výjimku z této povinnosti, neboť mohou určit, která podání je možno nadále činit písemně na předepsaném tiskopise. Česká správa sociálního zabezpečení stanovila tuto výjimku pro roky 2013 a 2014

pro všechna podání a pro rok 2015 pro podání činěná ošetřujícími lékaři a poskytovateli zdravotních služeb.

Smyslem zavedení povinnosti předávat orgánům sociálního zabezpečení podání pouze elektronicky ve stanovené formě je snižování administrativní náročnosti v systému sociálního pojištění. Pro orgány sociálního zabezpečení je tento způsob předávání údajů bezesporu výhodný, protože údaje, které obdrží v písemné formě tiskopisu, musí přepisovat do svého programu, kdežto údaje zaslané elektronicky jsou automaticky „překlápěny“ do programů těchto orgánů.

U některých subjektů, které zasílají orgánům sociálního zabezpečení podání na předepsaných tiskopisech, by naopak došlo ke zvýšení administrativní náročnosti, pokud by byly povinny zasílat podání pouze elektronicky, a u řady z nich by si tento způsob zasílání podání vyžádal i nezanedbatelné finanční náklady. Elektronický způsob předávání podání vyžaduje nejen určité technické vybavení (počítač vybavený příslušným softwarem s možností připojení k internetu), ale i ověření identity odesílatele; datová zpráva musí být poslána z datové schránky nebo podepsána uznávaným elektronickým podpisem.

Právníkové osoby jsou zpravidla schopny zasílat údaje elektronicky bez zvýšení administrativy a finančních nákladů. Právníkové osoby si musí povinně pořizovat datovou schránku. Již v současné době řada z nich využívá elektronický přenos údajů. Zaměstnavatelé, kteří nejsou právníkou osobou a zaměstnávají jen několik zaměstnanců, využívají formu elektronického podání jen v malém rozsahu. Elektronicky komunikuje pouze pětina zaměstnavatelů.

Většina osob samostatně výdělečně činných komunikuje s okresní správou sociálního zabezpečení pouze 1 x v kalendářním roce, a to při podání přehledu o příjmech za předchozí kalendářní rok. Tyto osoby zpravidla nemají ani datovou schránku a ani elektronický podpis. Obdobně je tomu tak i u ošetřujících lékařů. Ošetřující lékaři a zdravotnická zařízení předávají orgánům sociálního zabezpečení na předepsaných tiskopisech údaje související s uznáním, trváním a ukončením pracovní neschopnosti. Zároveň jsou lékaři povinni nadále pouze písemně předávat předepsané tiskopisy určené zaměstnanci (žádost o nemocenskou) a zaměstnavatelům (například rozhodnutí o vzniku dočasné neschopnosti); elektronická komunikace lékařů se zaměstnavateli není v současné době možná. Počet osob samostatně výdělečně činných a ošetřujících lékařů elektronicky komunikujících s okresními správami sociálního zabezpečení je zanedbatelný.

Navrhovaná úprava ruší povinná elektronická podání a tím v podstatě zachovává současný stav, pokud jde o postup v praxi. Elektronická komunikace bude nadále fakultativní. Preferuje se vytvoření uživatelsky přívětivých a motivujících podmínek pro podávající, které by plnou elektronickou komunikaci zajistily přirozeným vývojem bez použití „zákonné povinnosti“. Způsob komunikace s klienty musí být zajištěn tak, aby mohli elektronické podávání řešit jednoduchým a uživatelsky přívětivým způsobem, aby většina z nich sama projevila zájem o tento způsob podání. Tak například bude také třeba umožnit elektronické podání přímo u orgánu sociálního zabezpečení v případě, kdy například osoba samostatně výdělečně činná využívá poradenství pracovníka okresní správy sociálního zabezpečení a vyplňuje s ním přehled o příjmech a výdajích.

Navrhuje se rozšíření stávajících způsobů kvalifikovaného elektronického podání o další způsob prostřednictvím uživatelského účtu v portálu ČSSZ. K identifikaci a ztotožnění uživatele (podávajícího) budou využity přihlašovací údaje k ovládnutí uživatelského účtu. Přihlašovací údaje budou jedinečné a přístup bude podávajícímu umožněn pouze tehdy, dojde-li k jednoznačnému ztotožnění klienta na základě údajů uvedených v portálu, které byly převzaty z registračního formuláře, a poskytnutých přístupových údajů k uživatelskému účtu, které uživatel převzal osobně do vlastních rukou.



**K bodu 5 (§ 162 odst. 3)**

Uvádění akreditovaného poskytovatele certifikačních služeb se vztahuje pouze na případ použití uznávaného elektronického podpisu, proto se upřesňuje znění tohoto ustanovení.

**K bodu 6 (§ 162 odst. 4 písm. f))**

Navrhovaná úprava je zdůvodněna v důvodové zprávě ke změně v § 162 odst. 2.

**K bodu 7 (§ 162 odst. 5)**

Navrhovaná úprava je zdůvodněna v důvodové zprávě ke změně v § 162 odst. 2.

## **K části jedenácté - změna zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění**

### **K čl. XVII**

**K bodu 1 (§ 1)**

Jedná se o terminologickou úpravu související se změnou názvu zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění na zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění provedenou zákonem č. 458/2011Sb. s účinností k 1. lednu 2014.

**K bodu 2 (§ 3 odst. 1)**

V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (sjednocení základů pro výpočet zdravotního a sociálního pojištění s výpočty odpovídajících daňových základů) se ruší vynětí určitého typu příjmu ze základu pojistného.

Navržený ustanovení upravující vyměřovací základ zaměstnance též dopadá na případy, kdy zaměstnavatel odvádí daň z příjmů zaměstnance v jiném státě EU než v ČR, ale podle koordinačních nařízení je povinen odvádět pojistné na zdravotní pojištění do ČR podle předpisů platných v ČR. Bez této úpravy by takový zaměstnanec neměl žádné příjmy zahrnované do vyměřovacího základu, protože příjmy tohoto zaměstnance nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů.

Zároveň touto úpravou dochází i ke sjednocení definice vyměřovacího základu s úpravou podle zákona o pojistném na sociální zabezpečení.

**K bodu 3 (§ 3 odst. 2)**

V návaznosti na zrušení bodů zákona č. 458/2011 Sb. zajišťujících přizpůsobení konstrukce pojistného konstrukci daně je třeba v ustanovení § 3 odst. 2 provést terminologickou změnu v označení základu.

**K bodu 4 (§ 3 odst. 3)**

V návaznosti na zrušení bodů zákona č. 458/2011 Sb. zajišťujících přizpůsobení konstrukce pojistného konstrukci daně je třeba v ustanovení § 3 odst. 3 provést terminologickou změnu v označení základu.

**K bodu 5 (§ 3 odst. 4)**

V návaznosti na zrušení bodů zákona č. 458/2011 Sb. zajišťujících přizpůsobení konstrukce pojistného konstrukci daně je třeba v ustanovení § 3 odst. 4 provést terminologickou změnu v označení základu. Minimální vyměřovací základ zůstává roven minimální mzdě pro všechny zaměstnance bez ohledu na to, zda jim po celý kalendářní měsíc bylo poskytnuto pracovní volno bez náhrady příjmu, nebo po celý kalendářní měsíc trvala neomluvená nepřítomnost v práci.“

**K bodu 6 (§ 3 odst. 5)**

Z legislativně technického důvodu se změna přepočtu příjmu v cizí měně na českou měnu (viz bod 22 části šestnácté zákona č. 458/2011 Sb.) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona, kde se přesouvá z odstavce 14 do odstavce 5. Tím se potvrdí zrušení původního textu odstavce 5 provedené bodem 8 části šestnácté zákona č. 458/2011 Sb.

**K bodu 7 (§ 3 odst. 6)**

Zrušuje se duplicitní věta, která je již obsažena v § 3 odst. 4.

**K bodu 8 (§ 3 odst. 13 až 18)**

Jedná se o legislativně technickou úpravu, která zajišťuje, aby číslování jednotlivých odstavců v § 3 zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění na sebe navazovalo.

**K bodu 9 (§ 3 odst. 12)**

Navrhuje se odstranění diskriminace v oblasti tuzemských a zahraničních pracovníků.

**K bodu 10 (§ 3 odst. 13 až 17)**

Obsah stávajícího odstavce 14 se přesouvá do odstavce 5. V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (odvody plateb do zdravotního pojištění budou beze stropu) se zrušují ustanovení upravující maximální vyměřovací základ pojistného na veřejné zdravotní pojištění.

**K bodu 11 (§ 3a odst. 2)**

V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (odvody plateb do zdravotního pojištění budou beze stropu) se zrušují ustanovení upravující maximální vyměřovací základ pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Z ustanovení § 3 odst. 15 se přesouvá definice průměrné mzdy.

**K bodu 12 (§ 3a odst. 5)**

V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (odvody plateb do zdravotního pojištění budou beze stropu) se zrušují ustanovení upravující maximální vyměřovací základ pojistného na veřejné zdravotní pojištění.

**K bodu 13 (§ 3d)**

V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (odvody plateb do zdravotního pojištění budou beze stropu) se zrušuje ustanovení limitující zrušení maximálního vyměřovacího základu pojistného na veřejné zdravotní pojištění pouze na roky 2013 až 2015.

**K bodu 14 (§ 14 odst. 2 věty čtvrtá a sedmá a poslední)**

V souladu s požadavkem koaliční smlouvy (odvody plateb do zdravotního pojištění budou beze stropu) se zrušují ustanovení upravující maximální vyměřovací základ pojistného na veřejné zdravotní pojištění a zároveň se zrušuje limitace jejich nepoužití v letech 2013 až 2015.

**K bodu 15 (§ 20 odst. 1)**

Jedná se o terminologickou úpravu související se změnou názvu zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění na zákon o pojistném na veřejné zdravotní pojištění provedenou zákonem č. 458/2011Sb. s účinností k 1. lednu 2014.

## **K části dvanácté - změna zákona o veřejném zdravotním pojištění**

### **K čl. XVIII**

#### **K bodu 1 (§ 5 písm. a))**

Vypouští se slova „nebo funkčních požitků“ s ohledem na jejich podřazení pod pojem „příjmy ze závislé činnosti“ zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

#### **K bodu 2 (§ 5 písm. a) bod 3)**

Z důvodu sjednocení úpravy pojistného na zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení dochází v těchto subsystémech ke stejné úpravě mimopracovních úvazků. Pojištěnec se nestává plátcem pojistného na zdravotní pojištění na základě jedné nebo více dohod o provedení práce u jednoho zaměstnavatele, pokud úhrn těchto příjmů z dohody o provedení práce, popř. z více dohod o provedení práce, u jednoho zaměstnavatele nepřekročí částku, jež je podmínkou pro účast takové osoby na nemocenském pojištění podle zákona upravujícího nemocenské pojištění. Úprava též obsahuje způsob nakládání s příjmy, které pojištěnci plynou po skončení dohody nebo dohod o provedení práce u jednoho zaměstnavatele. Ty jsou považovány za příjmy zúčtované do kalendářního měsíce, v němž dohoda nebo dohody o provedení práce skončily.

#### **K bodu 3 (§ 5 písm. a) bod 5)**

Z důvodu sjednocení úpravy pojistného na zdravotní pojištění a pojistného na sociální zabezpečení dochází v těchto subsystémech ke stejné úpravě mimopracovních úvazků. Pojištěnec se nestává plátcem pojistného na zdravotní pojištění na základě jedné nebo více dohod o pracovní činnosti u jednoho zaměstnavatele, pokud úhrn těchto příjmů z dohody o pracovní činnosti, popř. z více dohod o pracovní činnosti, u jednoho zaměstnavatele nepřekročí částku, jež je podmínkou pro účast takové osoby na nemocenském pojištění podle zákona upravujícího nemocenské pojištění. Úprava též obsahuje způsob nakládání s příjmy, které pojištěnci plynou po skončení dohody nebo dohod o pracovní činnosti u jednoho zaměstnavatele. Ty jsou považovány za příjmy zúčtované do kalendářního měsíce, v němž dohoda nebo dohody o pracovní činnosti skončily.

#### **K bodu 4 (§ 5 písm. a) bod 1 a 2)**

Vypouští se slova „a funkčních požitků“ s ohledem na jejich podřazení pod pojem „příjmy ze závislé činnosti“ zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

#### **K bodu 5 (§ 9 odst. 3)**

Vzhledem ke zrušení původního ustanovení § 3 odst. 5 zákona č. 592/1992 Sb. tímto zákonem, se navrhuje odstranění § 9 odst. 3 zákona č. 48/1997 Sb.

## **K části třinácté - změna živnostenského zákona**

### **K čl. XIX**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází k úpravě předávání vybraných údajů získaných živnostenským úřadem společně s ohlášením živnosti, resp. žádostí o koncesi, příslušným orgánům sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám, jimž jsou tyto údaje primárně určeny.

## **K části čtrnácté - změna zákona o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatele a o změně některých zákonů**

### **K čl. XX**

Vypouští se slova „a funkčních požitků“ s ohledem na jejich podřazení pod pojem „příjmy ze závislé činnosti“ zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

## **K části patnácté - změna zákona o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů**

### **K čl. XXI**

**K bodu 1 (část první čl. I body 1, 3, 4, 9 až 12, 14 až 16, 20, 25, 26, 28, 30, 32, 33, 42, 45, 47 až 53, 55, 59, 66, 69, 74, 95, 96, 102, 114, 115, 117, 121, 122, 124, 128, 129, 131, 132, 142 až 144, 147, 148, 153 a 155)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se novelizace zákona o daních z příjmů, konkrétně bodů 3 a 4, které upravují osvobození dividend u fyzických osob, bodů 3, 9 až 12, 25, 30, 148, které upravují osvobození příjmu od daně fyzických osob a nezdanitelné části základu daně, bodů 45, 47 až 53 a 55, které upravují osvobození dividend u právnických osob. Dále dochází ke zrušení bodů 1, 74 a 155, které se týkají doplnění příslušných ustanovení k odvodu z úhrnu mezd, bodu 42, který se týká zavedení osvobození úroků z přeplatků zaviněných správcem daně, bodů 14, 15, 16, 122, 153 a 128, které se týkají zrušení konceptu „superhrubé mzdy“, bodů 20, 26, 32, 33 a 96, které se týkají samostatného základu daně pro vybrané příjmy dle § 8 zákona o daních z příjmů, bodů 28 a 147, které se týkají snížení limitu u hypoték uplatněných jako nezdanitelná část základu daně, bodů 95, 124 a 129, které se týkají podmínek limitujících možnost uplatnění základních slev na dani, bodů 66 a 69, které se týkají změny v pojetí a správě pojistných. Rovněž se ruší body 102, 117, 131, 132, 142, 143 a 144, které se týkají změn ve správě daně z příjmů ze závislé činnosti vybírané plátcem. Ruší se též bod 115, který mění ustanovení o zálohách. Dochází ke zrušení bodu 121, který upravoval povinnost podávat vyúčtování ke srážkové dani elektronicky.

Z legislativně technických důvodů se zavedení nulové sazby ve vztahu ke zdanění investičních fondů (body 59, 114 části první zákona č. 458/2011 Sb.) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona.

**K bodu 2 (část první čl. II body 3, 4 a 9)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodných ustanovení k novelizačním bodům zákona o daních z příjmů, konkrétně bodu 3, který je přechodným ustanovením, které se týká osvobození u dividend fyzických a právnických osob. Dále se ruší bod 4, který je přechodným ustanovením k osvobození úroků z přeplatků zaviněných orgánem sociálního zabezpečení a bod 9, který je přechodným ustanovením k § 29 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů.

**K bodu 3 (část druhá čl. III body 5 a 29 až 31)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu 5, kterým mělo být vypuštěno ustanovení o prolomení mlčenlivosti správce daně vůči

zdravotním pojišťovnám, a bodů 29 až 31 souvisejících s původně zamýšlenou možností platit daně v širokém slova smyslu na společný osobní daňový účet.

**K bodu 4 (část druhá čl. IV bod 3)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodného ustanovení navazujícího na zrušovaný bod 5 v čl. III části druhé, kterým mělo být vypuštěno ustanovení o prolomení mlčenlivosti správce daně vůči zdravotním pojišťovnám.

**K bodu 5 (část třetí čl. V bod 1)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke korekci úpravy zvláštních postupů pro příslušníky ozbrojených sil a sborů. Je rušeno ustanovení o speciální místní příslušnosti těchto příslušníků (čl. V bod 1). Samotné ustanovení § 13a, ve znění navrženém zákonem č. 458/2011 Sb., je dále korigováno tímto návrhem.

**K bodu 6 (část třetí čl. VI)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodných ustanovení k přechodu kompetencí na orgány finanční správy a poskytování údajů (čl. VI body 1 až 16) a přechodného ustanovení souvisejícího s úpravou bezdlužnosti (čl. VI bod 17).

**K bodu 7 (část devátá čl. XVII body 1 až 7, 9, 10 a 13)**

S ohledem na zrušení právní úpravy odvodu z úhrnu mezd a upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů 1, 2, 3, 5 a 10, které upravovaly rozpočtové určení odvodu z úhrnu mezd a zdravotního pojistného.

Taktéž se z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 ruší body 4, 6, 7, 9 a 13 související s úhradou na společný osobní daňový účet.

**K bodu 8 (část desátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 se ruší část desátá, která měla do působnosti Ministerstva financí jako ústředního orgánu státní správy zařadit pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

**K bodu 9 (část jedenáctá čl. XIX body 1 až 8, 11 až 51)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů 1, 2, 13 až 15, 24, 30 a 33 upravujících nahrazení pojistného placeného zaměstnavatelem a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti odvodem z úhrnu mezd. Zrušením bodu 14 zůstává zachována koncepce, podle které je vyměřovací základ osoby samostatně výdělečně činné pro pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti minimálně poloviční oproti dílčímu základu daně ze samostatné činnosti. Zrušuje se též obsoletní bod 18, jehož účel byl již uskutečněn zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. Zrušením bodu 24 se zachovávají stávající sazby pojistného. Dále se ruší body 3 až 8, 11, 12, 14, 15, 17, 19, 20 až 23, 39, 40 a 42, kterými měla být přizpůsobena konstrukce pojistného konstrukci daně, a body 16, 26 až 29, 31, 32, 34 až 39, 41 a 43 až 51 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu.

Z legislativně technického důvodu se vypuštění úpravy sazby pro zaměstnavatele s počtem zaměstnanců méně než 26 (body 24 a 25 části jedenácté zákona č. 458/2011 Sb.) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona.

**K bodu 10 (část jedenáctá čl. XX)**

V návaznosti na zrušení některých bodů v článku XIX se vypouštějí přechodná ustanovení k přechodu působnosti na orgány finanční správy.

**K bodu 11 (část dvanáctá čl. XXI body 1 až 18, 21 až 26 a 29 až 43)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů 1, 18 a 21 upravujících nahrazení pojistného placeného zaměstnavatelem a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti odvodem z úhrnu mezd. Dále se vypouštějí body 2 až 17, 22, 23, 25, 26 a 29 až 43 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu. Zrušuje se též bod 24 přizpůsobující konstrukci pojistného konstrukci daně.

**K bodu 12 (část třináctá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 se ruší body 2 až 5 zajišťující přizpůsobení konstrukce pojistného konstrukci daně. Bod 1 se zrušuje pro nadbytečnost, neboť jeho obsah byl již proveden zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb.

**K bodu 13 (část čtrnáctá čl. XXIII body 1 až 11 a 13 až 22)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXIII bodů €1, 3 až 5, 7 až 11, 14, 15 a 17 až 22 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu. Dále se vypouští čl. XVIII body 2, 6 a 13, kterými měla být přizpůsobena konstrukce pojistného konstrukci daně. Taktéž se zrušuje čl. XVIII bod 16 upravující nahrazení pojistného placeného zaměstnavatelem a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti odvodem z úhrnu mezd.

**K bodu 14 (část patnáctá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXIV bodů 1 a 20 zavádějících jednu sazbu pojistného, bodů 2 až 18 upravujících nahrazení pojistného placeného zaměstnavatelem a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti odvodem z úhrnu mezd. Dále se vypouští čl. XXIV bod 19 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu.

**K bodu 15 (část šestnáctá čl. XXV body 2, 3, 5, 6, 8 až 54, 56 až 64)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXV bodu 10, kterým se ruší sleva na vyměřovacím základu zaměstnavatele a čl. XXV bod 5, jehož součástí je změna sazby pojistného. Dále se vypouští čl. XXV body 3, 6, 9, 11 až 21, 23, 24, 26 až 34, 36 až 40, 46, 47, 50 až část bodu 54 a bod 57, kterými měla být přizpůsobena konstrukce pojistného konstrukci daně. Taktéž se zrušují čl. XXV body 2, 5, 25, 36, 41 až 46, 48, 49, 51, 52, část bodu 54, body 56, 59 až 64 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu a čl. XXV bod 58 upravující přerozdělování pojistného.

Z legislativně technického důvodu se změna přepočtu příjmu v cizí měně na českou měnu (bod 22) přesouvá ze zákona č. 458/2011 Sb. do tohoto návrhu zákona, kde se přesouvá z odstavce 14 do odstavce 5. Tím se potvrdí zrušení původního textu odstavce 5 provedené bodem 8 části šestnácté zákona č. 458/2011 Sb.

Zrušení bodu 27 souvisí též se zrušením maximálního vyměřovacího základu pro pojistné na veřejné zdravotní pojištění a zachováním dvanáctinásobku 50 % průměrné mzdy jako minimálního vyměřovacího základu pro osoby samostatně výdělečně činné.

Bod 35 odstraňující specifikace počtu dnů při dočasné neschopnosti je rušen z důvodu, že v účinné úpravě již byla tato změna provedena.

**K bodu 16 (část šestnáctá čl. XXVI)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodných ustanovení v čl. XXVI bodech 1 až 16 k přechodu působnosti na orgány finanční správy.

**K bodu 17 (část sedmnáctá čl. XXVII body 1 až 30 a 32 až 49)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXVII bodů 7 až 9 a 11 až 23, kterými měla být přizpůsobena konstrukce pojistného konstrukci daně, body 1 až 6 obsahující definice pojmů, vymezení pojištěnců a vznik a zánik účasti na zdravotním pojištění (posouzení), a body 24, 25, 27, 32, 33 a 35 až 49 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu. Bod 10 se zrušuje z důvodu podřazení funkčních požitků pod režim příjmů ze závislé činnosti zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. Body 26, 28, 29, 30 a 34 jsou zrušeny z důvodu, že v současnosti jsou tyto problematiky již řešeny a odpadla potřeba je upravovat z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa.

**K bodu 18 (část osmnáctá čl. XXIX body 2 až 7 a 10)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXIX bodů 2 až 7 a 10 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu.

**K bodu 19 (část devatenáctá čl. XXX body 3 až 10)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXX bodů 3 až 10 zajišťující správu pojistného podle daňového řádu.

**K bodu 20 (části dvacátá až dvacátá druhá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (část dvacátá) a bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti (části dvacátá první a dvacátá druhá).

**K bodu 21 (část dvacátá třetí čl. XXXVI body 2 a 3)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XXXVI bodů 2 a 3 upravujících okruh podání orgánům sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám prostřednictvím živnostenského úřadu.

**K bodu 22 (část dvacátá čtvrtá čl. XXXVII bod 4)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných.

**K bodu 23 (část dvacátá pátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti.

**K bodu 24 (část dvacátá šestá čl. XL body 2 a 3)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení čl. XL bodů 2 a 3 upravujících okruh podání orgánům sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám prostřednictvím živnostenského úřadu.

**K bodu 25 (části dvacátá sedmá až třicátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (části dvacátá sedmá a dvacátá osmá), bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti (část dvacátá devátá) a části třicáté

novelizující ustanovení zákona o zpravodajských službách týkající se zvláštního způsobu vykazování údajů.

**K bodu 26 (část třicátá druhá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti.

**K bodu 27 (část třicátá třetí čl. XLVIII bod 2)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných.

**K bodu 28 (část třicátá třetí čl. XLIX)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodného ustanovení navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných.

**K bodu 29 (část třicátá čtvrtá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení změny právní úpravy zákona o státní statistické službě týkající se údajů, které může požadovat Český statistický úřad.

**K bodu 30 (část třicátá pátá čl. LII body 1, 4 a 5)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení přechodného ustanovení navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných.

**K bodu 31 (části třicátá šestá až čtyřicátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti (části třicátá šestá až třicátá osmá) a bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (části třicátá devátá a čtyřicátá).

**K bodu 32 (části čtyřicátá druhá až čtyřicátá pátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (části čtyřicátá druhá, čtyřicátá třetí a čtyřicátá pátá) a bodu týkajícího se poskytování údajů z informačního systému pro účely sociálního zabezpečení a zaměstnanosti Ministerstvem vnitra (část čtyřicátá čtvrtá).

**K bodu 33 (části čtyřicátá sedmá až padesátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti.

**K bodu 34 (části padesátá třetí a čtvrtá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (části padesátá třetí a padesátá čtvrtá).

**K bodu 35 (část padesátá pátá čl. LXXII body 2 až 12)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti (část padesátá pátá body 2 až 12).

**K bodu 36 (části padesátá šestá až padesátá osmá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (část padesátá šestá, část padesátá sedmá čl. LXXIV body 1 až 3, 5, 7, 8 a 12 a část padesátá osmá, čl. LXXV body 2 a 3) a bodů



týkající se právní úpravy bezdlužnosti (část padesátá sedmá čl. LXXIV body 4, 6 a 9 až 11, část padesátá osmá, čl. LXXV bod 1 a část padesátá osmá, čl. LXXVI).

**K bodu 37 (část padesátá devátá čl. LXXVII body 2 a 3)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu 2 týkajícího se právní úpravy bezdlužnosti. Z důvodu zrušení právní úpravy daňové informační schránky v zákoně č. 458/2011 Sb. (bod 7, části druhé) zákonem č. 399/2012 Sb. s účinností od 1. ledna 2013 se ruší již obsolentní bod 3.

**K bodu 38 (část šedesátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti.

**K bodu 39 (části šedesátá druhá až šedesátá třetí)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti (část šedesátá druhá) a bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (část šedesátá třetí).

**K bodu 40 (část šedesátá čtvrtá čl. LXXXIV bod 1)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných.

**K bodu 41 (části šedesátá pátá až sedmdesátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodů navazujících na změny v pojetí a správě pojistných (části šedesátá pátá a šedesátá osmá až sedmdesátá) a bodů týkajících se právní úpravy bezdlužnosti (části šedesátá šestá a šedesátá sedmá).

**K bodu 42 (části sedmdesátá druhá a sedmdesátá třetí)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 dochází ke zrušení bodu navazujícího na změny v pojetí a správě pojistných (část sedmdesátá druhá). Dále se vypouští zrušovací ustanovení v části sedmdesáté třetí, kterým měly být zrušeny prováděcí právní předpisy umožňující promíjení penále v oblasti pojistného na sociální zabezpečení.

**K části šestnácté - Změna zákona o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů**

**K čl. XXII**

**K bodu 1 (část desátá)**

Z důvodu upuštění od realizace jednoho inkasního místa od 1. ledna 2015 se ruší právní úprava, kterou měla být přizpůsobena konstrukce pojistného na veřejné zdravotní pojištění konstrukci daně.

**K bodu 2 (část jedenáctá)**

Na základě koaliční smlouvy se v části první tohoto zákona navrhuje přiznat základní slevu na poplatníka i starobním důchodcům, kteří k 1. lednu daného zdaňovacího období pobírají starobní důchod z důchodového pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu. S ohledem na to se navrhuje zrušit pro nadbytečnost novelizační body 2 a 5 v článku

XVII části jedenácté zákona o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

Dále se vzhledem k tomu, že v souladu s koaliční smlouvou má dojít k transformaci solidárního zvýšení na druhou sazbu daně z příjmů, vypouští body 1, 3, 4 článku XVII a bod 2 článku XVIII části jedenácté zákona o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, které upravují zrušení solidárního zvýšení k 1. lednu 2016. Problematika nahrazení solidárního zvýšení druhou sazbou daně z příjmů bude řešena komplexně.

Dochází také ke zrušení obecného přechodného ustanovení v bodě 1 čl. XVIII, které je s ohledem na rušení čl. XVII nadbytečné.

### **K bodu 3 (část čtrnáctá)**

Úprava části čtrnácté čl. XXII stanovující účinnost zákona č. 500/2012 Sb. zohledňuje zrušení části deváté zákonným opatřením senátu č. 344/2013 Sb. a zrušení části desáté zákona č. 500/2012 Sb. tímto zákonem.

### **K bodu 4 (část čtrnáctá)**

Úprava části čtrnácté čl. XXII stanovující účinnost zákona č. 500/2012 Sb. zohledňuje zrušení části jedenácté zákona č. 500/2012 Sb. tímto zákonem.

## **K části sedmnácté - změna zákona, kterým se mění zákon č. 359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony**

### **K čl. XXIII**

#### **K bodu 1 (část pátá čl. VIII bod 2)**

Z důvodu zrušení bodu 4 v části jedenácté čl. XIX zákona č. 458/2011 Sb. tímto zákonem, který má novelizovat § 3 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, se navrhuje zrušit bod 2 v části páté čl. VIII zákona č. 401/2012 Sb., který má novelizovat § 3 odst. 1 písm. j) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění tímto zákonem zrušeného bodu zákona č. 458/2011Sb.

#### **K bodu 2 (část devátá čl. XIII body 1 až 3)**

Z důvodu zrušení bodu 5 v části šestnácté čl. XXV zákona č. 458/2011 Sb. tímto zákonem, který má vložit nový § 2c do zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, se navrhuje zrušit body 1 až 3 v části deváté čl. XIII zákona č. 401/2012 Sb., které mají novelizovat § 2c zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném veřejné zdravotní pojištění, ve znění tímto zákonem zrušeného bodu zákona č. 458/2011Sb.

#### **K bodu 3 (část osmnáctá čl. XXIII)**

Úprava části osmnácté čl. XXIII stanovující účinnost zákona č. 401/2012 Sb. zohledňuje zrušení bodu 2 v čl. VIII a bodů 1 až 3 v čl. XIII v zákonu č. 401/2012 Sb. tímto zákonem.

## **K části osmnácté – změna zákona, kterým se mění zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony**

### **K čl. XXIV**

#### **K bodu 1 (část první čl. I bod 18)**

Z důvodu zrušení bodu 40 v části sedmnácté čl. XXVII zákona č. 458/2011 Sb. tímto zákonem, který má novelizovat § 53 odst. 1 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, se navrhuje zrušit bod 18 v části první čl. I zákona č. 60/2014 Sb., který má novelizovat § 53 odst. 1 zákona č. 48/1997 Sb., ve znění tímto zákonem zrušeného bodu zákona č. 458/2011Sb.

#### **K bodu 2 (část pátá čl. V)**

Úprava části páté čl. V stanovující účinnost zákona č. 60/2014 Sb. zohledňuje zrušení bodu 18 v čl. I v zákonu č. 60/2014 Sb. tímto zákonem.

## **K části devatenácté - Účinnost**

### **K čl. XXV**

Plánovaná účinnost zákona je 1. ledna 2015. Pro části, které mění některé z již platných novel, je zvolena účinnost dřívější, a to z důvodu předejití nežádoucí aplikace principu přednosti vtělování novel s dřívější platností před těmi s platností pozdější.

V části patnácté obsahující novelizaci zákona č. 458/2011 Sb., o změně daňových zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa dochází ke zrušení novelizačních bodů souvisejících s realizací jednoho inkasního místa ještě před nabytím jejich účinnosti, která je u vybraných bodů nastavena k datu 1. ledna 2015. Z tohoto důvodu je nutné předsadit účinnost zrušení těchto bodů k zamezení nežádoucích účinků spojených s nabytím jejich účinnosti.

V části šestnácté obsahující novelizaci zákona č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním veřejných rozpočtů je stejný postup vyžadován ve vztahu k bodům upravujícím přizpůsobení konstrukce pojistného na veřejné zdravotní pojištění konstrukci daně.

V části sedmnácté obsahující novelizaci zákona č. 401/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, je stejný postup vyžadován ve vztahu k zrušení bodů zákona č. 401/2012 Sb., které novelizují zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, a to ve znění tímto zákonem zrušeným bodům zákona č. 458/2011Sb.

V části osmnácté obsahující novelizaci zákona č. 60/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, je stejný postup vyžadován ve vztahu k zrušení bodu zákona č. 60/2014 Sb., který novelizuje zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, a to ve znění tímto zákonem zrušeného bodu zákona č. 458/2011Sb.

V Praze dne

předseda vlády

ministr financí