

---

# **Souhrn řešení inovace regulace zdanění a zpojistnění příjmů**

*záměry k diskusi*

---

verze k 24. říjnu 2016

# Obsah:

<b>1</b>	<b>ÚVOD</b>	<b>- 4 -</b>
1.1	SEZNAM ZKRATEK	- 5 -
<b>2</b>	<b>ZÁKLADNÍ TEZE A PRINCIPY</b>	<b>- 6 -</b>
2.1	ÚČEL DANĚ	- 7 -
2.2	SPECIFIKACE PLATEBNÍ SCHOPNOSTI	- 10 -
2.3	TRANSFORMACE PLATEBNÍ SCHOPNOSTI PRO PRAKTICKÉ ÚČELY	- 14 -
2.4	SYSTÉMY ZDANĚNÍ	- 16 -
2.5	VZTAH K JINÝM PROJEKTŮM	- 20 -
<b>3</b>	<b>LEGISLATIVNÍ VÝCHODISKA</b>	<b>- 22 -</b>
3.1	OBEZNĚ K TĚTO ČÁSTI	- 23 -
3.2	OBEZNĚ ZÁSADY PRO TVORBY LEGISLATIVNÍHO TEXTU	- 26 -
3.3	JEDEN NEBO DVA ZÁKONY	- 27 -
3.4	STRUKTURA DAŇOVÉHO ZÁKONA	- 30 -
3.5	TERMINOLOGIE KONSTRUKČNÍCH PRVKŮ „ZÁKLAD DANĚ“, „SAZBA DANĚ“ A „VÝPOČET“	- 34 -
3.6	ROZPOČTOVÉ URČENÍ PŘÍJMOVÝCH DANÍ	- 43 -
3.7	OSTATNÍ TERMINOLOGIE	- 49 -
3.7.1	TERMINOLOGICKÉ UCHOPENÍ „DANÍ“ A „VEŘEJNÝCH POJISTNÝCH“	- 49 -
3.7.2	VYJÁDRĚNÍ VÝČTŮ V NORMĚ	- 51 -
3.7.3	JEDNOTNÉ UŽÍVÁNÍ POJMŮ „ZCELA“ A „ZČÁSTI“	- 53 -
3.7.4	UŽÍVÁNÍ POJMŮ V PRÁVNÍCH PŘEDPÍSECH	- 53 -
3.7.5	POUŽITÍ SLOV „OBDOBNÉ“ A „PŘIMĚŘENÉ“	- 56 -
3.8	SYSTEMATIKA A STRUKTURA TEXTU	- 57 -
3.9	ODKAZY V PRÁVNÍM PŘEDPÍSE	- 58 -
3.10	POZNÁMKY POD ČAROU	- 60 -
3.11	PRÁVNÍ DOMNĚNKY A FIKCE	- 61 -
3.12	MECHANISMUS PŘECHODU Z DOSAVADNÍHO ZÁKONA NA NOVÝ	- 62 -
3.12.1	PŘECHODNÁ USTANOVENÍ	- 62 -
3.12.2	ÚČINNOST PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ	- 64 -
<b>4</b>	<b>PŘÍJMY</b>	<b>- 66 -</b>
4.1	OBEZNĚ O TĚTO ČÁSTI MATERIÁLU	- 67 -
4.2	HOTOVOSTNÍ PŘÍJMY	- 68 -
4.2.1	ZÁKLAD DEFINICE PŘÍJMŮ V HOTOVOSTNÍM SYSTÉMU	- 68 -
4.2.2	KOREKCE HOTOVOSTNÍHO MODELU	- 69 -
4.3	AKRUÁLNÍ MODEL URČENÍ PŘÍJMŮ	- 72 -
4.3.1	DEFINICE AKRUÁLNÍHO PŘÍJMU, VZTAH DANÍ A ÚČETNICTVÍ	- 72 -
4.4	PŘÍJEM VS. ABSOLUTNĚ NEPLATNÉ PRÁVNÍ JEDNÁNÍ, TRESTNÝ ČIN APOD.	- 76 -
4.4.1	ABSOLUTNĚ NEPLATNÁ PRÁVNÍ JEDNÁNÍ	- 76 -
4.4.2	RELATIVNĚ NEPLATNÁ PRÁVNÍ JEDNÁNÍ	- 78 -
4.4.3	PŘÍJMY Z TRESTNÉ ČINNOSTI	- 79 -
<b>5</b>	<b>VÝDAJE</b>	<b>- 82 -</b>

<b>5.1</b>	<b>ZMĚNA HOSPODAŘENÍ S MAJETKEM BEZ JEHO PŘECENĚNÍ</b>	<b>- 83 -</b>
<b>5.2</b>	<b>ČASOVÁ RELACE VÝDAJŮ</b>	<b>- 85 -</b>
<b>5.3</b>	<b>ROZLOŽENÍ VÝDAJŮ U MAJETKU DLOUHODOBÉ SPOTŘEBY</b>	<b>- 87 -</b>
<b>6</b>	<b><u>ZDAŇOVÁNÍ V SOUVISLOSTI SE ZAHRANIČNÍM PRVKEM</u></b>	<b>- 95 -</b>
<b>6.1</b>	<b>ZÁKLADNÍ KONCEPT ŘEŠENÍ ZABRÁNĚNÍ MEZINÁRODNÍMU DVOJÍMU ZDANĚNÍ</b>	<b>- 96 -</b>
<b>6.2</b>	<b>LEGISLATIVNÍ ZACHYCENÍ VZTAHU K ZAHRANIČNÍM INSTITUTŮM</b>	<b>- 99 -</b>
<b>6.3</b>	<b>DAŇ NA ODCHODU (EXIT TAX)</b>	<b>- 102 -</b>
<b>7</b>	<b><u>PŘÍLOHY</u></b>	<b>- 106 -</b>
<b>7.1</b>	<b>PŘEHLED JEDNOTLIVÝCH ZNAKŮ DANÍ, POPLATKŮ A JINÝCH OBDOBNÝCH PENĚŽITÝCH PLNĚNÍ</b>	<b>- 107 -</b>
<b>7.2</b>	<b>SOUČASNÝ ZPŮSOB ZACHYCENÍ DAŇOVÉ REGULACE V ČESKÉM PRÁVNÍM ŘÁDU</b>	<b>- 109 -</b>
<b>7.3</b>	<b>RŮZNÉ ZPŮSOBY DĚLENÍ POPLATNÍKŮ DPPO</b>	<b>- 112 -</b>

---

# 1 Úvod

---

## 1.1 Seznam zkratek

---

zákon o daních z příjmů	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
NSS	Nejvyšší správní soud České republiky
daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DPH	daň z přidané hodnoty
zákon o dani z přidané hodnoty	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPPO	daň z příjmů právnických osob
NZDP	nový zákon o daních z příjmů

---

## **2 Základní teze a principy**

---

## 2.1 Účel daně

---

### Popis problému

V současné době není přesně vymezen účel daní z příjmů, i když judikatura v obecné rovině k vymezení účelu směřuje (např. rozsudek NSS čj. 2 Afs 42/2005-136 nebo rozsudek čj. 5 Afs 45/2011-109). Stejným směrem směřuje i intuitivní řešení konkrétních daňových problémů, i když není nikde explicitně vymezeno.

Zákon o daních z příjmů navazuje na celou řadu dalších zákonů. Úzce je s ním spjat především daňový řád, který v § 1 odst. 2 říká, že cílem správy daně je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady. Aby mohl být tento cíl naplněn, stanovuje zákon o daních z příjmů pravidla pro správné zjištění výše daně z příjmů. Předtím než se jednotlivá pravidla naformulují, je však nutné definovat, co je účelem zákona o daních z příjmů, proč má být dani podroben právě příjem a na jakých základních zásadách má být zákon postaven.

Účel daně a základní zásady je vhodné definovat především z důvodu, že budou vodítkem pro formulaci jednotlivých ustanovení zákona a rovněž budou sloužit při interpretaci zákona, pokud se vyskytne situace, u níž nebude jednoznačné, jak na ni určité ustanovení zákona aplikovat.

### Návrhy řešení

Teorie rozlišuje následující účely, resp. funkce daní:

- fiskální,
- redistribuční,
- alokační,
- stimulační a
- stabilizační.

Fiskální funkce představuje v zásadě tu nejzákladnější a nejdůležitější funkci, kterou daně v dané zemi mají, a to zajištění dostatečných příjmů veřejných rozpočtů, ze kterých jsou poté financovány veřejné statky a služby. Tento fakt je navíc podložen Ústavním soudem, který v nálezu sp. zn. II. ÚS 67/2000 výslovně označil řádný výběr daní za veřejný zájem. Tato funkce pak spočívá ve správném nastavení sazby daně vzhledem k definovanému základu daně.

Redistribuční funkce navazuje na funkci fiskální a je v souladu se zásadami vertikální a horizontální daňové spravedlnosti, kdy poplatníci s lepší platební schopností<sup>1</sup> platí vyšší daně a poplatníci se stejnou platební schopností platí stejné daně (přerozdělování příjmů od osob s vyšší platební schopností k osobám s nižší platební schopností). Princip platební schopnosti je jedním ze základních principů zdanění (druhým je princip prospěchu – daně se platí dle získaných prospěchů z veřejných plnění) a je typický právě pro daň z příjmů. Jako měřítko platební

---

<sup>1</sup> Pojem platební schopnost se v zásadě používá ve dvou významech. Zde je pojmem „platební schopnost“ míněna schopnost platit daně, někdy také nazývaná „schopnost daňové úhrady“ (anglicky „ability to pay“). Zásada vertikální a horizontální daňové spravedlnosti říká, že daňové břemeno má být mezi poplatníky rozděleno úměrně jejich platební schopnosti. Ta je pak v praxi měřena nejčastěji příjmem (daň z příjmů) či spotřebou (DPH). Čím má poplatník vyšší příjmy či spotřebu, tím má vyšší platební schopnost a tím vyšší si může dovolit zaplatit daně. Druhým významem pojmu „platební schopnost“ je pak význam používaný v oblasti řízení podniku a myslí se jím momentální schopnost uhradit splatné závazky, někdy také nazývaný „solventnost“ či „likvidita“ (anglicky „solvency“).

schopnosti se nejčastěji používá příjem, což je důvod existence daně z příjmů (dalším měřítkem platební schopnosti je spotřeba, což je důvodem existence DPH). Samotná výše příjmů nemusí být plně dostatečná, a proto bývá zohledňována rodinná situace (děti, manžel/ka bez vlastních příjmů apod.).

Alokační funkce daně obecně zajišťuje nápravu tržních selhání, kdy selektivní daň umožňuje internalizovat externality (např. zohlednit v ceně fosilních paliv negativní dopady na životní prostředí) nebo poskytnout daňovou úlevu tam, kde z aktivity jednoho subjektu mají prospěch ostatní, aniž za to musí platit (např. výzkum a vývoj).

Stimulační funkce daně dle svého názvu stimuluje chování jednotlivců a firem prostřednictvím vyššího zdanění aktivit, od nichž mají být ekonomické subjekty odrazeny či poskytnutím daňových úlev na aktivity, k nimž mají být ekonomické subjekty pobídnuty.

Využití alokační a stimulační funkce daní je dáno vztahem daňové politiky a ostatních veřejných politik. Nevychází ze zásad daňové politiky a do jisté míry je s nimi v protikladu. Pokud má být rozhodnuto o jejím využití a o zahrnutí selektivního zdanění či selektivní daňové úlevy do daňové legislativy, je třeba posoudit náklady ve formě ekonomických ztrát vzniklých z porušení daňové neutrality a přínosů plynoucích z napravení tržního selhání.

Stabilizační funkce má za následek zmírňování cyklických výkyvů ekonomiky, v době konjunktury daně odčerpávají více a v době stagnace méně. Málokdy bývá zohledňována přímo při formulaci daňové politiky, spíše je využívána *ex post* k hodnocení, zda ji konkrétní daňový systém naplňuje.

Otázkou je, zda účel daně a vyplývající zásady:

- vnímat jako princip bez dalšího explicitního promítání do návrhu legislativní úpravy a promítat jej implicitně, což by bylo popsáno pouze v důvodové zprávě,
- uvést přímo do zákona.

Vymezení účelu daní z příjmů umožní dovození určitých zásad, které pro daň z příjmů platí a charakterizují ji. To umožní vykládat jiná ustanovení zákona pomocí těchto základních zásad. Tyto zásady musí být v souladu s účelem daní z příjmů, tj. naplnění funkce fiskální a zejména redistribuční. Jinak řečeno, porušení základních zásad by vedlo k nenaplnění účelu daně.

Mezi takové zásady lze uvést zásadu horizontální a vertikální daňové spravedlnosti, podle nichž by daňové břemeno mělo být mezi poplatníky rozvrženo podle jejich platební schopnosti, tzn. poplatníci s vyšší platební schopností platí vyšší daň než poplatníci s nižší platební schopností a poplatníci se stejnou platební schopností platí stejnou daň.

## Závěr

Návrh rekonstrukce bude primárně v souladu s cílem správy daní v § 1 odst. 2 daňového řádu stanovovat **pravidla pro správné zjištění daně z příjmů**. Při práci na prvotním návrhu bude zohledňována pouze fiskální a redistribuční funkce daní. Současně tak bude účelem NZDP stanovit pravidla, na základě kterých budou poplatníci daně z příjmů platit daň úměrně své platební schopnosti měřené výší příjmu, a to za účelem shromáždění peněžních prostředků k zajištění úhrady veřejných výdajů.

**Alokační a stimulační funkce** nebudou v návrhu zohledňovány, ale existující daňové úlevy či jiné formy realizace sektorových politik budou shrnuty do „katalogu“ těchto opatření, na základě kterého poté bude rozhodnuto, jakým směrem mají být tyto daňové úlevy, či jednotlivé části sektorových daňových politik realizovány, případně, zda jsou stále aktuální.



## **Realizace:**

Varianty:

- Uvést účel daně a zmíněnou základní zásadu přímo do textu zákona.  
*„Účelem daně z příjmů je shromáždění peněžních prostředků k zajištění úhrady veřejných výdajů, přičemž s tím, že daňové břemeno je mezi poplatníky rozvrženo podle jejich platebních schopností.“*
- Neimplementovat účel zákona a základní zásady do legislativní normy, toliko konstatovat jejich implicitní existenci prostřednictvím důvodové zprávy.

## 2.2 Specifikace platební schopnosti

---

### Popis problému (není příjem jako příjem)

Jak bylo uvedeno v části 2.1, výše daně z příjmů bude respektovat platební schopnost poplatníků. Základním měřítkem platební schopnosti je pak čistý příjem poplatníka. Poplatníci s vyšším čistým příjmem si mohou dovolit zaplatit vyšší daň než poplatníci s nižším čistým příjmem. Čistý příjem je však nezbytné vymezit.

Současné znění zákona o daních z příjmů nevychází z teoretického východiska, co se pojmem „příjem“ pro účely tohoto zákona má konkrétně na mysli. Tento nedostatek pak často vede k tomu, že zejména v judikatuře (např. rozsudek NSS čj. 2 Afs 42/2005-136 a čj. 5 Afs 45/2011-109) dochází k záměně dvou institutů, a to tzv. „hrubého příjmu“ (brutto příjem) a „čistého příjmu“ (netto příjem).

- Hrubý příjem představuje sumu všech přítoků peněžních i nepeněžních hodnot. Tento příjem nemůže být měřítkem platební schopnosti, protože nezohledňuje odtok majetku, který bylo nezbytné vynaložit, aby byl hrubý příjem dosažen.
- Čistý příjem pak reprezentuje tu část hrubého příjmu, která poplatníkovi zbyde, když od hrubých příjmů odečte to, co vynaložil, aby uvedený hrubý příjem dosáhl.

Základní odlišností hrubého a čistého příjmu je to, že i když v případě „hrubého příjmu“ dochází k majetkovému toku, jeho příjemce ještě nemusí realizovat čistý příjem<sup>2</sup>. Hrubý příjem tak nemůže být měřítkem platební schopnosti a tedy ani základem daně. Koncept čistého příjmu však není v současné době dostatečně navázán na existující ekonomické teorie příjmu.

Z důvodů stávajícího nepřesného vymezení je tedy pro další úvahy, jakož i pro následnou tvorbu a aplikaci zákona o daních z příjmů nutné identifikovat základní teoretické (doktrinální) uchopení „čistého příjmu“ a rozdílů mezi „čistým příjmem“ a „hrubým příjmem“, případně dalšími pojmy používanými pro stanovení základu daně.

### Návrhy řešení

Existuje několik základních teoretických konceptů ke zjištění „čistého příjmu“, mezi nejvýznamnější patří:

- **teorie přírůstku čistého majetku (jmění) - Schanz-Haig-Simonsův model:** za „čistý příjem“ označuje součet nárůstu hodnoty čistého majetku (bohatství, jmění) a spotřeby daného jedince,
- **teorie zdrojů:** za „čistý příjem“ označuje sumu majetku z trvalých zdrojů, která je v daném období jednotlivci či jeho rodině k dispozici na úhradu spotřeby; tato teorie z definice příjmů vylučuje nepravidelné příjmy jako např. dědictví, dary, výhry, příjmy ze zcizení majetku, přírůstek hodnoty jmění a části příjmů, které slouží na reprodukci zdrojů, které jsou ke generování majetku nezbytné; to se dobře ilustruje na příkladu podnikatelských aktivit tím, že se pro stanovení čistého příjmu zohledňují vstupy do podnikání; zachování zdrojů může být však též vyjádřeno i existencí různých forem odpočtů na vzdělávání či zdravotní péči, nebo tzv. základního odpočtu (či slevy), který je určitým paušálem pro každého poplatníka (tj. výdaje nezbytně nutné na zachování sama sebe),

---

<sup>2</sup> Například v případě prodeje cenného papíru za cenu, za kterou jej daná osoba koupila, vzniká hrubý příjem v podobě přijaté částky, ale prodejce si může uplatit částku ve výši kupní ceny (která je v tomto případě identická). Čistý příjem z takové transakce je tedy nulový a nulový je i základ daně.

- **teorie tržních příjmů:** považuje za „čistý příjem“ částky získané výdělečnou činností vykonávanou za účelem dosažení zisku účastí v hospodářské soutěži.

Z výše nastíněných modelů nelze vybrat jeden a ten považovat za jediný platný, i když první přístup přírůstku čistého majetku/jmění bývá považován za nejuplněnější. Často bývá uváděn jako měřítko, se kterým je porovnáván aktuální systém daně z příjmů za účelem identifikace daňových úlev. Lze říci, že i dnes k tomuto pojetí český zákon o daních z příjmů z hlediska dlouhého období implicitně tenduje, i když žádnou definici čistého příjmu neobsahuje a ani obecně nedeklaruje, že se chce tomuto konceptu blížit<sup>3</sup>. Dani z příjmů podléhají jak pravidelné příjmy z ekonomické činnosti, tak nahodilé příjmy a i některé příjmy z držby a zcizení majetku.

Co se týče vymezení „čistého příjmu“ jako základu daně, již v zákoně č. 76/1927 Sb., o přímých daních, najdeme pokus o jakousi jeho definici, když tento zákon v § 55 stanovoval, že základem daně je „ryzí výtěžek“. Označení základu daně jako „ryzího výtěžku“ vyjadřuje vůli zákonodárce v tom smyslu, že je jeho primární snahou zdaňovat „přírůstek bohatství“, nikoliv majetkový tok.

## Závěr

Východiskem pro stanovení základu daně bude čistý příjem (po dalších úpravách, které budou vyplývat z odůvodněných odchylek), který bude vycházet z popsaného doktrinálního uchopení.

Na druhou stranu je třeba říci, že teoretické koncepty jsou vhodné pro filozoficko-teoretickou práci a správné uchopení myšlenky zákona, ale pro praktickou kvantifikaci základu daně není vhodné definovat čistý příjem např. pomocí spotřeby.

Z tohoto důvodu je lepší sledovat rozdíl mezi hrubými příjmy a výdaji, které nejsou spotřebou, tj. výdaji které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tj. v podstatě sledovat „majetkové toky“ poplatníka, což je již postup aplikovaný implicitně současným zákonem o daních z příjmů, i bez výše popsané teoretické fundace. To, že jak přístup založený na rozdílu hrubého příjmu a výdajů, tak přístup založený na součtu přírůstku bohatství a spotřeby vedou ke stejnému výsledku, lze dokumentovat tím, že s přebytkem příjmů nad výdaji může být zacházeno dvěma způsoby, a to:

- subjekt si ho ponechá, což má za následek navýšení jeho bohatství (jmění),
- subjekt ho spotřebuje.

Přebytek příjmů nad výdaji tak *de facto* dochází ke stejnému závěru jako výše uvedený Schanz-Haig-Simonsův model.

Obdobnou úvahu lze učinit i směrem k teorii zdrojů, kde se má zato, že v dlouhém období poplatník vynakládá právě tolik výdajů, aby udržel v chodu svou výdělečnou činnost. To jsou tedy ty „nutné“ výdaje. Zbylé jsou pak obohacením daného jedince, tj. „čistým příjmem“. Tato teorie však nezohledňuje nahodilé příjmy.

S tím, že jsou daně z příjmů zacíleny na čistý příjem, pak souvisí i zásada „zdanění každého čistého příjmu právě jednou u právě jednoho poplatníka“, což v sobě inkorporuje následující podzásady:

- zahrnutí každého hrubého příjmu do základu daně z příjmů právě jednou u právě jednoho poplatníka

---

<sup>3</sup> Samozřejmě v konkrétní situaci závisí na dalších okolnostech, jako je spravovatelnost, administrativní jednoduchost atd. Např. u některých druhů majetku nedochází k pravidelnému zohledňování změn hodnoty těchto věcí (přeceňování reálnou hodnotou). Pokud dojde k nárůstu hodnoty oproti kupní ceně, je celý přírůstek za všechna období držby daně kumulativně v okamžiku prodeje dané věci.

- pokud by byly některé druhy příjmů zdaňovány vícekrát, mohlo by se stát, že by poplatníci se stejnou výší příjmů byli zdaňováni rozdílně, protože někteří z nich by čelili dvojímu zdanění, nebo by jeden příjem byl zdaňován u dvou či více poplatníků,
- stejně tak nezdanění některých příjmů by bylo narušením zásady daňové spravedlnosti,
- možnost odečtu každého výdaje pouze jednou a pouze jedním poplatníkem, tj. např. nemožnost uplatnit výdaj jako daňový v případě, že o něj byl již korigován základ daně, možnost odepsání daňového majetku do výše vstupní ceny apod.
  - porušení této zásady by znamenalo, že poplatníci se stejnou výší příjmů by byli zdaňováni rozdílně, protože někteří z nich by si uplatnili některé výdaje vícekrát nebo by si uplatňovali výdaje, které si již uplatnil někdo jiný,
  - rovněž tak nemožnost odpočtu některých výdajů by znamenala, že poplatníci by platili daň z vyšší částky, než je jejich čistý příjem, čili z vyšší částky, než jaká odpovídá jejich platební schopnosti.

Na druhou stranu není možné tyto zásady aplikovat absolutně, bez výjimky. Mohou nastat situace, kdy z důvodu snížení administrativy na straně poplatníků i správce daně, z důvodů zabránění daňové optimalizaci či z dalších důvodů bude třeba se od těchto zásad odchýlit. Odchytky mohou být jak ve prospěch poplatníků (osvobození některých příjmů, umožnění paušálního odpočtu výdajů ve vyšší než skutečně vynaložené výši), tak v jejich neprospěch (neumožnění odpočtu některých výdajů, dvojí zdanění některých příjmů). Každá taková odchylka by však měla být řádně zdůvodněna<sup>4</sup>.

## Realizace

„Čistý“ (ekonomický) příjem tedy koreluje s ideálním uchopením základu daně z příjmů. Další základní zásadou bude zdanění čistého příjmu právě jednou a odpočet každého výdaje právě jednou. Tyto zásady budou vodítkem pro formulaci jednotlivých ustanovení zákona a rovněž budou sloužit při interpretaci zákona, pokud se vyskytne situace, u níž nebude jednoznačné, jak na ni určité ustanovení zákona aplikovat.

Variantní proces realizace:

- Vnímat výše uvedené zásady jako princip bez dalšího promítání do návrhu legislativní úpravy (toliko deklarovat její existenci v důvodové zprávě).
- Zakotvit zásady vyplývající z teoretického uchopení přímo v zákoně, např. v návaznosti na zásady v kapitole 2.1, následujícím způsobem

*Platební schopnost za dané zdaňovací období vychází ze součtu nárůstu jmění a výše spotřeby.*

*Tento součet se u jednoho poplatníka zdaňuje právě jednou (nestanoví-li zákon jinak).*

Přitom se záměrně nepoužívá termínu čistý příjem, a to vzhledem k jeho zaměnitelnosti s tím, čím se označuje příjem „po zdanění“, a také následnému legislativnímu nekomfortu spočívajícímu v nutnosti používat pro „hrubý příjem“ tento plný název (srov. dnešní stav, kdy se používá toliko pojmu příjem).

Další teoretickou otázkou, navazující na zvolenou terminologii dle kapitoly 1.1., je otázka, zda reflektovat výše uvedené teoretické poznatky v názvu daně. Např.:

- daň z čistého příjmu

---

<sup>4</sup> Viz například některé varianty řešení vztahu DPPO a DPFO při distribuci zisku (viz kapitola xxx)

- daň z ryzího výtěžku
- daň z příjmu (srovnej dnešní název „daň z příjmů“, kdy množné číslo reprezentuje jednotlivé majetkové toky, kterých je ve zdaňovacím období více; zatímco jednotné číslo reprezentuje nárůst bohatství (jmění) za celé zdaňovací období).

## 2.3 Transformace platební schopnosti pro praktické účely

---

### Popis problematiky

Jak je uvedeno v kapitole 2.2, jsou teoretické koncepty, které slouží jako principy daně z příjmů, obtížně transformovatelné do praxe. Základními překážkami praktické aplikace v tomto jsou u

- teorie přírůstku čistého majetku (jmění) - Schanz-Haig-Simonsova modelu:
  - velká administrativní náročnost spočívající v pravidelném přeceňování celého majetku,
  - problém spočívající v identifikaci výše spotřeby (prakticky těžko zjistitelná veličina),
- teorie zdrojů:
  - problém se zjištěním toho, kolik přesně prostředků odpovídá zachování produkčního potenciálu,
- teorie tržních příjmů:
  - vysoká abstraktnost a neexaktnost tohoto kritéria.

Pro účely výpočtu daně v jednotlivých praktických případech je tedy zapotřebí zvolit nějakou jinou metodu či případně výše uvedené modely nějakým způsobem upravit tak, aby byly v praxi použitelné.

### Návrh řešení

Současný model zdanění nabízí vcelku přijatelnou a prakticky proveditelnou korekci Schanz-Haig-Simonsova modelu.

V problematice **administrativní náročnosti** tato korekce spočívá v tom, že k zohlednění změny cen majetku dochází jen u těch majetkových složek, které byly přeceněny pro jiné účely, například u běžných věcí se zdaňuje nárůst hodnoty věcí v zásadě v okamžiku, kdy se tento nárůst **realizuje**, tj. kdy se taková věc prodává, neboť při prodeji dochází k ocenění prodejní cenou; při této transakci nicméně dochází k určitému znepresnění – nárůst hodnoty dané věci (např. nemovité věci, cenného papíru) totiž vzniká v průběhu určitého delšího období.

Oproti řešení v teoretickém modelu, kde dochází ke vzniku přírůstku majetku průběžně, tedy vznikne u praktického modelu základ daně jednorázově, kumulativně, a to za všechna období od koupě dané věci. To může způsobit určitou nespravedlnost/distorzi v důsledku změn sazeb, ale též i existence diskontu (odkládání zdanění až k okamžiku realizace je z hlediska diskontu určitou výhodou).

Na druhou stranu dojde ke chtěnému synergickému efektu, kdy se využije ocenění, které poplatník v zásadě musí udělat (tj. určuje např. zmíněnou prodejní cenu). Dále je odložení zdanění do okamžiku realizace žádoucí i z hlediska toho, že teprve v tomto časovém okamžiku se zvýší schopnost poplatníka platit daň, protože bude disponovat potřebnou likviditou k jejímu zaplacení.

V rámci principu spojování zkoumání přírůstku majetku s okamžikem, kdy došlo k přecenění majetku, lze tedy v zásadě využít i ocenění, ke kterému dochází v jiném okamžiku než při realizaci (například je běžné, že se v rámci účetnictví zachycuje tzv. reálná hodnota cenných papírů či jiných aktiv). Toto ocenění tedy může být též použito, je-li to vhodné (v řadě případů se však pro daňové účely nevyužívá, neboť průběžné ocenění je většinou silně zatíženo vlastním úsudkem poplatníka, tj. takový přístup by poskytl široký optimalizační potenciál).

V rámci problematiky **identifikace spotřeby** spočívá dnešní řešení (a zřejmě jediná racionální korekce) v tom, že namísto oceňování toho, co je spotřebou, a následného přiřítání této položky ke změně hodnoty majetku, se při určování nárůstu majetku tento nárůst snižuje o výdaje, vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, ale nikoliv o výdaje na spotřebu. Vychází se tedy z určitého fiktivního stavu, tj. nárůstu hodnoty jmění, který by nastal, pokud by nebylo spotřeby.

Z hlediska konstrukce dnešní daně se toto projevuje zejména prostřednictvím ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, tj. neuznání výdajů na osobní spotřebu poplatníka. Praktická aplikace rovněž může blokovat i některé hraniční případy (např. výdaj na reprezentaci – podrobněji viz kapitola xxx, či pořizování uměleckých děl), a to ze stejného důvodu.

Dominantně se tento problém tedy týká daně z příjmů fyzických osob, nicméně i u daně z příjmů právnických osob by měla platit obdobná blokáce aplikující se na výdaje, které mají sloužit k osobní spotřebě společníků či členů daného poplatníka daně z příjmů právnických osob (tj. rovněž zde lze najít podklad pro daňovou neuznatelnost výdajů na reprezentaci).

Výjimkou je situace, pokud je poskytnut výdaj na osobní potřebu jiného (např. zaměstnance) a tato skutečnost je u něj jako příjem zdaněna (s tím, že spotřebování výdajem není). Pak důvod pro zablokování takového výdaje z titulu určení pro spotřebu není.

## **Závěr**

Pro určení praktického modelu zdanění lze využít korigovaný Schanz-Haig-Simonsův model s tím, že

- při identifikaci položek vstupujících do základu daně (tj. hrubé příjmy a výdaje) se bude opírat o ocenění, které poplatník provádí, a to i za cenu odložení daňového zohlednění dané transakce na pozdější okamžik,
- daňově uznatelným výdajem nebude výdaj plynoucí pro osobní potřebu (spotřebu) poplatníka a rovněž výdaje obdobné povahy či obdobného účinku.

Korigovaný Schanz-Haig-Simonsův model tedy již víceméně odpovídá obecné definici základu daně.

## 2.4 Systémy zdanění

---

### Popis problému

V současné době se rozlišují u podnikajících fyzických osob poplatníci vedoucí daňovou evidenci na hotovostním principu a poplatníci vedoucí účetnictví na akruálním principu. U právnických osob většina poplatníků vede účetnictví, pouze někteří vybraní (veřejně prospěšní poplatníci) mohou vést jednoduché účetnictví, které je rovněž jako daňová evidence založeno na hotovostním principu. Na principu daňové evidence jsou zdaňováni také daňoví nerezidenti.

Vedle těchto dvou systémů existuje pak ještě například možnost uplatňovat výdajové paušály nebo možnost sjednat daň na několik let dopředu (dle § 7a zákona o daních z příjmů).

Dalším instrumentem, který však v současné době v České republice jako základ daně neslouží, je východisko pro konstrukci základu daně hledat v použití mezinárodních účetních standardů nebo vytvoření speciálního akruálního systému jen pro daňové účely.

Cílem této kapitoly je pak nastavení základního mechanismu pro rozhodnutí, jak konstruovat systém zdanění daní z příjmů u jednotlivých poplatníků v rámci rekodifikace zdanění příjmů v České republice.

Tato kapitola pojednává o systému zdanění v obecnějším duchu, tj. o speciálních systémech zdanění (např. ve vztahu k neziskové činnosti, investičním fondům, penzijním fondům či orgánům veřejné moci) je pojednáváno ve zvláštní části materiálu – viz část .....

### Návrh řešení

Rozdílnost jednotlivých modelů je dána především jejich sofistikovaností a složitostí. V tomto kontextu je racionální rozřadit tyto modely dle míry jejich složitosti, přičemž je vhodné následně k nim přiřazovat skupiny poplatníků, které se do nich potenciálně budou hodit, a to vzhledem k jejich schopnosti tuto složitost případně realizovat, resp. je to z jejich pohledu ekonomicky racionální. Např. vede-li subjekt určitou „účetní“ evidenci, pak je u něj racionálnější tuto evidenci používat pro stanovení základu daně než u subjektu, který ji nevede a musel by ji jen z tohoto důvodu též realizovat (v tomto lze vyjít z výše uvedené kapitoly 2.3).

Výsledkem takové úvahy je pak v zásadě to, že menší poplatníci mají jednodušší systém než ti větší (resp. musí pro správnou realizaci svých daňových povinností vyvinout menší úsilí). Toto pravidlo je v zásadě obecně užívané i v jiných oblastech práva (např. účetnictví stratifikuje poplatníky dle velikosti, přičemž pro každý typ jednotky jsou stanoveny mírně odlišné účetní postupy, s tím že pro menší jednotky jsou účetní postupy jednodušší).

Nutně to však nemusí znamenat, že ten, kdo vede specifickou účetní evidenci, z ní nutně musí vycházet pro účely zjištění základu daně. Tento poplatník zpravidla má kromě této účetní evidence též přehled o majetkových tocích či transakcích dle zákona o dani z přidané hodnoty tj. z hlediska závěrů kapitoly 2.3 je relevantní uvažovat o všech těchto variantách.

Pro optimální volbu systému je pak podstatná ta úvaha, že většinou platí, že čím složitější systém je, tím je detailnější a přesnější (samozřejmě mohou teoreticky existovat modely, které jsou složitější a přesto méně vypovídající než modely, které jsou jednodušší, nicméně takové není vůbec racionální do dané analýzy zahrnovat). Ohledně vypovídací schopnosti a přesnosti je možné uvažovat o tom, do jaké míry se hypotetický doktrinální model platební schopnosti (kapitola 2.2) blíží výsledkům dosahovaným prostřednictvím níže uvedených modelů zachycení reality. Z této úvahy například vyplývá, že hotovostní model je přesnější než odhadnutá/sjednaná daň, nebo že akruální model je díky svému lepšímu časovému zohledňování změn přesnější (z hlediska určování aktuální výše jmění) než model hotovostní.



Souhrn systémů zdanění, seřazeno sestupně dle složitosti:

Potenciální systém	Hodnocení	Potenciální okruhy poplatníků
Podvojný finanční účetnictví (lhostejno zda tuzemské či mezinárodní účetní standardy) nebo zvláštní daňový akruální systém, který je východiskem pro daně z příjmů (konkrétně též kap.4.3)	Nejsložitější systém vyžadující sofistikované úvahy. Poskytuje relativně přesný obraz výkonu, který se v případě finančního účetnictví používá i pro jiné účely než pro daňové.	Poplatníci vedoucí finanční účetnictví
Evidence DPH jako východisko pro zjištění základu daně z příjmů.	Možná alternativa pro neúčtující poplatníky, kteří jsou plátcí DPH.  Možnost využití určitého existujícího systému.  Problematické je, že ne všechny transakce jsou prostřednictvím DPH zohledňovány (tj. muselo by se připustit, že osvobození pro účely DPH se přenáší i pro účely daně z příjmů či případně by bylo potřeba realizovat nějaké rozsáhlejší korekce; řada výdajových dokladů je od neplátců, tj. v evidenci DPH se nezobrazí).	Poplatníci, kteří jsou plátcí DPH, kteří nemají akruální systém
Jednoduché účetnictví	Jednoduchý systém, <i>de facto</i> účetní období k hotovostnímu systému.	Poplatníci vedoucí jednoduché účetnictví (nesmí být plátcí DPH)
Hotovostní systém	Systém založený na pečlivém sledování a zaznamenávání majetkových toků.	Poplatníci nevedoucí účetnictví
Výdajové paušály	Systém založený na pečlivém sledování majetkových toků, sledují se však jen ty, které jsou příjmem (tj. jde o polovinu transakcí v hotovostním režimu); umožňuje odstranit problém s klíčováním nákladů.  Nejjednodušší systém mezi těmi, které jsou v současné	Malí poplatníci, kteří by museli vést evidenci výdajů jen pro účely daní z příjmů (tj. nevedou jinou evidenci, např. finanční účetnictví či evidenci pro účely DPH) a u kterých evidence výdajů může znamenat zvýšenou administrativní zátěž vzhledem k nutnosti jejich

	době hojně používány.	klíčování.
Paušální/sjednaná daň	Je zapotřebí sledovat toliko majetkové toky pro účely sledování, zda nebyla překročena hranice, kde tento systém již nesmí být aplikován (maximum). Nejjednodušší systém, nicméně nejméně přesný.	Nejmenší poplatníci DPFO

Účetnictví v „plném“ nebo „zjednodušeném“ rozsahu - poplatníci: příspěvkové organizace, mikro a malé účetní jednotky nepodléhající povinnému auditu, spolky, nadační fondy atd.

Výše uvedené systémy mohou být poté ve svých jednotlivých částech dále ještě více korigovány za účelem zjednodušení nebo zpřesnění (např. hotovostní modely jsou pravidelně vybavovány aktuální složkou v podobě postupné amortizace hmotného majetku; naopak vhodně nastavené daňové odpisování může být jednodušší variantou k účetním způsobům amortizace). Toto však nedeterminuje volbu hlavních modelů.

Rovněž není touto volbou určeno, že nemůže existovat žádný speciální systém zdanění dle specifik poplatníků. Tomuto problému se speciálně věnuje část 6.

Na druhou stranu je nutno zmínit, že každá diferenciací poplatníků určitým způsobem komplikuje daňový systém, přináší nerovnost mezi poplatníky a snižuje daňovou neutralitu, zvyšuje nároky na daňovou správu a může přinášet i negativní efekty, pokud snaha zachovat jednodušší režim bude ovlivňovat i ekonomické chování poplatníka. Nutnost řešit postupy při eventuálním přechodu poplatníka mezi skupinami pak může eliminovat pozitivní dopad diferenciací.

V duchu kapitoly 2.3 je vhodné využít u poplatníků evidenci, kterou vedou. Pokud žádnou evidenci nevedou, pak v základním řešení přistoupit k hotovostnímu modelu.

Vzhledem k tomu, že většina poplatníků DPFO nevede aktuální evidenci, je otázkou, zda má pro tuto skupinu možnost zvolení tohoto systému existovat.

Varianty:

- vyloučit z aktuálního modelu poplatníky DPFO
  - zjednodušení zákona, zpřehlednění regulace
  - povede ke zpřesnění zdanění, které se může dotknout zejm. větších poplatníků, u kterých aktuální model brání disproporčnímu zdanění (vlivem špatného časového rozlišení hotovostního modelu) – tento efekt se dá zmírnit rozšířením uplatnění daňové ztráty
  - není dodržena daňová neutralita
- ponechat možnost/povinnost využití aktuálního systému i poplatníkům DPFO
  - obě skupiny poplatníků se budou řídit obdobnými pravidly

Druhou potenciální změnou je možnost uplatnění paušálních výdajů další skupinou poplatníků, a to neziskovými organizacemi. Existence paušálních výdajů (tj. určitého zpřesnění jedné stránky základu daně) je u fyzických osob odůvodnitelná zvýšenou administrativou v případech nutnosti rozlišování majetku pro osobní potřebu a pro podnikání (klíčování výdajů). To se typicky týká podnikatelů vykonávajících svou činnost z domova.

Obdobný problém nastává i u neziskových organizací, kdy ke zmíněnému klíčování výdajů dochází ve vztahu mezi hlavní a vedlejší činností.

Otázkou paušalizace celé daně (nikoliv jen výdajů) se zabývá kapitola xxx.

## **Závěr**

xxx

(Pozn.: Z výše uvedených variant vyplývá, že se musí zpracovat tak jako tak více méně všechny systémy, jak aktuální, tak hotovostní systém, a i paušální výdaje, tj. není absolutně nezbytné přijmout definitivní rozhodnutí ihned).

## 2.5 Vztah k jiným projektům

### Popis problému

Z hlediska dalšího směřování je nezbytné se vymežit k jiným aktuálním projektům, které jsou řešeny (případají v úvahu k řešení) v rámci Ministerstva financí. Především jde o následující projekty:

Název	Obsah
Samovyměření	<ul style="list-style-type: none"><li>daně budou automaticky vyměřeny ve výši, v níž byly přiznány v daňovém přiznání</li></ul>
Individualizace	<ul style="list-style-type: none"><li>reportování zaměstnavatelů za jednotlivé zaměstnance</li><li>povinné elektronické podání</li></ul>
ISS = integrovaný systém správy	<ul style="list-style-type: none"><li>správce všech příjmových daní je Finanční správa ČR</li><li>správa se řídí daňovým řádem</li><li>podává se jedním formulářem</li><li>harmonizují se základy</li><li>sjednocuje se správa</li></ul>
Daňová samoobsluha	<ul style="list-style-type: none"><li>automatické „nahrání“ osobních údajů do tvrzení vs. vůbec nevyžadování po poplatníkovi ani plátcí</li><li>předvyplněná přiznání</li><li>část administrativy a odpovědnosti přechází od zaměstnavatelů na správce daně</li></ul>
Jedna platba	<ul style="list-style-type: none"><li>zajištění placení daně z příjmů, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na zdravotní pojištění jednou platbou (na jeden účet)</li></ul>

Výše uvedené projekty se se v drtivé většině týkají obecné právní úpravy správy daní, což evokuje, že by s projektem nového zákona nemusely být v kolizi. Nicméně integrovaný systém správy daní v sobě spojuje též řešení konstrukčních prvků jednotlivých příjmových daní. Dále platí, že určitá omezenost (např. nedostatek elektronizace) způsobuje, že je třeba přijmout určitou deformaci právní úpravy samotných příjmových daní.

Nedílnou součástí řešení NZDP budou také procesní ustanovení, kde často omezení v rámci procesních ustanovení podmiňuje nemožnost určitého hmotněprávního řešení.

### Návrhy řešení:

Nová právní úprava/rekodifikace je jedinečnou příležitostí ke změně celé řady právních institutů. V tomto ohledu je racionální vytvořit ji tak, aby již reflektovala pokud možno cílový stav v dané oblasti. Součástí tohoto cílového stavu by tedy ideálně měly být všechny výše uvedené zamýšlené projekty.

Výjimkou z toho je vize jedné platby. Důvodem je, že se jedná o něco, co sahá za hranice „příjmových daní“, a to z toho důvodu, že se týká potenciálně všech „daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění“ spravovaných jedním správcem daně. Nadto je tento projekt do značné míry závislý na užívaných metodách placení, tj. zátěž na jednotlivou platbu může v čase klesat a vlastní opatření může ztrácet na významu. Z těchto důvodů se tedy nepovažuje za vhodné mít toto řešení jako součást projektu rekodifikace zdanění příjmů (což nijak nedeterminuje možnost jeho zavedení kdykoliv v průběhu času).

Pro zbylé části je pak vhodné stanovit harmonogram, v rámci kterého se budou přijímat. Obecně není z hlediska tvorby řešení podstatný čas, kdy jednotlivé opatření bude účinné, ale jde především o souslednost jednotlivých kroků.

Z hlediska predikovatelnosti budoucího vývoje je pak ideální, aby se schválení některých klíčových projektů spolu souvisejících kumulovalo do jednoho časového okamžiku. To nijak neomezuje jejich faktický náběh, který může být dán dělenou účinností příslušného návrhu nebo přechodnými ustanoveními.

- **Nový IT systém** finanční správy (je předpokladem pro více v tabulce zmíněných projektů) – bez nového IT systému si není možné představit žádné další kroky ve směru moderně fungující správy daní – samovyměření, daňovou samoobsluhu ani individualizaci. Současný IT systém je zastaralý, rigidní, neergonomický a přesto drahý. **Termín: 2019**
- **Samovyměření** - daně budou automaticky vyměřeny ve výši, v níž byly přiznány v daňovém přiznání. Daňovému subjektu tak přijde dříve přeplatek na daní. Podnikatel nebude tak dlouho čekat na vrácení nadměrného odpočtu. **Termín: platnost 2019, účinnost 2020**
- **Daňová samoobsluha a individualizace** – umožní automatické „nahrání“ osobních údajů do daňového tvrzení, předvyplní daňová přiznání, převede část administrativy a odpovědnosti od zaměstnavatelů na správce daně. Zaměstnavatelé budou reportovat za jednotlivé zaměstnance, ale již za ně nebudou muset dělat roční zúčtování a budou moci pohodlně komunikovat elektronicky. **Termín: 2020**
- **Rekodifikace zdanění příjmů** – zmodernizování, zjednodušení a vyčištění právní úpravy. Posílení principu daňové neutrality. **Termín: platnost 2019, účinnost 2020**
- **Integrovaný systém správy daní a pojistných** – spravuje jeden správce daně - Finanční správa, na jednom daňovém formuláři a s jednou kontrolou, dle jednoho procesního předpisu – daňového řádu. Je ambicí MF, aby v novém zákoně o daních z příjmů byla již součástí právní úprava vytvářející předpoklady pro tuto právní úpravu (individualizace viz dále). **Termín: platnost 2019, účinnost 2022**

## **Realizace:**

- **Nový IT systém** Finanční správy – nelegislativní řešení
- **Samovyměření a individualizace** – vyžaduje legislativní řešení, speciální daňový balíček (součástí bude i změna „starého“ zákona o daních z příjmů – pro případ nerealizace projektu komplexní rekodifikace)
- **Daňová samoobsluha a individualizace** – nelegislativní řešení/drobné legislativní řešení
- **Rekodifikace zdanění příjmů** – nový zákon
- **Integrovaný systém správy daní a pojistného** – součást nového zákona o daních z příjmů, přechodnými režimy odložena účinnost (extendováno použití stávajících předpisů); v případě rizika prodloužení možnost předložit v samostatném právním předpise později.

---

## **3 Legislativní východiska**

---

## 3.1 Obecně k této části

---

### Důležitost této části

V rámci rekonstrukce regulace zdanění a zpojistňování příjmů (tj. znovupřepsání zákonů, které upravují daně a pojistná, která jsou odvozena z příjmů) je jedním z klíčových požadavků akcent na jednoduchost a přehlednost zákona. Tato jednoduchost a přehlednost závisí na dvou hlavních parametrech, a to na míře komplikovanosti, předvídatelnosti a srozumitelnosti jednak věcného řešení a jednak legislativního uchopení daného věcného řešení.

Jinými slovy to znamená, že vedle složitosti, nesrozumitelnosti a komplikovanosti způsobených věcným řešením mohou být tyto negativní jevy ještě více umocňovány nevhodným legislativním uchopením daného tématu.

Výše uvedené negativní vlivy v oblasti věcného řešení jsou obsahem ostatních částí. Tato část se zaměřuje na zásady a pravidla tvorby daňové legislativy, které by měly být dodržovány při tvorbě nové daňové regulace, přičemž vychází ze zásad, které se aplikují (resp. měly by se aplikovat) ve všech daňových zákonech. Akcent na jednotný přístup k tvorbě daňové legislativy pak vede k určité standardizaci zvolených legislativních řešení, což má pozitivní dopad nejen při následné normotvorbě, ale zejména z hlediska přehlednosti, srozumitelnosti a také předvídatelnosti výkladu daňových zákonů (zejména z pohledu daňového subjektu).

Tyto jednotné zásady pak umožňují zvolení optimální legislativní cesty v rámci jednotlivé regulace, tj. standardizace umožní vytvoření optimálních legislativních schémat, které jsou nutně více propracovaná než *ad hoc* řešení, ke kterým by bylo potřebné přistoupit při zvolení oddělených legislativních řešení.

V rámci daní z příjmů pak mohou existovat určitá specifika, která si vyžádají *ad hoc* řešení, nicméně i při nich je racionální v maximální možné míře vycházet z těch postupů, které jsou standardizované.

### Exkurz do vývoje trendů daňové legislativy

V kontextu výše uvedeného je vhodné zmínit, že daňová legislativa prošla za několik posledních desítek let několika fázemi, a to:

#### A) Daňové zákony v období socialismu

Daně a daňové právo bylo s ohledem na společensko-hospodářské uspořádání málo významné. Hlavním příjmem státního rozpočtu v té době totiž nebyly příjmy daňového charakteru, ale výnosy ze státního majetku (tj. zejména z vlastnictví podniků).

V tomto kontextu nebylo nutností důsledně precizovat daňové normy a vytvářet silnou vazbu na daňovou teorii, resp. tuto teorii dopodrobna rozpracovávat.

#### B) Daňové zákony z počátku 90. let

Daňovým zákonům, které byly přijaty na počátku 90. let minulého století, je často vytýkána jejich nepřehlednost, nesystémovost a vnitřní rozpornost či nelogičnost. To je dáno zejména tím, že vznikaly ve velmi krátkém období (1990 až 1992) v důsledku změny společensko-hospodářského modelu a nebylo příliš časového prostoru na propracování jejich teoretických kořenů (nadto se v podstatě teprve stále tvořila finanční správa pro vybírání daní uvalovaných v tržním hospodářství).

V důsledku 40-letého období uvedeného v písm. A) pak neexistovala pevná česká daňová teorie a ani způsob tvorby legislativy, které by umožňovaly vytvoření takového řešení, které by bylo

plně uspokojivé z hlediska normotvorby, která obecně taktéž od té doby prošla značným vývojem.

To se u zákonů vzniklých v této době nyní projevuje zastaralou systematikou zákona, kdy zákon rezignuje na systematické členění na části, hlavy, oddíly a pododdíly a jednotlivá ustanovení jsou často nesprávně řazena.

K nepřehlednosti dále přispívá přílišná délka ustanovení a absence nadpisů jednotlivých ustanovení. Častým jevem jsou i kazuistická ustanovení, která řeší konkrétní případy z praxe, namísto uvedení obecného pravidla. K těmto jevům však nedošlo v začátku 90. let, kdy byly daňové zákony ještě relativně stručné, nýbrž byly produktem postupného doplňování v průběhu celých 25 let jejich existence.

Problémy může způsobovat i neprovázanost na normy, které vznikaly později (např. i daňový řád). V neposlední řadě dané problémy způsobuje i mnoho novelizací, které byly často z hlediska legislativního naprosto nekonceptní (jejich autory byly mnohdy jiné rezorty či byly předkládány poslancekou iniciativou).

Z období od začátku 90. let pochází zákony

- regulující zdanění příjmů: zákony č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- regulující pojistné na sociální zabezpečení: zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení
- regulující pojistné na veřejné zdravotní pojištění: zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění.

### **C) Daňové zákony v souvislosti se vstupem do Evropské unie (2004 -2008)**

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie 1. května 2004 byla řada daňových zákonů výrazně novelizována z důvodu nutnosti promítnout úpravu evropských předpisů v oblasti daní, které jsou v rámci Evropské unie harmonizovány (zejména oblast nepřímých daní). Řada ustanovení má tak svůj předobraz v unijní legislativě, která je pro členské státy závazná.

Jedná se zejména o zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o spotřebních daních a právní úpravu energetických daní.

### **D) Nové daňové zákony (2009 – současnost)**

Tendencí v rámci tvorby nových daňových zákonů jsou přístupy níže uvedené. Klíčovým parametrem je pak „standardizace“, tj. fakt, že se zákony píše obdobnou legislativní technikou. Jako příklady těchto předpisů, realizovaných tímto modelem, lze uvést daňový řád, zákon o pojistném na důchodové spoření, zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, zákon o dani z hazardních her nebo úpravu úhrad podle horního zákona.

Kromě tvorby dle jednotných pravidel je poté nezbytné nepřipustit u těchto relativně obecněji zpracovaných zákonů ony kazuistické změny, které jsou popsány v kapitole B), tj. tato pravidla jsou platná nejen pro úvodní tvorbu, ale také pro následné změny nového právního předpisu.

## **Závěr**

Konečné regulatorní řešení se skládá z věcného a legislativního řešení. Pro kýžený výsledek spočívající v jednoduchosti, srozumitelnosti a předvídatelnosti výkladu daňového práva je tedy zapotřebí nepodceňovat legislativní stránku dané věci, ale věnovat jí stejnou pozornost jako stránce věcné. Z tohoto důvodu jsou součástí souhrnu řešení též ryze legislativní otázky, které



umožní volbu optimálního a standardizovaného legislativního řešení, čímž vyjdou jednoduchosti, srozumitelnosti a předvídatelnosti výkladu daňového práva vstříc.

## 3.2 Obecné zásady pro tvorby legislativního textu

---

### Popis problematiky:

K tomu, aby mohl být vytvořen srozumitelný legislativní text, který bude možno jasně a předvídatelně vykládat a aplikovat, je třeba stanovit jednotná pravidla, podle kterých budou formulována jednotlivá ustanovení. Všechny daňové zákony by měly splňovat jednotné standardy, které jednak budou vodítkem při jejich tvorbě a jednak usnadní jejich výklad a aplikaci. Základem takových standardů je stanovení obecných zásad daňové legislativy, díky nimž budou jednotlivé zákony jednotně strukturované, přehledné, jasné a srozumitelné.

### Návrh řešení:

Existuje celá řada zásad, které je zapotřebí v rámci normotvorby dodržovat, a to nejen v kontextu daňového práva. Zejména k nim patří:

#### Přehlednost

Právní předpis musí být koncipován přehledně, tj. ustanovení právního předpisu musí být členěno a formulováno tak, aby z něho byl zcela zřejmý smysl a účel právní úpravy.

#### Jednoznačnost

Ustanovení právního předpisu musí být z věcného i právního hlediska formulováno jednoznačně.

#### Srozumitelnost

Právní předpis je nutné formulovat srozumitelně a jazykově i stylisticky bezvadně.

#### Bezrozpornost

Při přípravě právního předpisu je třeba dbát, aby jednotlivá ustanovení právního předpisu byla mezi sebou vzájemně provázána a nevznikaly mezi nimi rozpory. Současně je nutné dbát na to, aby jednotlivá ustanovení daného právního předpisu byla provázána s ostatními právními předpisy, se kterými nesmějí být v rozporu, zejména nemohou obsahovat neurčité odkazy, např. na postup dle jiného právního předpisu, pokud je daný postup upraven několika jinými právními předpisy.

#### Normativnost

Právní předpis by měl obsahovat pouze ustanovení normativní povahy. Normativní ustanovení je takové ustanovení, které obsahuje obecně závazné pravidlo chování, jehož dodržování je garantováno veřejnou mocí. Ustanovení, které nemá normativní povahu, pouze něco deklaruje, proklamuje nebo k něčemu nezávazně vybízí či nabádá, aniž by však obsahovalo závazné (a vynutitelné) pravidlo chování. Nenormativní ustanovení může být v právním předpisu obsaženo jen zcela výjimečně.

#### Terminologická jednotnost a stálost

Právní předpis musí být terminologicky jednotný, zároveň je třeba dbát na to, aby byl v souladu s terminologií použitou v jiných právních předpisech. Při tvorbě právního předpisu je současně nutné respektovat všeobecně uznávaný význam slov. Je nežádoucí, aby pojem, kterému je obecně přisuzován určitý obsah, byl pro účely různých zákonů vymezen různě (*tzv. zásada stálosti pojmoslovi*).

## **Stručnost**

Právní předpis by měl obsahovat pouze stručná ustanovení.

## 3.3 Jeden nebo dva zákony

---

### Popis problému

V současné době je DPFO i DPPO upravena společně v zákoně o daních z příjmů. V rámci nové právní úpravy zdanění a zpojistnění příjmů je nutné rozhodnout, zda nadále bude úprava obsažena v rámci jednoho právního předpisu, či dojde k oddělení části úpravy do samostatného zákona. Tuto otázku je vhodné si zodpovědět již v prvotní fázi projektu.

### Návrhy řešení

Úprava zdanění a zpojistnění příjmů může být v rámci jednoho zákona nebo lze část oddělit do samostatného zákona. Dělení úpravy do více zákonů lze provést na základě různých kritérií, např. zda je subjekt poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, nebo právnických osob, nebo na základě kritéria, zda je poplatník účetní jednotkou.

- **úprava DPPO a DPFO v jednom právním předpise**, pro toto řešení svědčí následující důvody:
  - legislativním trendem je v tuto chvíli jednotlivá odvětví upravovat jedním kodexem spíše než jejich rozdělování do vícera právních norem,
  - v případě, že by byly dva zákony, hrozí tzv. *syndrom rozevírajících se nůžek*, tj. riziko, že při následných novelizacích bude docházet k situacím, kdy ustanovení jednoho ze zákonů novelizováno bude, ale do druhého zákona již promítnuto nebude,
  - z důvodu společných ustanovení nevyvstane v případě jednoho zákona problém s umístěním těchto ustanovení, tj. zda tato ustanovení zařadit do zákona určeného pro fyzické osoby, nebo pro právnické osoby a buď v druhém ze zákonů proodkazovat (riziko nepřehlednosti a potřeba užití obou předpisů), nebo totožně upravit v obou zákonech (z hlediska legislativní techniky nadbytečné). V obou případech hrozí riziko popsané pod druhou odrážkou,
    - velikost tohoto problému je odvislá od počtu společných institutů v novém zákoně o daních z příjmů,
  - plátcí příjmů ze závislé činnosti by museli paralelně používat oba dva zákony, jelikož řada ustanovení, podle kterých by museli postupovat při výpočtu mezd svých zaměstnanců, by byla obsažena právě v zákoně o daních z příjmů fyzických osob. To samé platí pro srážkovou daň, kdy by plátce stejného druhu příjmů v závislosti na tom, komu tento příjem vyplácí, musel používat oba zákony,
  - lepší orientace v zákoně oproti současnému stavu by byla zajištěna zejména nadpisy napříč celým zákonem, které umožní vyhledávat paragrafy týkající se fyzických osob nebo právnických osob apod. Z tohoto pohledu tedy dva zákony zcela postrádají své opodstatnění,
  - jistota pro poplatníky, že právní úprava je obsažena právě v jednom konkrétním zákoně (při existenci více zákonů vyvstává nejistota ohledně právní úpravy v jiném předpise),
- **úprava DPPO a DPFO v různých zákonech**, pro toto řešení svědčí následující důvody:
  - snadnější orientace pro běžného uživatele a větší přehlednost, jelikož se jedná o složitou materii, která by v případě dvou zákonů byla rozdělena na dvě části, což by umožňovalo lepší zorientování,
  - řada dílčích problémů se týká pouze jedné skupiny – fyzické osoby x právnické osoby, např. osvobození, dílčí základy daně apod. Navíc z důvodu sjednocení vyměřovacích základů bude nově nutné určit instituty, které byly doposud upraveny společně jak pro

fyzické osoby, tak pro právnické osoby, rozdělit na dvě samostatné úpravy – např. placení záloh,

- v případě, že by zákon upravoval i jednotlivá veřejná pojistná, která patří pouze pod fyzické osoby, by byla přehledněji umístěna.

**V rámci řešení legislativní úpravy v rámci dvou různých právních předpisů existují pak subvarianty:**

- DPFO vytváří komplexní systém, DPPO je ve zvláštním zákoně, v rámci kterého se váže na DPFO
  - toto řešení s sebou nese některé výhody z obou výše uvedených přístupů,
- DPFO i DPPO jsou upraveny zcela autonomně.

Pro porovnání jsou v níže uvedených tabulkách rozděleny státy podle toho, zda mají úpravu daní z příjmů obsaženu v jednom právním předpise nebo ve dvou.

**Tabulka srovnání se státy EU**

1 zákon		2 zákony	
1.	Belgie	1.	Bulharsko
2.	Estonsko	2.	Dánsko
3.	Francie (dohromady i s DPH) - kodex	3.	Litva
4.	Irsko	4.	Lotyšsko
5.	Itálie	5.	Maďarsko
6.	Kypr	6.	Německo
7.	Lucembursko	7.	Nizozemí
8.	Malta	8.	Polsko
9.	Rumunsko - kodex	9.	Portugalsko
10.	Řecko	10.	Rakousko
11.	Slovensko	11.	Slovinsko
12.	Švédsko	12.	Španělsko
		13.	Velká Británie

Pozn.: Finsko není ve výčtu zařazeno z důvodu zcela specifické právní úpravy.

### Tabulka srovnání s vybranými státy světa

1 zákon		2 zákony	
1.	Austrálie	1.	Brazílie
2.	Kanada	2.	Čína
3.	Norsko	3.	Japonsko
4.	Rusko - kodex		
5.	USA - kodex		

#### **Závěr:**

V prvotní fázi projektu bude tvořen pouze jeden zákon upravující příjmové daně. Pouze za podmínky, že by se zvolil zcela odlišný přístup k DPFO a DPPO, by se mohlo začít uvažovat o přistoupení k oddělení úpravy do samostatného zákona..

Samozřejmě, že současně s tvorbou jednoho zákona bude vytvořen tzv. změnový zákon, který bude obsahovat novely jiných právních předpisů vyvolané novým zákonem upravujícím příjmové daně.

## 3.4 Struktura daňového zákona

### Popis problému:

Základním předpokladem srozumitelnosti a jasnosti právních předpisů je jejich přehlednost, která musí být na prvním místě zajištěna logickou strukturou. Předmět úpravy zákona je proto třeba rozdělit na logické celky, které budou tvořit ucelený soubor ustanovení a navzájem na sebe navazovat. Častým problémem současných daňových zákonů je jejich nepřehlednost způsobená chybějícím rozčleněním právní úpravy a nejednotným používáním pojmů, které nejsou přesně vymezeny. Z důvodů standardizace je zapotřebí tendovat k jednotné struktuře daňového předpisu. Na základě toho pak je možné strukturovat i novou právní úpravu.

### Návrh řešení:

Řešení tohoto problému není determinováno uspořádáním jednotlivých daní v rámci jednoho, dvou či tří a více právních předpisů (řeší kapitola 0.). Tato problematika se věnuje toliko uspořádání konstrukčních prvků daní v rámci jednoho právního předpisu.



Daňový zákon se člení na **část vymezující konstrukční prvky daně** a **část upravující správu daně**. V případě potřeby jsou na začátek zákona nebo části vymezující konstrukční prvky daně zařazeny základní ustanovení (předmět úpravy, účel daně, základní zásady). Pokud zákon upravuje více daní, jsou nejprve vymezeny konstrukční prvky jednotlivých daní (v úvahu přichází jak úprava jednotlivých daní a jejich konstrukčních prvků, tak úprava jednotlivých konstrukčních prvků jednotlivých daní) a následuje úprava správy těchto daní.

### Konstrukční prvky daně

Část daňového zákona upravující konstrukční prvky daně, tj. určení daně, se zpravidla označuje jako „**Daň**“. Toto označení již bylo užito v několika daňových zákonech (zákon o pojistném na důchodové spoření, zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí nebo zákon o dani z hazardních her). Konstrukční prvky se dělí na **základní** konstrukční prvky daně, tj. prvky, bez kterých nelze daň zpravidla určit, a **ostatní** konstrukční prvky daně, které jsou

specifické pro danou daň a které určitým způsobem modifikují některý ze základních prvků nebo samotnou daň (předpokládané konstrukční prvky a jejich terminologie je řešena v kapitole 3.5).

**Základní konstrukční prvky** jsou v daňovém zákoně řazeny v následujícím pořadí:

- subjekt daně,
- předmět daně,
- základ daně,
- sazba daně,
- výpočet daně,
- zdaňovací období a
- rozpočtové určení daně.

### A) Subjekt daně

Subjekt daně je jedním z nejdůležitějších konstrukčních prvků. Jde o primárního nositele daňové povinnosti, který podává daňová tvrzení a hradí daň správci daně.

U přímých daní bývá označen jako **poplatník** (osoba, jejíž příjmy nebo majetek je podroben dani), u nepřímých jako **plátce** (osoba, jejíž ekonomická činnost je podrobena dani). Kdo je poplatník nebo plátce, vymezuje vždy příslušný daňový zákon.

Pojem **daňový subjekt** je na rozdíl od subjektu daně pojmem procesně právním, který užívá daňový řád. Je to pojem širší, neboť pod pojem daňový subjekt je možné zařadit jak primárního nositele daňové povinnosti (poplatníka nebo plátce), tak sekundárního nositele daňové povinnosti (plátce daně ve smyslu daňového řádu) a dále všechny subjekty, které zákon za daňové subjekty označuje. O **plátcích daně** hovoříme tehdy, pokud daň neplatí sám primární nositel daňové povinnosti (poplatník nebo plátce). Jedná se o osobu, která daň vybírá nebo sráží primárnímu nositeli daňové povinnosti (nejčastěji poplatníku) a na vlastní odpovědnost ji odvádí správci daně.

Od výše uvedených subjektů daně je třeba odlišovat orgán veřejné moci, který vykonává působnost v oblasti správy daní, kterým je příslušný **správce daně**.

### B) Předmět daně

Předmětem daně je **hospodářská skutečnost**, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Takovou skutečností může být příjem, věc, úkon, majetek, činnost apod. Samotný předmět daně je často i rozhodující pro název daně (například daň z nemovitých věcí).

### C) Základ daně

Základ daně je určitým způsobem **kvantifikovaný předmět daně**. Základ daně se vyjadřuje v penězích nebo jiných měrných jednotkách. Zatímco předmět daně určuje, co je důvodem pro stanovení daňové povinnosti, základ daně určuje, z čeho bude daň stanovena.

V případě potřeby (zejména při diferencované sazbě daně) lze základ daně dělit na **dílčí základy daně**. Základ daně je pak součtem dílčích základů daně.

### D) Sazba daně

Sazbou daně rozumíme **měřítko, pomocí něhož se stanoví daň z daňového základu**.

Pro stanovení sazby daně se používá sloveso „činí“.

„Sazba daně činí xx %.“

V případě diferencované sazby daně pro část základu daně se používá předložka „pro“.



*„Sazba daně činí xx % pro dílčí základ daně ...“.*

## E) Výpočet daně

Výpočet může být u jednotlivých daní stanoven **výslovně** nebo se pouze **implicitně dovozuje**.

Jestliže je stanoven způsob výpočtu daně, pak se používá formulace:

- **jednotná sazba daně**

*„Daň se vypočte jako součin základu daně a příslušné sazby daně.“*

- **diferencovaná sazba pro jednotlivé dílčí základy daně**

*„Daň se vypočte jako součet dílčích daní.“*

*„Dílčí daň se vypočte jako součin dílčího základu daně a sazby pro tento dílčí základ daně.“*

V případech, kdy je nutné výpočet implicitně dovozovat, je zásadně v zákoně stanoveno pouze to, že daň činí „x“ % ze základu daně.

## F) Zdaňovací období

Zdaňovací období je vymezení **časového úseku, za který se zjišťuje zejména předmět a základ daně**. Ne všechny daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění mají zdaňovací období, neboť v některých případech se základ a předmět daně určují ke konkrétnímu okamžiku, nikoliv období.

Obdobím může být **jakýkoliv časový úsek**, nicméně v právní úpravě daní se nejčastěji setkáváme s obdobím v délce kalendářního roku, čtvrtletí nebo měsíce. Nicméně zdaňovací období nemusí být vázané na období kalendářní, příkladem je hospodářský rok u DPPO.

## G) Rozpočtové určení daně

Rozpočtovým určením je třeba rozumět **stanovení veřejného rozpočtu, do kterého plyne výnos daně**.

Rozpočtové určení daně je **upraveno společně s ostatními základními konstrukčními prvky příslušné daně**. Pro některé daně v užším smyslu existuje zvláštní zákon o rozpočtovém určení daní, který určuje, že částí výnosu nebo celý výnos některých daní (daní z příjmů, daně z přidané hodnoty, daně z nemovitých věcí, silniční daně a daně z minerálních olejů) plyne územním samosprávným celkům nebo některým státním fondům. Zbývající část je příjmem státního rozpočtu.

## Ostatní konstrukční prvky daně

Mezi **ostatní konstrukční prvky daně** se většinou řadí osvobození, minimální a maximální základ, odpočitatelné či přičitatelné položky k základu daně nebo snížení (formou slev na dani) či zvýšení daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění.

## Správa daně

Část daňového zákona upravující postup stanovení a placení daně se zpravidla označuje jako **„Správa daně“** a obsahuje speciální úpravu ve vztahu k daňovému řádu, který se použije subsidiárně, tj. tehdy, pokud zvláštní daňový zákon neupravuje správu daní odchylně, viz § 4 daňového řádu. Zvláštní daňový zákon tak upravuje pouze situace, kdy je potřebné obecný postup správy daní podle daňového řádu uzpůsobit specifikům daně, tj. je nutné se vyvarovat duplicitnímu opakování pravidla obsaženého v daňovém řádu.

Vždy je nezbytné dané ustanovení normovat tak, aby bylo zřejmé, zda jde o **speciální úpravu k daňovému řádu** (tj. odchýlení od části normy daňového řádu, např. odlišná lhůta, tj. uplatní se speciální lhůta, v ostatním se postupuje podle daňového řádu) nebo o **komplexní speciální úpravu** (tj. zcela odchýlná úprava od daňového řádu, postupuje se pouze podle zvláštního zákona a úprava uvedená v daňovém řádu se nepoužije).

Při členění části „Správa daně“ se vychází ze systematiky daňového řádu.

- S ohledem na rozsah úpravy některých konstrukčních prvků je třeba řešit otázku struktury části zákona upravující konstrukční prvky daně. V ideálním případě jsou jednotlivé konstrukční prvky upraveny v jednotlivých hlavách (částech) a ve výše uvedeném pořadí. Jsou-li však jednotlivé konstrukční prvky rozsáhlé, jak je tomu u daně z příjmů, připadají v úvahu tyto dvě varianty členění **dle základních konstrukčních prvků daně** s tím, že jejich pořadí bude dáno dle postupu při konstrukci daně, a zároveň zařazení součástí tohoto konstrukčního prvku na stejnou úroveň; tyto další prvky budou řazeny vždy za konstrukční prvek, ke kterému se vztahují
  - výhodou je standardizace s ostatními předpisy upravujícími daně, poplatky a jiná peněžitá plnění,
  - nevýhodou je menší intuitivnost zejm. u základu daně, který do nebo pod sebe musí inkorporovat velké množství norem, což způsobuje i nižší přehlednost (v rámci tohoto konstrukčního prvku pak při předpokladu, že se v první jeho normě definuje tento konstrukční prvek, probíhá výpočet opačným směrem než v celém zbytku hmotněprávních ustanovení),
- členění **právního předpisu na více úrovní**, než které uvádí Legislativní pravidla vlády. Část upravující konstrukční prvky daně by byla rozčleněna na hlavy podle základních konstrukčních prvků, ale z důvodu obsáhlé úpravy v rámci těchto jednotlivých základních konstrukčních prvků by byla přidána další úroveň, např. podpodododíl, tak, aby mohly být do této hlavy zařazeny všechny konstrukční prvky, které spadají pod daný základní konstrukční prvek, a byla zachována přehlednost zákona
  - zachování přehlednosti a logické struktury zákona
  - odchýlení se od členění používaného v ostatních předpisech, nesoulad s Legislativními pravidly vlády
- .
- 

## **Závěr:**

NZDP bude členěn na část upravující úvodní ustanovení, část vymezující konstrukční prvky daně a část upravující správu příjmových daní s tím, že nejprve budou upraveny konstrukční prvky jednotlivých daní, tj. daní z příjmů a jednotlivých veřejných pojistných a až následně správa příjmových daní. Členění části upravující konstrukční prvky bude odpovídat pořadí základních konstrukčních prvků jednotlivých daní z příjmů s tím, že například u základu daně budou následně zařazeny na stejnou úroveň další konstrukční prvky (výsledek z činnosti, výdaje apod.). Část upravující správu příjmových daní bude obsahovat zvláštní ustanovení k daňovému řádu uspořádaná po vzoru daňového řádu.

## 3.5 Terminologie konstrukčních prvků „základ daně“, „sazba daně“ a „výpočet“

---

### Popis problému

Současná úprava daní z příjmů užívá pro jednotlivé konstrukční prvky daně (zejména základ daně) vícero označení, která nejsou v jednotlivých ustanoveních vždy konzistentně používána<sup>5</sup>, a tím se úprava určení výše daně stává pro adresáty nejasnou a obtížnou, pokud se jedná o zjištění, co je zahrnuto pod jednotlivými pojmy a jaké ustanovení je nutné aplikovat při určení výše daně.

Uvedeno na příkladu, současný zákon vedle pojmu „základ daně“ definuje a užívá pojem „daňová ztráta“ (tj. označení pro situaci dosažení záporného základu daně). Z dikce zákona vznikají výkladové problémy, zda v jednotlivých ustanoveních použitý pojem „základ daně“ pojímá vedle základu daně (tj. kladné hodnoty) i daňovou ztrátu, nebo zda se vztahuje pouze na kladný základ daně, a tudíž takové ustanovení nelze aplikovat v případě, kdy poplatník daně z příjmů dosáhne daňové ztráty.

Na tuto problematiku a též na dnešní uspořádání úpravy zejména základu daně v zákonu o daních z příjmů je upozorňováno i odbornou veřejností.

Nevyjasněnost terminologie má potencialitu generovat výkladové problémy v jiných institucích zákona o daních z příjmů, proto je nezbytné a žádoucí v rámci nové úpravy daní z příjmů vytvořit jednotnou terminologii konstrukčních prvků daně z příjmů a odstranit tak nedostatky současné terminologie spočívající zejména v užívání nepřesných synonym k pojmu „základ daně“ (tj. časté zaměňování pojmů „základ daně“, „výsledek hospodaření“, „rozdíl mezi příjmy a výdaji“).

### Návrhy řešení

Nová úprava daní z příjmů by měla směřovat k **terminologickému vyjasnění jednotlivých konstrukčních prvků daní a přesnému užívání názvů pro jednotlivá stadia**, tj. přiřadit každému stupni vlastní a nezaměnitelný název. Pokud bude součástí nové úpravy daní z příjmů i úprava veřejných pojistných, bude se při jejich konstrukci vycházet ze stejné terminologie.

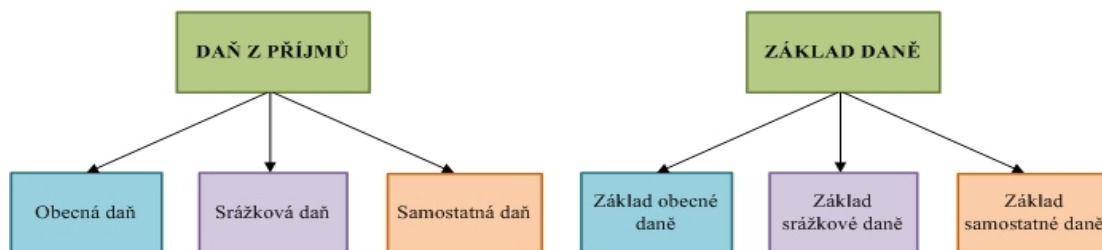
Níže navržená terminologie konstrukčních prvků daní z příjmů vychází ze zachování současných konstrukčních prvků, přičemž některé konstrukční prvky mohou být vypuštěny, upraveny nebo zjednodušeny na základě dalších prací na věcném řešení.

V první řadě je nutno terminologicky odlišit tři druhy daně z příjmů a tomu odpovídající základy daně, tj.

- **obecná daň**
- **srážková daň** - dnešní daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně
- **samostatná daň** - dnešní daň ze samostatného základu daně

---

<sup>5</sup> Pojmy užívané zákonem o daních z příjmů pro základ daně: „základ daně“ bez přívlastku, „díleční základ daně“, „výsledek hospodaření“, „rozdíl mezi příjmy a výdaji“, „upravený výsledek hospodaření“, „základ daně stanovený podle § 23 až 33“, „základ daně snížení o vymezené položky“.



Klíčovými pojmy v nové terminologii konstrukce daně z příjmů jsou „výsledek z činnosti“ jako veličina, která nabývá kladné i záporné hodnoty, „základ daně“ jako veličina, která má pouze kladnou povahu, a „daňová ztráta“ jako veličina, které nabývá pouze záporné hodnoty. K těmto pojmům se připojují přívlastky vystihující úpravy, která byly v dané fázi aplikovány, tj. „výchozí“ pro stav před úpravami, „upravený“ nebo „výsledný“ pro stav po všech úpravách. Jelikož obecná daň má nejvíce konstrukčních prvků, terminologie konstrukce srážkové daně a samostatné daně, případně veřejných pojistných se od ní odvíjí.

### 1) Terminologie konstrukce obecné daně

S ohledem na větší jednoduchost je zobrazena a popsána nejdříve navržená terminologie konstrukčních prvků obecné DPPO.

Východiskem je tzv. **výchozí výsledek z činnosti**, který představuje rozdíl mezi **zdanitelnými příjmy** (veškeré příjmy, které nejsou příjmy osvobozenými či příjmy nerezidenta ze zdrojů mimo území České republiky, a zároveň nejsou zahrnovány do základu srážkové daně nebo samostatné daně) a **daňovými výdaji** (výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, popř. další výdaje nebo položky, o kterých tak zákon stanoví).

Poplatník DPPO, který vede účetnictví na akruálním principu, vychází pro účely zjištění výchozího výsledku z činnosti ze svého výsledku hospodaření jako účetní kategorie, tj. z výnosů a nákladů. Pro určení množiny jeho příjmů a výdajů ve smyslu daní z příjmů, které ostatní poplatníci určí na základě hotovostního modelu, popř. jiným způsobem, je nejprve nutné vyloučit ty výnosy, které nejsou příjmy, a náklady, které nejsou výdajem, a zároveň je nutné zahrnout příjmy, které nejsou výnosy, a výdaje, které nejsou náklady. Další kroky jsou již pro poplatníky DPPO (vedoucí či nevedoucí účetnictví) společné, tj. v první řadě se vyloučí z příjmů příjmy osvobozené a příjmy nerezidenta ze zdrojů mimo území České republiky a z výdajů výdaje, které souvisí s vyloučenými příjmy a výdaje, které nejsou na vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Touto operací poplatník získá množinu svých zdanitelných příjmů a daňových výdajů, které za podmínky, že nevstupují do základu srážkové nebo samostatné daně, vstupují do výchozího výsledku z činnosti.

Zjištěný výchozí výsledek z činnosti je dále upravován podle zákona (např. úpravy podle současného § 23 odst. 3 až § 33 či úprava spočívající ve vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí definovaných v § 38f odst. 3 zákona o daních z příjmů). Poté, co jsou uplatněny všechny předvídané úpravy, je výchozí výsledek z činnosti označován jako **upravený výsledek z činnosti**, a to bez rozdílu, zda dosahuje kladnou, či zápornou hodnotu. Je tedy možné tento pojem používat v ustanoveních vztahujících se jak na kladný základ daně, tak na daňovou ztrátu.

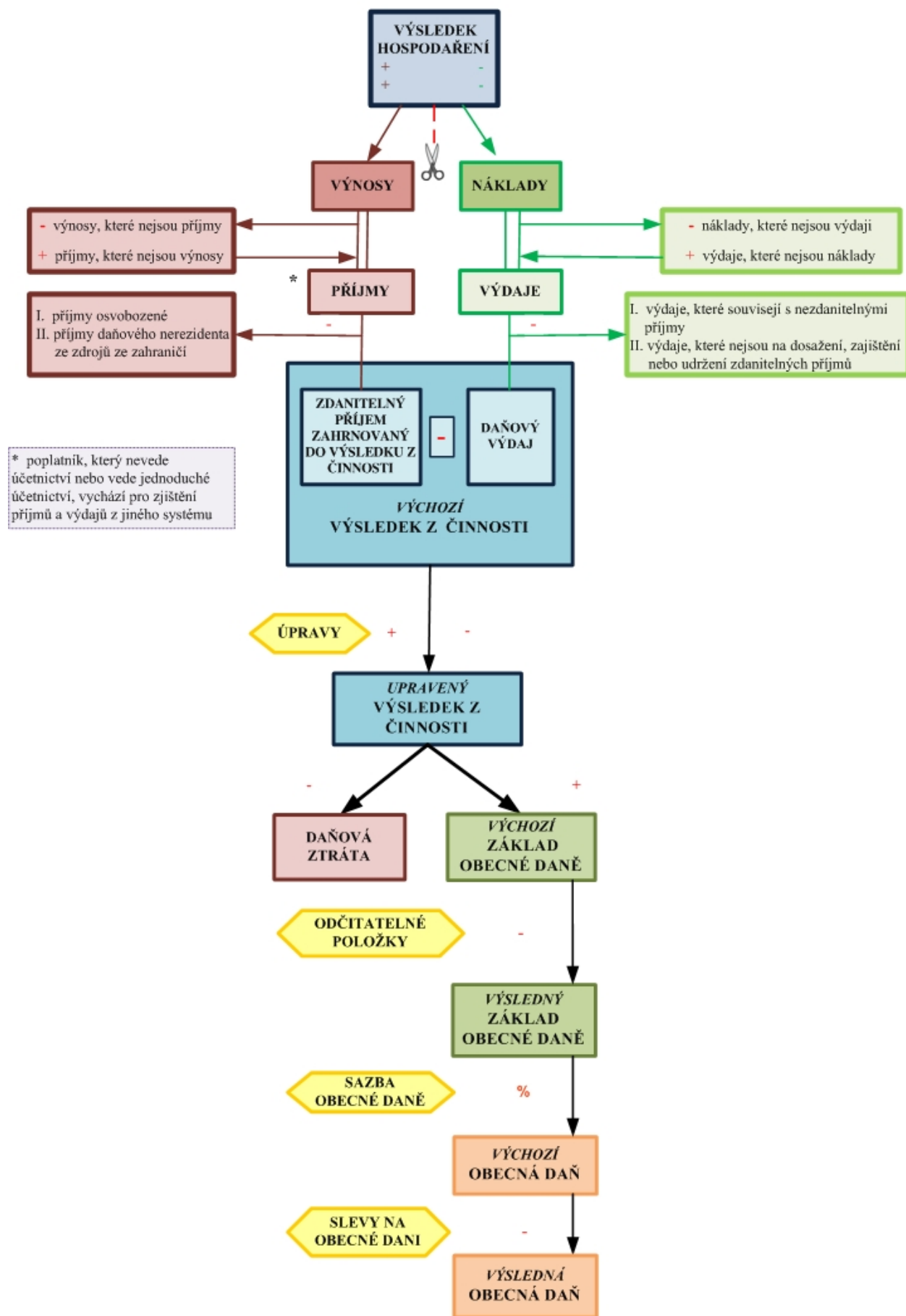
Pokud by takové úpravy v konečném věcném řešení nebyly, používal by se jen výsledek z činnosti.

Další stádium závisí na hodnotě upraveného výsledku z činnosti. Pokud dosahuje kladné hodnoty, je v této výši **výchozím základem obecné daně**. Pokud je však upravený výsledek z činnosti záporný, **výchozí základ obecné daně** se rovná nule a absolutní hodnota upraveného výsledku z činnosti je **daňovou ztrátou**.

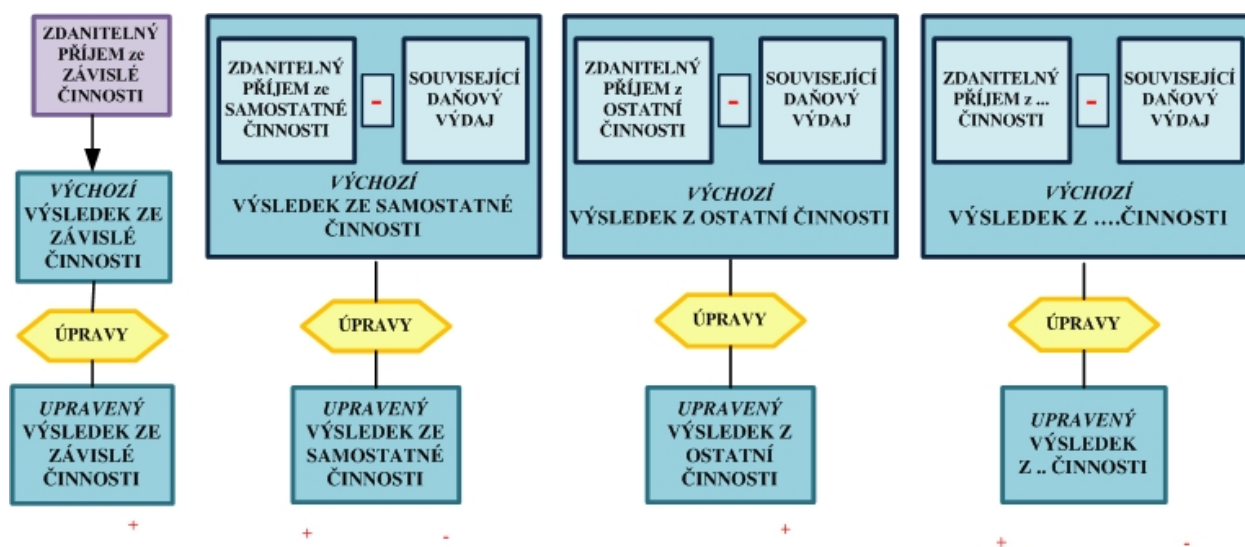
Poplatníkem dosažený výchozí základ obecné daně je následně snižován o **odčitatelné položky** (označení pro dnešní položky odčitatelné od základu daně - § 34 a násl. zákona o daních z příjmů a položky snižující základ daně - § 20 odst. 7 a 8 zákona o daních z příjmů), maximálně však do výše dosaženého výchozího základu obecné daně. Takto snížený výchozí základ obecné daně je pojmenován jako **výsledný základ obecné daně**, z kterého se za použití příslušné sazby daně vypočte **výchozí obecná daň**.

**Výchozí obecná daň** snížená o slevy na dani je označena jako **výsledná obecná daň**, která je daní ve smyslu daňového řádu.

## KONSTRUKCE DANĚ Z PŘÍJMŮ PO



U daně z příjmů fyzických osob se obecná daň konstruuje zčásti odlišným způsobem z důvodu odlišné konstrukce daně v závislosti na druhu příjmů.



I zde je vhodné užití navrženého pojmu „výsledek z činnosti“. V návaznosti na jednotlivé druhy příjmů fyzických osob se rozlišuje

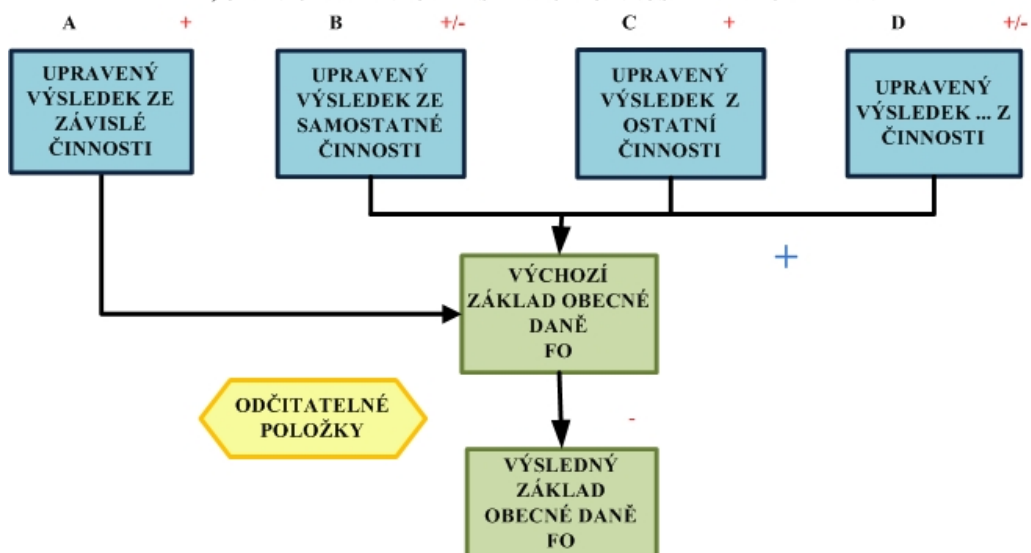
- výsledek ze závislé činnosti,
- výsledek ze samostatné činnosti,
- výsledek z ostatní činnosti,
- výsledek z ... činnosti - v závislosti na věcném řešení v otázce druhů příjmů fyzických osob.

Zjištěné **výchozí výsledky z činnosti** z jednotlivých druhů příjmů fyzických osob jsou dále upravovány dle zákona obdobně jako v případě výchozího výsledku z činnosti u obecné daně z příjmů právnických osob. Poté, co jsou uplatněny všechny úpravy zákonem předpokládané, je daný výchozí výsledek z činnosti označován jako **upravený výsledek z činnosti**, a to bez rozdílu, zda dosahuje kladnou, či zápornou hodnotu. Je tedy možné tento pojem používat v ustanoveních vztahujících se jak na kladný základ daně, tak na daňovou ztrátu.

Vzhledem k možnosti započítávat ztrátu vůči jiným příjmům (nelze vůči příjmům ze závislé činnosti), se jeví jako nejvhodnější stanovit **výchozí základ obecné daně z příjmů fyzických osob** jako úhrn upravených výsledků z činnosti (dosahují kladné i záporné hodnoty) a v případě, kdy úhrn upravených výsledků z činnosti s výjimkou závislé činnosti je záporný, vstupuje namísto tohoto záporného úhrnu do výchozího základu obecné daně nula a absolutní hodnota tohoto záporného úhrnu je **daňová ztráta**.

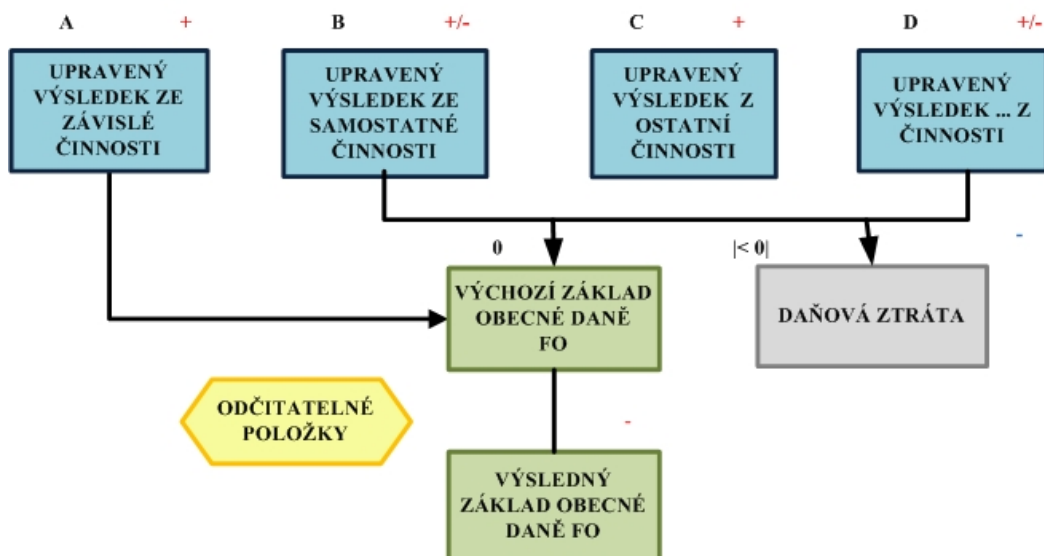
Níže jsou zobrazeny možné varianty zjištění **výchozího základu obecné daně z příjmů fyzických osob**, včetně příkladů.

1) ÚHRN UPRAVENÝCH VÝSLEDKŮ Z ČINNOSTI B AŽ D JE KLDNÝ



UPRAVENÝ VÝSLEDEK Z ČINNOSTI	A	B	C	D
zdaňovací období	120 000	- 80 000	90 000	50 000
úhrn podle B až D		60 000		
<b>VÝCHOZÍ ZÁKLAD OBECNÉ DANĚ</b>	<b>A – B + C + D = 180 000</b>			
<b>DAŇOVÁ ZTRÁTA</b>	<b>∅</b>			

2) ÚHRN UPRAVENÝCH VÝSLEDKŮ Z ČINNOSTI B AŽ D JE ZÁPORNÝ



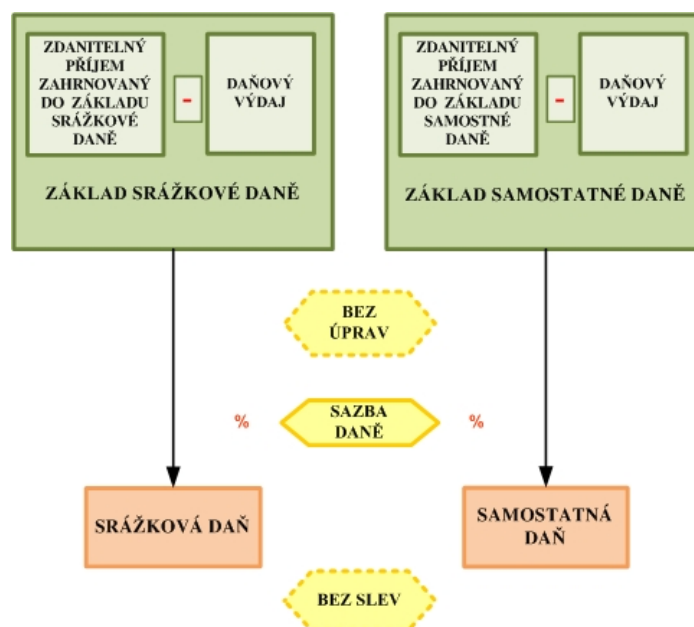
UPRAVENÝ VÝSLEDEK Z ČINNOSTI	A	B	C	D
zdaňovací období	120 000	- 80 000	90 000	- 20 000
úhrn podle B až D		-10 000		
<b>VÝCHOZÍ ZÁKLAD OBECNÉ DANĚ</b>	120 000	0		
	<b>A + 0 = 120 000</b>			
<b>DAŇOVÁ ZTRÁTA</b>	<b>10 000</b>			



Následné konstrukční prvky poté, co poplatník dosáhne výchozího základu obecné DPFO, jsou shodné jako v případě obecné DPPO.

## 2) Terminologie konstrukce srážkové a samostatné daně

Terminologie konstrukce srážkové a samostatné daně je shodná. V porovnání s konstrukcí obecné daně je konstrukce srážkové a samostatné daně mnohem jednodušší, neboť zde vzhledem k neexistenci úprav a různých snižujících či zvyšujících položek řada konstrukčních prvků chybí (výsledek z činnosti, úpravy, odčitatelné položky či slevy na dani), viz následující schéma.



Východiskem je **základ daně**, který představuje rozdíl mezi **zdanitelnými příjmy** zahrnovanými do základu srážkové nebo samostatné daně (taxativně stanoveny) a **daňovými výdaji** (taxativně stanoveny). Ze základu daně se za použití příslušné sazby daně vypočte **daň**.

V případě, že by věcné řešení konstrukce srážkové a samostatné daně obsahovalo úpravy základu daně či slevy na dani, i zde by se rozlišoval výchozí a výsledný základ daně či výchozí a výsledná daň.

## 3) Terminologie konstrukce veřejných pojistných

Bude-li součástí nového zákona i úprava veřejných pojistných, je nutno u terminologie konstrukce pojistného vycházet z terminologie pro konstrukci daní z příjmů. Zejména by se pracovalo s pojmy **základ pojistného**, v případě diferencované sazby pojistného s pojmem **dílčí základ pojistného**, **pojistné** a v případě diferencované sazby pojistného **dílčí pojistné**. K těmto pojům by se připojily přívlasky vystihující úpravy, které byly v dané fázi aplikovány, tj. „výchozí“ pro stav před úpravami, „výsledný“ pro stav po všech úpravách.

## Závěr

Výše navržená terminologie konstrukce daní z příjmů a pojistných přiřazuje každému stupni vlastní a nezaměnitelný název, tj. „výsledek z činnosti“, „základ daně/pojistného“ nebo „daňová ztráta“, „daň/pojistné“.

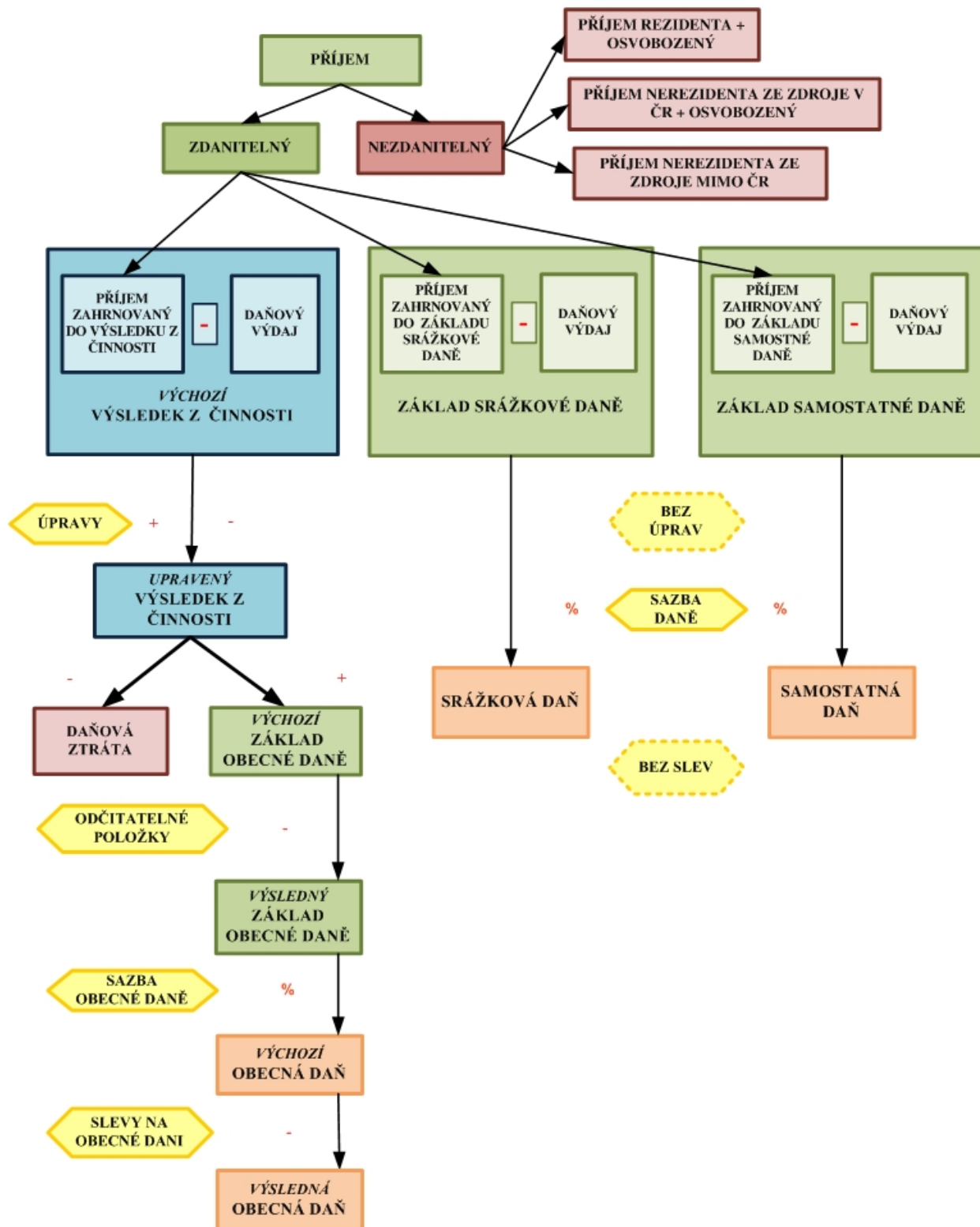
K těmto pojům je vždy připojen přívlastek vystihující úpravy, která byly v dané fázi aplikovány, tj. „výchozí“ pro stav před úpravami, „upravený“ nebo „výsledný“ pro stav po všech úpravách.

Při tvorbě normativního textu je nutné striktně dodržovat užívání těchto pojmů pro jednotlivá stadia. Jedině tak bude zajištěno, že úprava určení výše daně se stane pro adresáty jasnou v otázce, co je zahrnuto pod jednotlivými pojmy, tj. s jakým stádiem konstrukce daně se v daném případě operuje.

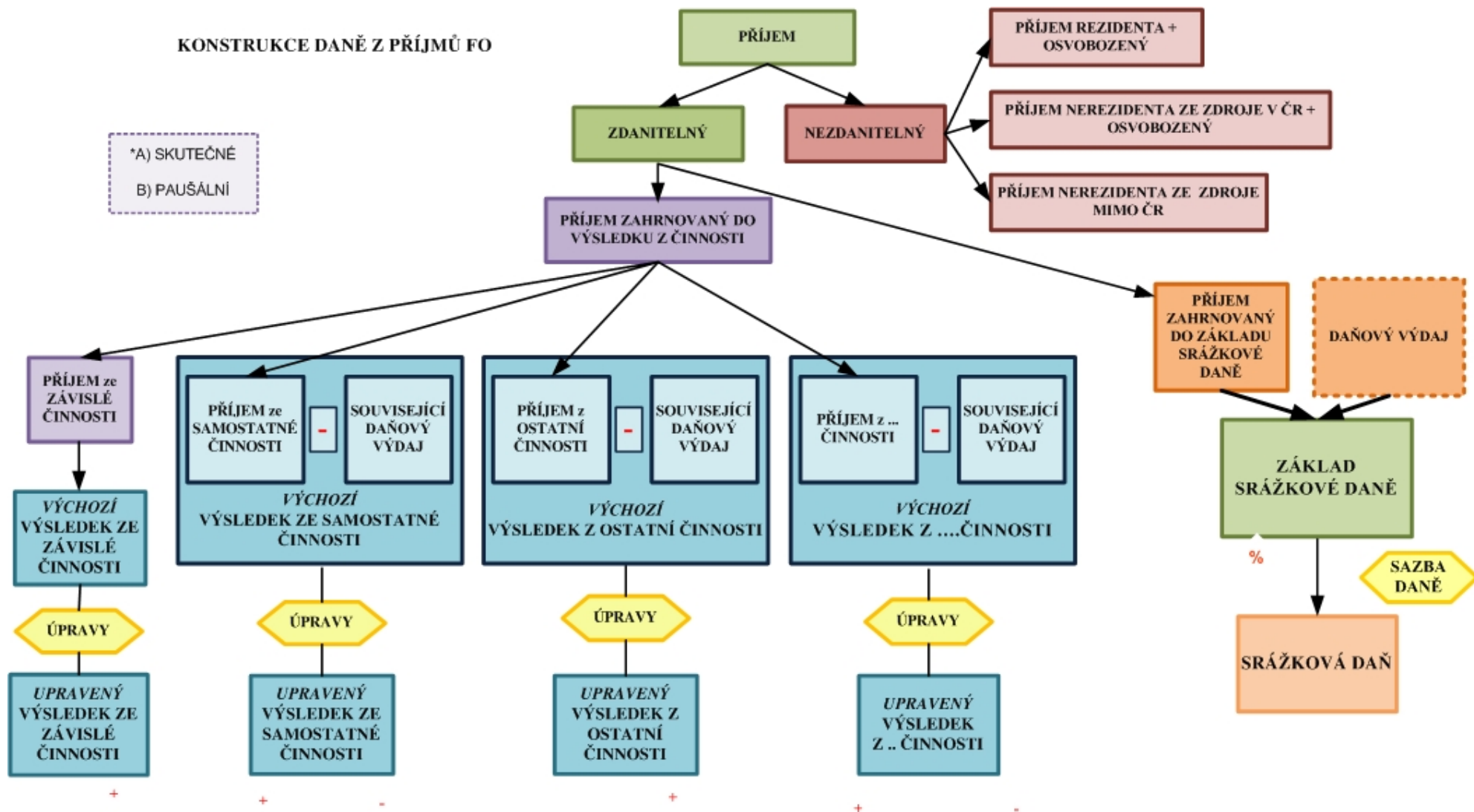
## **Realizace**

Navržená terminologie konstrukce daně z příjmů bude promítnuta do legislativního textu s tím, že je možné její přizpůsobení v závislosti na zvoleném věcném řešení u jednotlivých institutů (počet dílčích základů, otázka úprav či odčitatelných položek apod.). Níže jsou uvedena celková schémata pro DPPO a DPFO.

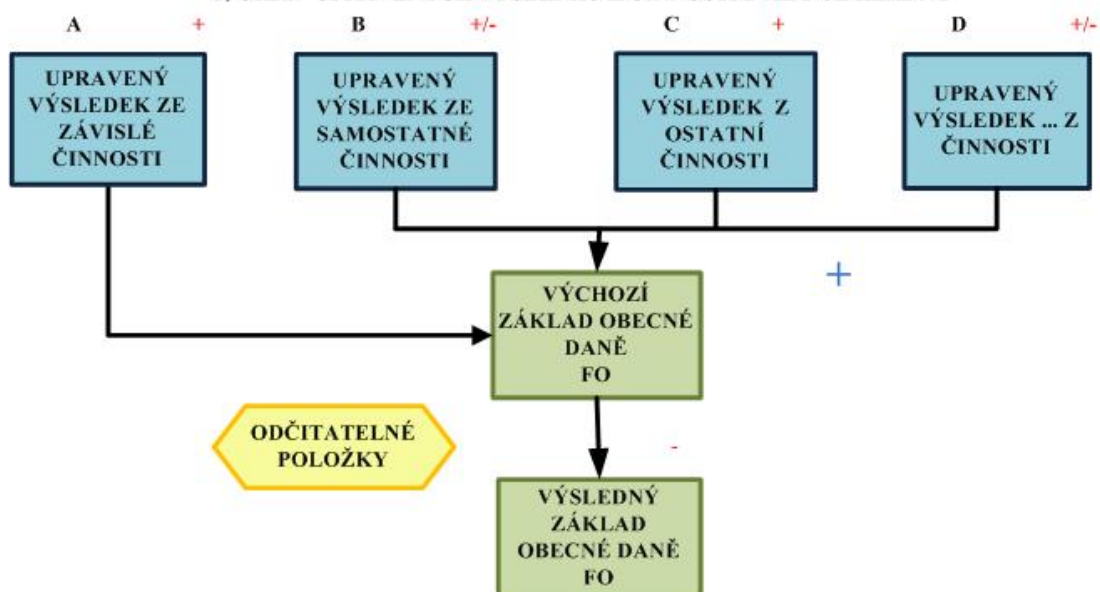
KONSTRUKCE DANĚ Z PŘÍJMŮ PO



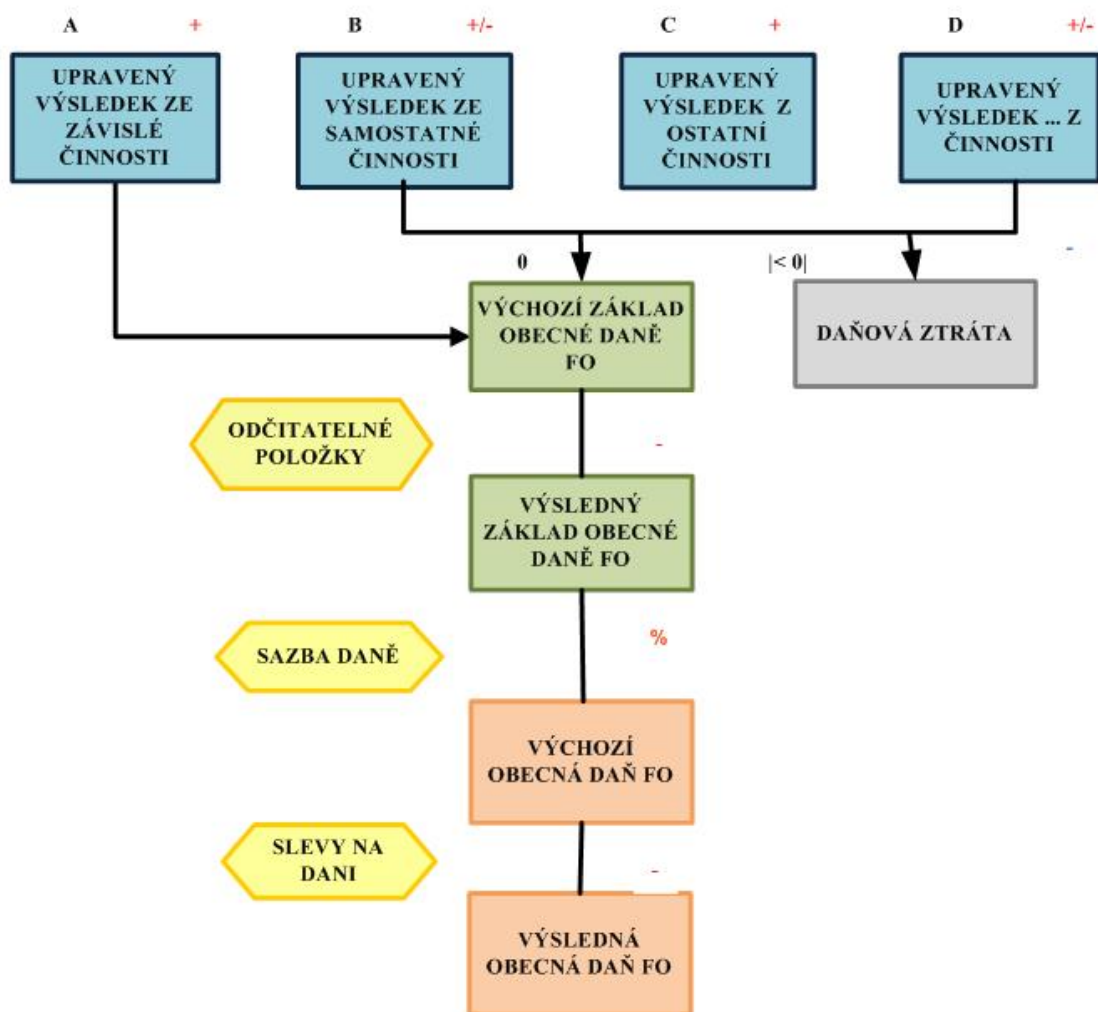
# KONSTRUKCE DANĚ Z PŘÍJMŮ FO



1) ÚHRN UPRAVENÝCH VÝSLEDKŮ Z ČINNOSTI B AŽ D JE Kladný



2) ÚHRN UPRAVENÝCH VÝSLEDKŮ Z ČINNOSTI B AŽ D JE Záporný



## 3.6 Rozpočtové určení příjmových daní

---

### Popis problému

S daní v širokém slova smyslu (tj. daní v úzkém slova smyslu, poplatkem nebo jiným obdobným peněžitým plněním) je neodmyslitelně spjata i rozpočtové určení daní, které sice není nutné k tomu, aby bylo možné určit výši daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění, nicméně je nutné pro určení veřejného rozpočtu, do kterého bude to které peněžité plnění plynout. Bez rozpočtového určení by tak sice došlo k určení, stanovení a placení daně v širokém slova smyslu, ovšem daň by se nestala příjmem určitého veřejného rozpočtu, tj. daně v širokém slova smyslu by ztratily svůj smysl; to platí i naopak, kdy veřejný rozpočet nemůže existovat bez příjmů z daní v širokém slova smyslu.

Pokud jde o právní úpravu **rozpočtového určení daní v úzkém slova smyslu** v právním řádu České republiky, není tato úprava uvedena v jednom právním předpise. Obecně platí, že daně (v úzkém slova smyslu) jsou **příjmem státního rozpočtu**. To vyplývá z ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel<sup>6</sup>, podle kterého „*příjmy státního rozpočtu tvoří, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak, výnosy daní včetně příslušenství*“. Jedná se o obecné právní pravidlo, které může být měněno speciálními pravidly uvedenými v jiných zákonech, tj. aby daň nebyla příjmem státního rozpočtu, musí jiný právní předpis než rozpočtová pravidla stanovit, že daň je příjmem rozpočtu (rozpočtů) jiného.

Zvláštním právním předpisem, který je *lex specialis* vůči ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel, je předně **zákon o rozpočtovém určení daní**<sup>7</sup>. Tento zákon upravuje rozpočtové určení DPH, daní spotřebních (ve skutečnosti se jedná pouze o spotřební daň z minerálních olejů), daní z příjmů, daně z nemovitých věcí a daně silniční, ovšem nikoliv komplexně, ale pouze těch částí výnosu těchto daní, které nejsou příjmem státního rozpočtu. U některých daní v užším slova smyslu (daň z nabytí nemovitých věcí a daň z hazardních her) je jejich rozpočtové určení upraveno v zákoně, kterým jsou upravena tato peněžítá plnění.

Z uvedeného vyplývá, že daňová soustava České republiky obsahuje v současné době celkem 16 daní v užším smyslu (z toho 9 daní je výlučně příjmem státního rozpočtu, 2 daně jsou příjmem jiného rozpočtu než státního (daň z nemovitých věcí a daň silniční) a 5 daní je daněmi sdílenými (DPH, spotřební daň z minerálních olejů, daně z příjmů a daň z hazardních her).

Pro **ostatní daně v širokém slova smyslu** (poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění) obecné pravidlo chybí. Pokud jde o právní úpravu **rozpočtového určení poplatků** v právním řádu České republiky, není tato úprava jednotná. Poplatky je možné rozlišovat na poplatky soudní, správní, místní a ostatní.

**Soudní a správní poplatky** jsou příjmem státního rozpočtu. To vyplývá z ustanovení § 6 odst. 1 písm. g) rozpočtových pravidel, podle kterého „*příjmy státního rozpočtu tvoří, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak, správní a soudní poplatky*“. Toto obecné pravidlo je v případě

---

<sup>6</sup> Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

<sup>7</sup> Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

správních poplatků prolomeno ve prospěch rozpočtů obcí a krajů<sup>8</sup>, České národní banky<sup>9</sup> a Státního fondu kinematografie<sup>10</sup>.

**Místní poplatky** jsou podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů příjmem obecních rozpočtů s tím, že v zákoně o místních poplatcích<sup>11</sup> rozpočtové určení těchto poplatků upraveno není.

Do skupiny **ostatních poplatků** se řadí nesourodá množina peněžitých plnění označená jako „poplatky“. Rozpočtové určení těchto ostatních poplatků je obvykle upraveno v tom právním předpise, kde je upraven příslušný poplatek. Často je výnos těchto poplatků sdílen více veřejnými rozpočty (např. rozpočtem krajským a rozpočtem Státního fondu životního prostředí apod.).

Mezi **jiná obdobná peněžitá plnění** lze v České republice zařadit zejména clo, veřejná pojistná, odvody nebo úhrady. Většinou rozpočtové určení těchto jiných obdobných peněžitých plnění je upraveno spolu s právní úpravou příslušného peněžitého plnění (např. úhrady podle horního zákona)<sup>12</sup>.

To platí i pro tzv. **veřejná pojistná**. Podle ustanovení § 2 zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti<sup>13</sup> je pojistné na sociální zabezpečení (pojistné na důchodové pojištění, pojistné na nemocenské pojištění) a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti **příjmem státního rozpočtu** s tím, že pojistné na důchodové pojištění se vede na samostatném účtu státního rozpočtu a v zákonu o státním rozpočtu se uvádí jako samostatná položka příjmů státního rozpočtu. Ze zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění<sup>14</sup> vyplývá, že pojistné na veřejné zdravotní pojištění je **příjmem zdravotních pojišťoven**.

Určitou výjimkou z pravidla, že rozpočtové určení jiných obdobných peněžitých plnění je upraveno v právní úpravě příslušného peněžitého plnění, je v tomto směru **clo**, jehož rozpočtové určení je upraveno v ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) rozpočtových pravidel, kde je stanoveno, že „*příjmem státního rozpočtu jsou výnosy z podílu na clech, který je podle práva Evropské unie ponechán členským státům na úhradu nákladů spojených s jejich výběrem a výnosy ze sankcí a úhrad exekučních nákladů v celním řízení*“. Zbývající část výnosu cla tvoří vlastní příjem rozpočtu Evropské unie.

---

<sup>8</sup> § 7 odst. 1 písm. d) a § 8 odst. 1 písm. d) zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, podle kterých platí, že „*vykonává-li obec nebo kraj státní správu, jsou příjmy z této činnosti (včetně příjmů ze správních poplatků) příjmem obecního, resp. krajského rozpočtu*“.

<sup>9</sup> § 46d zákona o České národní bance zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého „*jsou správní poplatky za úkony České národní banky příjmem České národní banky*“.

<sup>10</sup> § 41 odst. 1 zákona č. 496/2012 Sb., o audiovizuálních dílech a podpoře kinematografie a o změně některých zákonů (zákon o audiovizu), ve znění pozdějších předpisů, podle kterého *správní poplatky podle tohoto zákona jsou příjmem Státního fondu kinematografie*.

<sup>11</sup> Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>12</sup> § 33g a § 33n zákona č. 4/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), ve znění pozdějších předpisů

<sup>13</sup> Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

<sup>14</sup> § 5, § 7, § 10, § 12 a § 20 Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů

Názor **odborné veřejnosti** na rozpočtové určení není jednotný. Některé publikace pojednávají o rozpočtovém určení daně v pasážích týkajících se příjmů veřejných rozpočtů, nikoliv v rámci pasáží týkajících se daní, a rozpočtové určení jako prvek konstrukce daně výslovně nezmiňují<sup>15</sup>. Naopak některé publikace rozpočtové určení řadí mezi konstrukční prvky daně<sup>16</sup>.

S touto problematikou je tedy spojena otázka, v jakém právním předpise by mělo být upraveno rozpočtové určení v rámci rekonstrukce příjmových daní, neboť dnes není k otázce, kde má být rozpočtové určení daní (v úzkém i širokém slova smyslu) upraveno, jednotný přístup. Je však nutné, aby zvolené řešení bylo pokud možno stejné jak pro veřejná pojistná, tak daně z příjmů, tj. aby příjmové daně měly stejnou právní úpravu rozpočtového určení.

## Návrhy řešení

V úvahu přicházejí zvláště tyto systémové varianty řešení problému úpravy rozpočtového určení:

### ***I. úprava rozpočtového určení daně v širokém slova smyslu spolu s ostatními základními konstrukčními prvky v zákoně upravující tuto daň***

#### **důsledky**

- úprava rozpočtového určení daní v širokém slova v jednotlivých daňových zákonech
- úprava rozpočtového určení daní z příjmů a veřejných pojistných v NZDP
- zrušení zákona o rozpočtovém určení daní

#### **klady**

- systémové řešení problematiky rozpočtového určení daní v širokém slova smyslu
- v případě změny právní úpravy daně daně v širokém slova smyslu (typicky sazby daně nebo osvobození od daně) lze novelou stejného zákona změnit i rozpočtové určení daně → otázky, které spolu souvisí a navzájem se ovlivňují, budou upraveny v jednom předpise
- shodná úprava rozpočtového určení jak pro daně z příjmů, tak veřejná pojistná

#### **zápory**

- z důvodu velkého počtu zákonů, které novelizují zákon o daních z příjmů, zde hrozí větší nebezpečí možného nechtěného zásahu do rozpočtového určení daní z příjmů
- zrušení zákona o rozpočtovém určení daní, na který jsou uživatelé (zejména obce a kraje) zvyklí

### ***II. úprava rozpočtového určení daně v širokém slova smyslu v zákoně upravujícím rozpočtové určení daní v širokém slova smyslu***

#### **důsledky**

---

<sup>15</sup> Viz např. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB a Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 158 an, nebo JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA, Ivan TOMAŽIČ et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.

<sup>16</sup> Viz např. RADVAN, Michal, et al. *Finanční právo a Finanční správa: Berní právo*. 1. vydání. Brno: Doplněk, Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7, 978-80-7239-230-8. s. 33 nebo BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5. s. 86.



- integrace rozpočtového určení daní v širokém slova smyslu do jednoho právního předpisu
- úprava rozpočtového určení daní z příjmů a veřejných pojistných v jednom zákoně upravující rozpočtové určení daní v širokém slova smyslu
- nahrazení současného zákona o rozpočtovém určení daní komplexním právním předpisem upravujícím rozpočtové určení daní v širokém slova smyslu

#### **klady**

- systémové řešení problematiky rozpočtového určení daní v širokém slova smyslu (existence uceleného přehledu výnosů veřejných rozpočtů z daní v širokém slova smyslu)
- přehlednost a spravovatelnost agendy se společnými prvky
- menší riziko nechtěných zásahů do přerozdělovacích parametrů rozpočtového určení (daňové zákony jsou častěji novelizovány)
- shodná úprava rozpočtového určení jak pro daně z příjmů, tak veřejná pojistná

#### **zápory**

- obtížná realizovatelnost z důvodu velkého množství daní v širokém slova smyslu

### ***III. systém, kdy rozpočtové určení daní v širokém slova smyslu, jejichž výnos plyne do jednoho rozpočtu, by bylo upraveno v zákoně upravujícím tyto daně a rozpočtové určení daní v širokém slova smyslu, jejichž výnos je sdílen více veřejnými rozpočty, by bylo upraveno zvláštním zákonem***

#### **důsledky**

- integrace rozpočtového určení sdílených daní v širokém slova smyslu do jednoho právního předpisu
- úprava rozpočtového určení daní z příjmů v právním předpisem upravujícím rozpočtové určení sdílených daní v širokém slova smyslu a rozpočtového určení veřejných pojistných v novém zákoně o příjmových daní
- nahrazení současného zákona o rozpočtovém určení daní právním předpisem upravujícím rozpočtové určení sdílených daní v širokém slova smyslu

#### **klady**

- existence alespoň uceleného přehledu výnosů veřejných rozpočtů ze sdílených daní v širokém slova smyslu (zprehlednění oproti dnešnímu stavu)

#### **zápory**

- neexistence kompletního pohledu na rozdělování daní v širokém slova smyslu,
- určitá uživatelská nepřívětivost, oproti variantám I a II nutno pro zjištění rozpočtového určení konkrétní daně nahlédnout do dvou právních předpisů (daného daňového zákona a zákona o rozpočtovém určení sdílených daní v širokém slova smyslu) v případě neznalosti, zda jde o sdílenou daň nebo výlučnou
- odlišná úprava rozpočtového určení daní z příjmů a veřejných pojistných, tj. základní konstrukční prvky obou plnění budou upraveny v novém zákoně o příjmových daních, avšak rozpočtové určení jen v případě veřejných pojistných
- nevhodnost pro případ změny rozpočtového určení daně ze sdílené na výlučnou a naopak

***IV. úprava rozpočtového určení daní v úzkém slova smyslu v zákoně upravujícím rozpočtové určení daní v úzkém slova smyslu a úprava rozpočtového určení poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění v zákonech, ve kterých jsou tato plnění upravena***  
**důsledky**

- integrace rozpočtového určení daní v úzkém slova smyslu do jednoho právního předpisu
- úprava rozpočtového určení daní z příjmů v zákoně upravujícím rozpočtové určení daní v úzkém slova smyslu a rozpočtové určení veřejných pojistných v novém zákoně o příjmových daní
- nahrazení současného zákona o rozpočtovém určení daní právním předpisem upravujícím rozpočtové určení daní v úzkém slova smyslu

**klady**

- existence uceleného přehledu výnosů veřejných rozpočtů z daní v úzkém slova smyslu (zprehlednění oproti dnešnímu stavu)

**zápory**

- neexistence kompletního pohledu na rozdělování daní v širokém slova smyslu
- odlišná úprava rozpočtového určení daní z příjmů a veřejných pojistných, tj. základní konstrukční prvky obou plnění budou upraveny v novém zákoně o příjmových daních, avšak rozpočtové určení jen v případě veřejných pojistných

***V. úprava rozpočtového určení daní v úzkém slova smyslu a veřejných pojistných v zákoně upravujícím rozpočtové určení daní v úzkém slova smyslu a veřejných pojistných a úprava rozpočtového určení poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění (s výjimkou veřejných pojistných) v zákonech, ve kterých jsou tato plnění upravena***  
**důsledky**

- integrace rozpočtového určení daní v úzkém slova smyslu a veřejných pojistných do jednoho právního předpisu
- úprava rozpočtového určení daní z příjmů v zákoně upravujícím rozpočtové určení daní v úzkém slova smyslu a veřejných pojistných
- nahrazení současného zákona o rozpočtovém určení daní právním předpisem upravujícím rozpočtové určení daní v úzkém slova smyslu a veřejných pojistných

**klady**

- existence uceleného přehledu výnosů veřejných rozpočtů z daní v úzkém slova smyslu a veřejných pojistných (zprehlednění oproti dnešnímu stavu)

**zápory**

- neexistence kompletního pohledu na rozdělování daní v širokém slova smyslu

**Závěr**

Z výše uvedeného vyplývá, že se nabízí několik řešení otázky úpravy rozpočtového určení daní. Z hlediska komplexního náhledu na rozpočtové určení daně, uživatelské přívětivosti a nevhodnosti pro případ změny rozpočtového určení daně ze sdílené na výlučnou a naopak je však nutné vyloučit systém, kdy rozpočtové určení daní v širokém slova smyslu, jejichž výnos plyne do jednoho rozpočtu, by bylo upraveno daňovým zákonem a rozpočtové určení daní

v širokém slova smyslu, jejichž výnos je sdílen více veřejnými rozpočty, by bylo upraveno zvláštním zákonem (varianta III).

Do úvahy tak přicházejí varianty I, II, IV a V, tj. (i) upravit rozpočtové určení daně v širokém slova smyslu spolu s ostatními základními konstrukčními prvky v daňovém zákoně, (ii) upravit rozpočtové určení daní v širokém slova v jednom společném zákoně, a (iii) upravit rozpočtové určení daní v úzkém slova smyslu v jednom společném zákoně a rozpočtové určení poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění v zákonech, ve kterých jsou tato plnění upravena nebo (iv) upravit rozpočtové určení daní v úzkém slova smyslu a veřejných pojistných v jednom společném zákoně a rozpočtové určení poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění (s výjimkou veřejných pojistných) v příslušných zákonech upravujících tato plnění.

## 3.7 Ostatní terminologie

---

### 3.7.1 Terminologické uchopení „daní“ a „veřejných pojistných“

#### Popis problému:

V obecné legislativní rovině je třeba řešit otázku terminologie názvů institutů finančního práva, které jsou regulovány, a to v zájmu standardizace zmíněné v kapitole 3.1. Je tedy racionální nastavit základní terminologii tak, aby byla v souladu s těmito obecnými přístupy, a to nejen z hlediska správné a jednoduché návaznosti dalších norem, ale také z hlediska vnitřní integrity celého systému povinných peněžitých plnění odvozených od příjmů.

V oblasti peněžitých plnění (povinností) uvalovaných na příjmy se pracuje v současné době s následujícími označeními jednotlivých institutů:

- Daně z příjmů:
  - DPFO
  - DPPO
- Pojistné na sociální zabezpečení
  - pojistné na důchodové pojištění
  - pojistné na nemocenské pojištění
  - příspěvek na státní politiku zaměstnanosti
- Pojistné na veřejné zdravotní pojištění

Existují tedy tři názvy institutů, které se v této souvislosti vyskytují. Setkáváme se s pojmem „daň“, v případě systémů sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění s pojmem „pojistné“ a v rámci systému sociálního zabezpečení se pak dále objevuje pojem „příspěvek“.

#### Návrh řešení:

Dle současné normotvorby a teorie se používá přístup, který spočívá v terminologickém uchopení institutů finančního práva, které spočívají v inkasování peněžních prostředků následujícím způsobem:

- **Daně** jsou nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní a nesankční peněžitá plnění ukládaná na základě zákona spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla neúčelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými.
- **Poplatky** jsou nenávratná, nedobrovolná, ekvivalentní a nesankční peněžitá plnění ukládaná na základě zákona spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla účelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými.
- **Jiná obdobná peněžitá plnění** jsou zbytkovou kategorií, kam lze zařadit všechna ostatní peněžitá plnění, která jsou příjmem veřejných rozpočtů a která zároveň nejsou daní v užším slova smyslu ani poplatkem. Pod pojem jiných obdobných peněžitých plnění lze podřadit zejména veřejná pojistná, cla, odvody, příspěvky, dávky a úhrady.
- **Cl**o naplňuje veškeré obligatorní (základní) a rovněž fakultativní (ostatní) znaky daně (viz tabulka v rámci přílohy 7.1). K těmto znakům přistupuje ještě zvláštní znak spočívající

v ukládání cla v souvislosti s přechodem zboží přes celní hranici. K tomu je třeba doplnit, že clo je specifické v tom, že na rozdíl od daní nebo poplatků je jediné, tj. neexistují jednotlivá cla, nýbrž clo je upraveno jako jedno peněžité plnění.

- **Veřejná pojistná** naplňují veškeré obligatorní (základní) znaky daní nebo poplatků s výjimkou ekvivalentnosti (resp. neekvivalentnosti) a účelnosti. Veřejná pojistná jsou totiž podmíněně ekvivalentní. Nicméně lze konstatovat, že jde o peněžité plnění obdobná daním a poplatkům.

Mimo výše uvedené upravují právní předpisy i jiná obdobná peněžítá plnění, jako jsou odvody, dávky, úhrady a příspěvky. Tato peněžítá plnění však obvykle naplňují charakteristické znaky daní nebo poplatků. Lze je proto společně s clem a veřejnými pojistnými označit jako **peněžítá plnění obdobná daním a poplatkům**.

Podrobně lze přehled jednotlivých znaků daní, poplatků a jiných obdobných peněžítých plnění porovnat v tabulce v rámci přílohy 7.1. Tento přístup je tedy s ohledem na požadavek standardizace vhodné dodržovat.

Vzhledem k potřebě přizpůsobit terminologii případnému projektu integrace správy daní a pojistných, je obsahem této kapitoly rovněž stanovení terminologie pojistných institutů pro případ této eventuality.

### **Závěr:**

Při předpokladu zachování všech současných věcných institutů je tedy vhodné zvolit následující terminologii:

Starý název	Nový přístup	Komentář
DPFO	DPFO	
DPPO	DPPO	
Pojistné na sociální zabezpečení	není potřeba tohoto svodného pojmu	Dnešní pojem je pojmem zastřešujícím pro pojistné na důchodové pojištění a pojistné na nemocenské pojištění. Vzhledem k tomu, že v rámci systému Integrace systému správy daní a pojistných by měly vedle sebe figurovat všechny 3 systémy, je spíše vhodné hledat svodný pojem pro všechna povinná peněžítá plnění odvozená od příjmů – např. pojem „příjmové daně“.
Pojistné na důchodové pojištění	Pojistné na důchodové pojištění/(veřejné) důchodové pojistné	
Pojistné na nemocenské pojištění	Pojistné na nemocenské pojištění/(veřejné) nemocenské pojistné	
Příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	Viz komentář	Zde je otázkou, zda tento institut samostatně zachovat. V předešlých návrzích byla snaha inkorporovat toto jako přírážku k pojistnému na

		důchodové pojištění. Druhou možností je označit toto jako daň, neboť toto peněžité plnění nemá formálně odraz v systémech pojištění.
Pojistné na veřejné zdravotní pojištění	Pojistné na veřejné zdravotní pojištění/(veřejné) zdravotní pojistné	
Pojistná placená zaměstnavatelem z titulu účasti na veřejných pojištěních jeho zaměstnanců	Zaměstnavatelské pojistné	
Svodný pojem pro pojistná (dnes neexistuje)	Pojistná na veřejná pojištění/Veřejná pojistná	
Svodný pojem pro daně z příjmů a veřejná pojistná	Příjmové daně	
Svodný pojem pro vše, co se týká fyzických osob	Osobní daně	Pojem by zahrnoval i tu část pojistných, které odvádějí za zaměstnance zaměstnavatelé (bez ohledu na to, zda jsou FO či PO).  Pojem by nezahrnoval veřejná pojistná placená zaměstnavatelem z titulu účasti na veřejných pojištěních jeho zaměstnanců.

### 3.7.2 Vyjádření výčtů v normě

#### Popis problému:

Právní normy často obsahují výčty prvků, na které se vztahují, či podmínek, které musí být splněny. Je proto třeba stanovit pravidla pro rozlišení, zda se jedná o kumulativní či alternativní výčet, a jaký je vztah jednotlivých prvků ve výčtu mezi sebou.

#### Návrh řešení:

##### Použití spojky „a“ (čl. 42 Legislativních pravidel vlády)

Spojka „a“ se používá pro vyjádření kumulativního výčtu, tj. možností, které mají být splněny současně, a to následovně

- mezi více možnostmi se vloží čárky a mezi poslední dvě možnosti se vloží slovo „a“, před nímž se čárka nepíše, nebo
- při dvou možnostech se mezi tyto možnosti vloží slovo „a“, před nímž se čárka nepíše.

##### Použití spojky „nebo“

Pokud jde o používání čárky před slovem „nebo“, liší se pravidla gramatiky od Legislativních pravidel vlády.

Dle gramatických pravidel platí, že pokud je spojka „nebo“ užitá ve významu **slučovacím** (je lhostejno, která z možností bude platit, dokonce mohou nastat obě najednou), čárka se před ní nepíše, pokud ve významu **vylučovacím** (nejde o libovolně zaměnitelné eventuality, ale o zřejmý protiklad), čárka se před spojkou uvede.

Dle Legislativních pravidel vlády (čl. 42) je nutno v případě, že jde o výčet možností vyjádřený v pododstavcích nebo bodech, použít před spojkou „nebo“ čárku. Naopak v případech, kdy jde o výčet možností, který není vyjádřen v pododstavcích nebo bodech, se podle Legislativních pravidel vlády čárka před spojkou „nebo“ nepíše.

Je zřejmé, že Legislativní pravidla vlády a pravidla gramatiky jsou v případě použití čárky před spojkou „nebo“ v konfliktu. Byť je pochopitelná snaha o sjednocení vyjádření variant v právních předpisech, jak požadují Legislativní pravidla vlády, je nutno brát v úvahu výklad právních norem v právní teorii i praxi.

V teorii i praxi je rozlišováno několik metod výkladu, zejména výklad jazykový (jehož zúžená podoba se nazývá výkladem gramatickým), systematický, logický, historický, teleologický a komparativní, přičemž poslední tři jmenované mají pouze podpůrný význam. Jazykový výklad, byť jej nelze aplikovat otrocky, je tak významnou metodou pro objasnění smyslu a účelu normy. Soud, jakožto jediný orgán oprávněný podat závazný výklad právní normy, při své aplikační praxi vychází z uvedených výkladových metod, nikoli z Legislativních pravidel vlády, které mají povahu interní instrukce, tudíž zavazují toliko ministerstva a úřady podřízené vládě.

S ohledem na tuto skutečnost nelze konstatovat jinak, než že je třeba při konstrukci právní normy v daňových zákonech upřednostnit v případě použití čárky před spojkou „nebo“ pravidla **gramatická před Legislativními pravidly vlády**.

Pouze tak je také možné v textu normy rozlišit záměr zákonodárce, zda se skutečnosti spojené spojkou „nebo“ vzájemně vylučují, či zda mohou nastat společně. Striktní uplatňování Legislativních pravidel vlády by toto rozlišení znemožnilo.

Byť odbor vládní legislativy nerozporuje výše uvedenou argumentaci, je v tomto případě vázán Legislativními pravidly vlády, proto se lze ve stanovisku Legislativní rady vlády setkat s vyjádřením variant v souladu s Legislativními pravidly vlády.

Každopádně je vhodné uvést v důvodové zprávě, zda se skutečnosti spojené spojkou „nebo“ vzájemně vylučují, či zda mohou nastat společně.

Specifická situace nastává, končí-li text první skutečnosti spojené s druhou skutečností spojkou „nebo“ vedlejší větou, která musí být na svém konci oddělena čárkou. V takovém případě je z textu právní normy nezjistitelné, zda se skutečnosti spojené spojkou „nebo“ vzájemně vylučují, či zda mohou nastat společně. Lze doporučit vznik takových situací minimalizovat.

## **Závěr:**

Při tvorbě nového zákona budou rozlišovány kumulativní a alternativní výčty, a to na základě gramatických pravidel.

### 3.7.3 Jednotné užívání pojmů „zcela“ a „zčásti“

#### Popis problému:

V části zákona upravující základ daně je stanoven postup pro kvantifikaci předmětu daně tak, aby mohla být na základ daně aplikována sazba daně a tak vypočítána daň. V případě daní z příjmů jde zejména o určení výše zdanitelných příjmů a daňových výdajů. Zákon proto vymezuje, který druh příjmu je zdanitelný, a který nezdanitelný, a stejně tak vymezuje daňové a nedaňové výdaje. V praxi však nastávají případy, kdy jedna částka, tedy „jeden příjem“ či „jeden výdaj“, spadá částečně do jedné kategorie a částečně do druhé.

#### Návrh řešení:

Příkladem výše uvedených situací mohou být ustanovení upravující příjmy osvobozené od daně. Pokud je stanoveno, že je od daně osvobozen příjem, který veřejně prospěšný poplatník použije na veřejně prospěšné účely, není samo o sobě jasné, jak postupovat v situaci, kdy na tyto účely použije pouze část příjmu. Žádoucím řešením je osvobodit pouze tu část příjmu, na kterou se vztahuje důvod osvobození. Toto pravidlo však nelze bez dalšího dovodit z textu ustanovení upravujících konkrétní druhy osvobozeného příjmu. Proto je nutno zavést obecné pravidlo, podle kterého v případě, že se důvod osvobození vztahuje pouze na část příjmu, bude osvobozena pouze tato poměrná část. Za neexistence takového obecného ustanovení by muselo být v každém ustanovení upravujícím osvobození od daně doplněno, že lze osvobodit i jen poměrnou část příjmu. Při stanovení obecného pravidla bude naopak v jednotlivých konkrétních ustanoveních o osvobození od daně výslovně stanovena pouze situace, kdy bude požadováno, aby daná částka splňovala podmínku pro osvobození od daně, aby mohla být celá osvobozena.

Stejně je tomu v případě výdajů. Příkladem může být výdaj vynaložený fyzickou osobou – podnikatelem, který je částečně použit na podnikatelskou činnost a částečně pro osobní potřebu. V tomto případě je třeba část výdaje zařadit do daňových výdajů a druhou část nikoli, a to v poměru, v jakém byl tento výdaj využit. Proto bude i u výdajů zavedeno obecné pravidlo, že pokud je výdaj vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jen zčásti, je daňovým výdajem jen tato poměrná část výdaje.

#### Závěr:

Při tvorbě nového zákona budou výše uvedená obecná pravidla legislativně zakotvena.

### 3.7.4 Užívání pojmů v právních předpisech

#### Popis problému:

Pro srozumitelnost právního předpisu je zásadní, aby pojmy v něm používané byly jasné a jednotně užívané. Při formulaci zásad používání právních pojmů lze vycházet z Legislativních pravidel vlády, která stanoví podrobná pravidla týkající se právní terminologie.

#### Návrh řešení:

Při tvorbě právních předpisů je nutno z hlediska terminologie vycházet z následujících pravidel (zejména čl. 40 odst. 3 až 5 Legislativních pravidel vlády):

- respektování všeobecně uznávaného významu slov,
- při použití slov s více významy musí být patrné, v jakém významu se používá,



- vložení bližšího vymezení použitého pojmu pomocí závorčky pouze ve zcela výjimečných případech,
- použití zkratky pouze v případě, je-li její používání zavedeno zvláštním jiným právním předpisem (např. KČ),
- označování názvu měsíce v datu slovem,
- výjimečné použití cizích slov, jsou-li součástí užívané právní terminologie nebo jsou-li běžně užívaná v jazyce upravovaného oboru,
- použití oznamovacího způsobu přítomného času a zpravidla jednotného čísla.

Obecně lze pojmy užívané v právních předpisech rozdělit na právní pojmy blíže vymezené právním předpisem tzv. legální definicí a pojmy používané bez bližšího vymezení, u kterých je nutné vycházet z obecného významu slov (např. člověk, zvíře). Právní předpisy dále používají tzv. legislativní zkratky.

### Legální definice

Legální definice představuje ustanovení upravující vymezení právního pojmu. Rozlišují se **obecné definice** platné pro celý právní řád a **definice pro účely konkrétního právního předpisu**, které jsou platné pouze pro daný předpis.

### Pravidla

- definice pouze pojmů, jejichž obsah neplyne z pojmu samotného (z obecného významu, který je mu přisuzován) nebo z kontextu právního předpisu,
- v rámci daňových zákonů se z důvodu přehlednosti a rozsáhlé úpravy (velké množství pojmů) vychází ze zásady, že právní termín je definován v části zákona, ke které se pojí, nikoliv na začátku zákona
  - zákony, které definují nepřehledné množství pojmů v úvodních ustanoveních (např. zákon o pojišťovnictví), jsou velmi nepřehledné a z uživatelského hlediska nepřívětivé, často je nesnadné danou definici v dlouhém seznamu vyhledat, nadto to nutí adresáty normy neustále listovat mezi daným ustanovením a výčtem definic za účelem porozumění dané normě

### System absence „čínské zdi“ mezi právem soukromým a veřejným

Vztahem práva soukromého a veřejného a možností jejich vzájemného prolínání se opakovaně zabýval Ústavní soud i NSS. Oba zastávají názor, že právo soukromé a veřejné nejsou dva světy oddělené čínskou zdí, v nichž by platila zcela a principiálně odlišná pravidla, nýbrž dvě sféry jednoho ve své podstatě jednotného a uceleného právního řádu. Vztah soukromého a veřejného práva popisují „jako vztah obecného a zvláštního práva“, přičemž zásadně může docházet k podpůrnému použití předpisů soukromého práva při řešení situací veřejným právem výslovně neupravených. Dále dovozují, že na základě požadavku jednotnosti, ucelenosti a zejména bezrozpornosti právního řádu je tedy třeba, aby na shodné právní instituty bylo nahlíženo shodným způsobem, ať už jsou aplikovány v oblasti práva veřejného nebo soukromého. Význam tohoto přístupu spočívá v tom, že veřejné právo by mělo právo soukromé respektovat a zejména terminologicky z něj i vycházet tak, aby byla zachována jednotka celého právního řádu.

S ohledem na to, že daňové právo je součástí práva finančního, které je právem veřejným, platí výše uvedené i pro vztah soukromého a daňového práva.

## Používání pojmů soukromého práva v daňových zákonech

Ohledně používání pojmů vymezených či používaných soukromým právem v daňových zákonech platí:

- pojem soukromého práva použitý v právu daňovém má **stejný význam** jako v soukromém právu (např. „osoba blízká“ ve smyslu § 22 občanského zákoníku „člověk“)
- daňové právo by **nemělo vytvářet jiná** vymezení pojmů vymezených soukromým právem
  - v případě potřeby je možné v daňovém právu vymezit pojem jiný, který vychází z blízkého či obdobného pojmu vymezeného soukromým právem (např. „daňový obchodní závod“)
- možnost pojem vymezený soukromým právem v daňovém právu **rozšířit či zúžit**
  - rozšíření se činí pomocí právní fikce (*za určitý pojem se považuje též*) nebo rozšířením definice (*určitým pojmem se rozumí též*)
  - zúžení určitého pojmu lze docílit použitím právní fikce (*za určitý pojem se nepovažuje*) nebo zúžením definice (*určitým pojmem není nebo použitím slovního spojení s výjimkou*)
- daňové právo má možnost **vytvořit definici** pojmů používaných soukromým právem v daňových zákonech
  - činit spíše výjimečně, měla by platit zásada stálosti pojmosloví (pojem, kterému je obecně přisuzován určitý obsah, byl neměl být pro účely různých zákonů vymezen různě)
  - vhodnější vytvořit si vlastní daňový pojem (např. „zdanitelná stavba“).

## Legislativní zkratka

Legislativní zkratka je **zkrácené označení** pro slovní spojení, které se v právním předpise vícekrát opakuje.

**Pravidla** (zejména čl. 44 Legislativních pravidel vlády)

- legislativní zkratka se zavede za slovním spojením, které nahrazuje, a to na místě, kde je toto slovní spojení v právním předpise použito poprvé,
- u legislativní zkratky musí být jednoznačně určitelné, ke kterému slovnímu spojení se zavedená legislativní zkratka vztahuje,
- text odpovídající zavedené legislativní zkratce v jednom právním předpisu lze použít jen v prováděcím právním předpisu k tomuto zákonu, je-li zaveden v prováděném zákoně
  - v jiných právních předpisech (s výjimkou prováděcího předpisu k předpisu, kde je legislativní zkratka zavedena) použití legislativní zkratky neznamena použití slovního spojení, které je legislativní zkratkou zkráceno,
- po zavedení legislativní zkratky je nutno ji v dalším textu téhož právního předpisu důsledně používat.

Při používání legislativních zkratk je nutno striktně dodržovat tato pravidla. V praxi tomu tak častokrát není a vzniká tak řada výkladových problémů. Je tak vhodné užívat legislativní zkratky minimálně.

### **Závěr:**

V novém zákoně o daních z příjmů budou používány obecné pojmy v jejich všeobecně přijímaném významu a právní pojmy tak, aby byly v souladu s jejich užitím v ostatních právních předpisech, a to jak veřejného, tak soukromého práva. Tam, kde bude potřeba, bude určitý pojem definován v části, ke které se patří, a legislativní zkratky nebudou používány.

## **3.7.5 Použití slov „obdobně“ a „přiměřeně“**

### **Popis problému:**

Specifickým legislativním problémem je užití slov „obdobně“ a „přiměřeně“, které jsou používány spolu s odkazem na použití právní normy obsažené v jiném ustanovení. Tato dvě slova, byť v obecném jazyce jsou často zaměňována, musí být v právním textu jasně rozlišena.

### **Návrh řešení:**

Při tvorbě právních norem lze někdy v zájmu stručnosti výslovně odkázat na použití právní normy upravující analogickou situaci prostřednictvím pojmu „obdobně“ nebo „přiměřeně“; jde svým způsobem o užití institutu analogie, byť jde o jinou analogii než při interpretaci práva.

Podle čl. 41 Legislativních pravidel vlády, jestliže se má určitý vztah řídit v plném rozsahu určitou právní úpravou, užívá se při odkazu na tuto úpravu slova „**obdobně**“; nemají-li se určité vztahy řídit určitou právní úpravou v plném rozsahu nebo mají-li se řídit jen některými částmi určité právní úpravy, užívá se při odkazu na tuto úpravu slova „**přiměřeně**“.

Slova „přiměřeně“ ve spojení s odkazem na jiné ustanovení téhož nebo jiného právního předpisu lze použít výjimečně, neboť na základě odkazu na použití určité právní normy jsou vyvozeny jen některé právní následky, které by jinak vyplynuly z jiných právních skutečností, na které se vztahuje právní norma, a je na adresátu normy, aby provedl zhodnocení, kdy a které přepokládané následky se na daný případ mají vztahovat, v řadě případů to může být poměrně obtížné.

I použití slova „obdobně“ znamená pro adresáta normy částečně ztíženou pozici při aplikaci příslušného právního předpisu, neboť musí někdy vyhledat i jiný právní předpis, na jehož použití se skrze slovo „obdobně“ odkazuje. Vzhledem k tomu je třeba výrazu „obdobně“ a zejména „přiměřeně“ používat v právních předpisech jen zcela výjimečně a dávat přednost přímé právní úpravě.

### **Závěr:**

Slovo „obdobně“ bude v legislativním textu používáno v případech, kdy se má ustanovení, na které je odkazováno, použít v plném rozsahu, zatímco slovo „přiměřeně“ tehdy, když se mají použít jen určité části takového ustanovení; vzhledem k možným potížím takové aplikace daného ustanovení nebude slovo „přiměřeně“ používáno.

## 3.8 Systematika a struktura textu

---

### **Popis problému:**

Z důvodů přehlednosti a srozumitelnosti právní úpravy je žádoucí, aby systematika a struktura samotného textu daňového zákona (jakož i v celém právním řádu) byla identická.

### **Návrh řešení:**

Základní požadavky na systematiku a strukturu normativního textu lze shrnout následovně (zejména čl. 39 Legislativní pravidla vlády):

- maximální využití členění textu na části, hlavy, díly a oddíly, případně pododdíly,
- obsah ustanovení paragrafu týkající se pouze téže věci,
- použití krátkých paragrafů (ideálně 2 odstavce, maximum 6 odstavců) a krátkých odstavců,
- důsledné použití nadpisů paragrafů.

Užívání skupinových nadpisů, tj. společný nadpis pro skupinu nejméně 2 po sobě jdoucích paragrafů, je nepraktické, neboť při jejich použití nelze použít nadpisy pro jednotlivé paragrafy. Skupinové nadpisy proto nebudou používány.

### **Závěr:**

Při tvorbě návrhu zákona budou dodržovány výše uvedené požadavky na jeho systematiku.

## 3.9 Odkazy v právním předpise

---

### Popis problému:

Při tvorbě právního předpisu je třeba řešit situaci, kdy s určitým ustanovením souvisí jiné ustanovení na jiném místě v daném právním předpise či dokonce v jiném právním předpise v rámci právního řádu. Daná ustanovení je třeba vzájemně provázat, a to buď pomocí odkazu, nebo přímým zopakováním souvisejícího ustanovení. Tato provazba musí být v celém právním předpise prováděna podle stejných pravidel.

### Návrh řešení:

#### Odkazy v rámci ustanovení

V rámci ustanovení je možné odkazovat, a to následujícím způsobem:

*„vymezený/uvedený/podle (v) odstavci/e I“.*

#### Odkazy v rámci právního předpisu

Odkaz v právním předpise na jiné ustanovení téhož právního předpisu se používá minimálně, neboť hrozí riziko zrušení ustanovení, na které se odkazuje, a neaktualizace odkazu.

Dále odkaz v rámci právního předpisu nutí adresáta normy neustále listovat právním předpisem na odkazované ustanovení a zase zpět; přímým opsáním dané normy lze tomuto předejít.

#### Odkazy na jiné právní předpisy

Odkaz na jiný právní předpis použitý v ustanovení daného právního předpisu má mít normativní povahu. Užití nenormativního odkazu, který má vždy pouze informativní hodnotu a který je zpravidla vyjádřen obratem „jiný právní předpis“ a doplněn poznámkou pod čarou, je odůvodňováno snahou usnadnit orientaci v právním řádu a upozornit na skutečnost, že určitá oblast je upravena jiným právním předpisem. Z legislativního hlediska však není používání nenormativního odkazu žádoucí, neboť zákon není metodickou pomůckou, tuto roli má plnit důvodová zpráva.

#### Pravidla (čl. 45 a 46 Legislativních pravidel vlády)

- normativní odkaz na jiný právní předpis je součástí textu právní normy a vyjadřuje se
  - použitím zkráceného názvu jiného právního předpisu, nebo
  - zobecněním názvu (stručně, způsobem vylučujícím zaměnitelnost s jiným právním předpisem)
- pro obecný odkaz na jiný zákon se použije formulace:  
*„... podle zákona upravujícího...“*
- pro obecný odkaz na množinu jiných právních předpisů (mohou být i podzákonné) se použije formulace:  
*„... podle právních předpisů upravujících...“*
- do právního předpisu se nepřejímá ustanovení jiného právního předpisu, vhodnější je na toto ustanovení odkázat normativním odkazem nebo v poznámce pod čarou, která je však z níže uvedených důvodů nežádoucí

**Závěr:**

V NZDP budou uváděny odkazy na jiná ustanovení tohoto zákona a na ustanovení jiných právních předpisů podle výše uvedených pravidel.

## 3.10 Poznámky pod čarou

---

### **Popis problému:**

Poznámky pod čarou v právních předpisech obsahují odkazy na jiné právní předpisy. Jedná se o jednu z více možných forem použití odkazu v právním předpisu, a proto je nutné vymezit, jak budou poznámky pod čarou v novém zákoně o daních z příjmů používány.

### **Návrh řešení:**

Použití poznámky pod čarou v právním předpisu je upraveno v čl. 47 Legislativních pravidel vlády. Poznámky pod čarou nemají normativní povahu, jejich užití má pouze informativní hodnotu. Obsahují citaci právního předpisu, na který se v právním předpisu odkazuje, nebo citaci pouze určitého ustanovení takového předpisu. Dále se do poznámek pod čarou uvádějí odkazy na předpisy Evropské unie v případě jejich implementace do daného právního předpisu, viz čl. 48 Legislativních pravidel vlády.

Poznámky pod čarou s výjimkou odkazů na předpisy Evropské unie nelze novelizovat, a proto je z hlediska legislativního jejich užívání nežádoucí. Roli poznámky pod čarou má plnit důvodová zpráva, případně lze užít normativní odkaz na jiný právní předpis.

### **Závěr:**

Poznámky pod čarou budou používány zcela výjimečně, a to zejména pro odkazy na předpisy Evropské unie, na které je nutno odkazovat tímto způsobem.

## 3.11 Právní domněnky a fikce

---

### Popis problému:

Právní předpisy často využívají právní domněnky a fikce. Aby bylo zřejmé, zda zákonodárce v konkrétním ustanovení zamýšlel zakotvit vyvratitelnou či nevyvratitelnou domněnku nebo fikci, je třeba určit, jaká jazyková formulace těmto jednotlivým institutům odpovídá.

### Návrh řešení:

Nový občanský zákoník zavedl pro legislativní zachycení právních domněnek a fikcí jednotnou dikci.

### Právní domněnka

Právní domněnka je konstrukce užívaná v právu, která vychází z toho, že domněnkou předpokládané skutečnosti obvykle existují. Rozlišuje se **vyvratitelná**, u níž lze prokázat, že presumovaná skutečnost nastala, popř. nenastala, a **nevyvratitelná**, která nepřipouští důkaz opakem, tj. ani v případě, že by se později ukázala nesprávnou, nelze ji zvrátit.

- výraz „*má se za to, že*“ označuje vyvratitelnou právní domněnku
- výraz „*platí, že*“ označuje nevyvratitelnou právní domněnku

### Fikce

**Fikce** je konstrukce užívaná v právu, jíž se za určitých okolností finguje právní skutečnost, která nenastala.

- používá se výraz „*považuje se za*“ nebo „*hledí se na*“

### Závěr:

V novém zákoně upravujícím daně z příjmů bude převzata dikce zavedená občanským zákoníkem.



## 3.12 Mechanismus přechodu z dosavadního zákona na nový

### 3.12.1 Přechodná ustanovení

#### Popis problému:

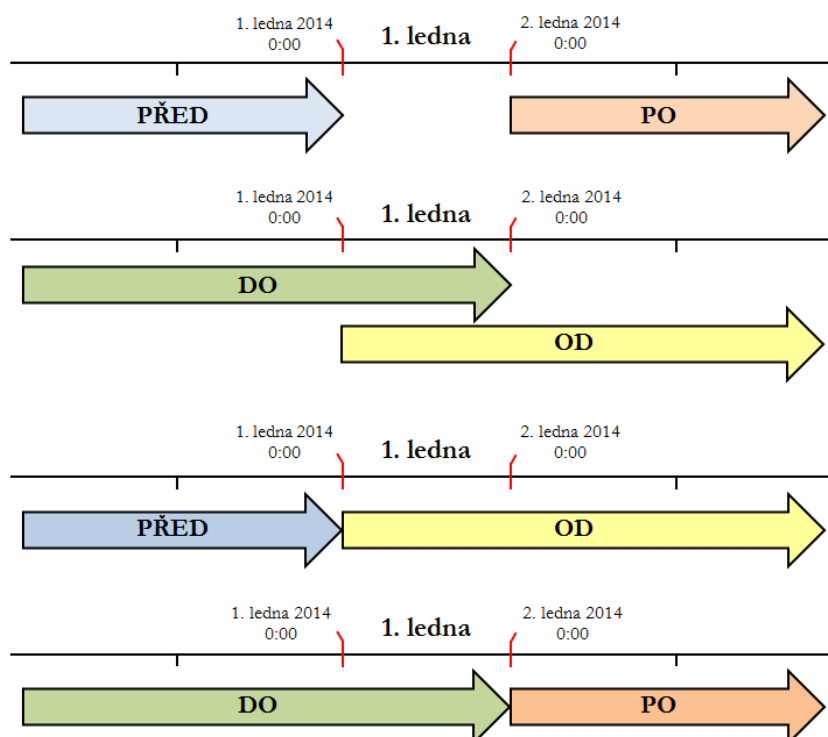
Při nahrazení jedné právní úpravy novou právní úpravou vyvstává problém, na které situace už se má nová právní úprava uplatňovat, respektive která úprava se vztahuje na situace vzniklé za účinnosti původní právní úpravy a trvajících i po nabytí účinnosti úpravy nové. Toto je řešeno pomocí přechodných ustanovení, která jsou součástí každého nového právního předpisu a každé novely. Tato přechodná ustanovení musí být ve všech daňových předpisech koncipována jednotným způsobem.

#### Návrh řešení:

Přechodné ustanovení upravuje vztah nové právní úpravy k dřívější (dosavadní) právní úpravě a k právním vztahům podle ní vzniklým. V případě, že právní předpis neobsahuje přechodné ustanovení, nová úprava se ode dne nabytí její účinnosti vztahuje na všechny právní vztahy bez dalšího (tj. i na právní vztahy vzniklé podle dosavadní právní úpravy).

V přechodných ustanoveních je zpravidla odkazováno na ustanovení zákona. Vždy je nutno vyjádřit, zda jde o ustanovení

- v **dosavadním znění**, a to výrazem „*ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona*“
- v **novelizovaném znění**, a to výrazem „*ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*“.



V daňových zákonech se využívá tzv. **obecné přechodné ustanovení**, které řeší vztah nové právní úpravy k předchozím zdaňovacím obdobím, a **konkrétní přechodná ustanovení**, která řeší vztah nové právní úpravy ke konkrétním právním vztahům vzniklým podle dosavadní úpravy (viz příklady dále).

### **Obecné přechodné ustanovení**

Obecné přechodné ustanovení zabraňuje nepravé retroaktivitě za minulá zdaňovací období tím, že stanoví, že daňové povinnosti za dosavadní zdaňovací období se řídí dosavadní právní úpravou, tj. nelze na ně použít novou právní úpravu.

*„Pro daňové povinnosti u daně... za zdaňovací období... **přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona** a za zdaňovací období, které započalo **přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona**, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č.../.... Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“*

### **Konkrétní přechodná ustanovení**

a) na právní vztah vzniklý přede dnem nabytím účinnosti nového právního předpisu se má použít dosavadní právní úprava až do ukončení tohoto právního vztahu

*„U majetku nabytého zděděním **přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona** se postupuje podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“*

b) v případě, že jde o nápravu evidentní nesprávnosti přechází právní úpravy, lze novou právní úpravu umožnit aplikovat už za předcházející zdaňovací období, tzv. nepravá retroaktivita ve prospěch poplatníka, který má na výběr, zda bude postupovat podle dosavadní právní úpravy, nebo podle nové.

*„Ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 18 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne **nabytí účinnosti tohoto zákona**, lze použít již pro zdaňovací období započaté v roce 2016 (pro poplatníky daně z příjmů právnických osob)/ již pro zdaňovací období roku 2016 (pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob).“*

### **Závěr:**

NZDP bude obsahovat jednak obecné přechodné ustanovení vymezující okruh skutečností, na které se ještě bude vztahovat předchozí úprava, a těch, které se již budou řídit tímto novým předpisem, a jednak konkrétní přechodná ustanovení vztahující se na specifické případy, které vyžadují zvláštní úpravu.

## 3.12.2 Účinnost právních předpisů

### Popis problému:

U každého právního předpisu je třeba určit okamžik, od kterého se bude aplikovat. To je obsahem ustanovení o účinnosti, které je u daňového předpisu upravujícího daň se zdaňovacím obdobím specifické tím, že by tento okamžik měl být navázán na začátek nového zdaňovacího období. I zde je potřeba, aby byla ustanovení o účinnosti napříč daňovými předpisy textována stejným způsobem.

### Návrh řešení:

Je třeba rozlišovat **platnost** právního předpisu a **účinnost** právního předpisu. Právní předpis nabývá **platnosti** dnem jeho vyhlášení ve Sbírce zákonů, tímto dnem se stává součástí právního řádu České republiky. Vyhlášení právního předpisu ve Sbírce zákonů však ještě neznamená, že předpis je aplikovatelný. Aplikovatelnost právního předpisu (tj. situace, kdy na základě předpisu vznikají práva a povinnosti) nastává až jeho **účinností**. Doba mezi platností a účinností právního předpisu (tzv. **legisvakance**) je určena k seznámení se s novou právní úpravou a k přípravě na její aplikaci (přijetí potřebných opatření atd.).

### Nabytí účinnosti (čl. 53 Legislativních pravidel vlády)

Účinnost nastává **dnem**, který je v právním předpise uveden, nejdříve však dnem vyhlášení; to lze navrhnout jen zcela výjimečně v případě, vyžaduje-li to naléhavý obecný zájem, který se musí specifikovat v obecné důvodové zprávě.

Účinnost právního předpisu je vyjádřena v posledním ustanovení právního předpisu:

- **pevně** (prostřednictvím konkrétního kalendářního dne)

*„Tento zákon nabývá účinnosti dnem x. měsíce 20xx.“*

- tzv. **klouzavou účinností** (tj. účinnost je odvislá ode dne vyhlášení)

*„Tento zákon nabývá účinnosti prvním dnem ... kalendářního měsíce následujícího po dni vyhlášení.“*

Vzhledem ke skutečnosti, že daně z příjmů jsou určovány za **zdaňovací období**, je vhodné a potřebné, aby po celé zdaňovací období platila stejná úprava, tj. účinnost zákona musí být navázána na **začátek** zdaňovacího období.

### Dělená účinnost

V některých případech je použitelnost některých ustanovení (zvláště v případě novely) stanovena odchylně od obecné účinnosti právního předpisu, jedná se o tzv. **dělenou účinnost**. Rozlišují se tři způsoby vyjádření dělené účinnosti, přičemž je vždy nutné zvážit, který způsob je pro daný případ nejvhodnější.

- v ustanovení o účinnosti

*„Tento zákon nabývá účinnosti dnem x. měsíce 20xx s výjimkou § x, který nabývá účinnosti dnem x. měsíce 20xy.“*

- v přechodném ustanovení

*„Pro zdaňovací období let 20xx až 20xy se nepoužije ustanovení § x“.*

- v normativním textu

*„Sazba daně činí xx % pro rok 20xx a xy % od roku 20xy“.*

**Závěr:**

NZDP, stejně jako jeho budoucí novely, bude obsahovat obecné ustanovení o účinnosti a v případech, kdy to bude nutné, i zvláštní ustanovení stanovící dělenou účinnost pro jeho konkrétní normy.

---

# 4 Příjmy

---

## 4.1 Obecně o této části materiálu

---

V současném zákoně chybí definice příjmů. To poté vede k celé řadě negativních jevů, mezi kterými je možné vyzdvihnout záměnu pojmů „hrubý příjem“ a „čistý příjem“ (viz kapitola 2.2) a velkou míru nejistoty v tom, co se má zdaňovat a co nikoliv. Ta je v současném zákoně o daních z příjmů poté kompenzována tím, že se používá jiných konstrukčních prvků daně (osvobození, úpravy základu daně) k tomu, aby se daná skutečnost nezdanila, resp. zdanila. Cílem této části je tak tyto problémy odstranit vytvořením definice (hrubého) příjmu.

Tato část navazuje na kapitoly 2.2 a 2.3, které stanovují základní veličiny, jež jsou potřebné pro zdanění. Závěrem těchto kapitol pak je navázání základních principů daně na teoretické doktríny. Zároveň se však konstatuje, že tyto teoretické doktríny jsou z hlediska praxe obtížně uchopitelné, tj. lze je použít pro určení filozofického směřování daně a jako oporu pro právní výklad. Pro reálnou kalkulaci daně se pak konstatují za vhodnější jiné metody, a to například hotovostní model či účetnictví, případně jiná aktuální evidence.

Popis a definování těchto praktických metod pak je předmětem této kapitoly. Při tomto kroku je metodicky postupováno tak, že se jako první definují fundamentální pravidla, kterými se daný systém řídí. Detaily a určité výjimky či vylepšení tohoto základního pravidla směřující k tomu, aby bylo dosaženo kýženého souladu s výše zmíněným filozofickým pojetím, jsou poté definovány dodatečně.

## 4.2 Hotovostní příjmy

---

### 4.2.1 Základ definice příjmů v hotovostním systému

#### Popis problému

Hotovostní model je tím, který je základem pro poplatníky nevedoucí účetnictví. V současné době není až na několik výjimek detailně definován. Pocitově však odborníci v dané oblasti inklinují k určitému obecnému řešení. To tak může být základem pro definici hotovostního příjmu. Cílem této kapitoly je tak vydefinování veličiny, která se výše označuje jako „hrubý příjem“. V současném zákoně o daních z příjmů je pak její označení „příjem“.

#### Návrhy řešení

Hotovostní model určování příjmů se aplikuje primárně v situacích, kdy není k dispozici žádný jiný způsob **pro zjištění příjmu** ocenění dané věci např. aktuální evidenční systém (k tomu viz kapitola 4.3). Z tohoto důvodu se okamžik vzniku příjmu váže k okamžiku realizace určité skutečnosti, v rámci které zpravidla dochází k ocenění (např. v okamžiku prodeje se věc oceňuje prodejní cenou).

Prodejní cena je pak vyjádřena v penězích jakožto obecném poměřiteli hodnot (a také jakožto jednotce, kterou se počítá daň). Pro úvahu o pojetí základní definice hrubého příjmu je tedy relevantní rozdělení hodnot, které hrají roli v ekonomickém vidění světa, na peníze a hodnoty odlišné od peněz.

Za peníze se pak považují zejména tuzemská a zahraniční měna<sup>17</sup>. Za hodnoty odlišné od peněz pak zde může být považováno zboží či jiné věci, služby (včetně práce, finančních služeb či např. nájmu) a i další hodnoty ekonomického významu, které nelze označit za věci a služby (v zásadě by se tedy souhrnně dalo mluvit o statcích). Obecně se pak odhlíží od hodnot, které nemají ekonomické ocenění, resp. do ekonomických úvah se zpravidla nezahrnují (nezdaňuje se např. láska, přátelství a podobné veličiny).

Berou-li se tedy v úvahu dva základní typy hodnot – peněžní a nepeněžní, lze dospět k 5 základním typům transakcí:

- poplatník získává peníze za nepeněžní hodnoty (tj. prodává),
  - poplatníkovi vzniká hrubý příjem ve výši získaných peněz,
- poplatník získává nepeněžní hodnoty za peníze (tj. nakupuje),
  - poplatníkovi vzniká výdaj ve výši poskytnutých peněz (může být však v čase odložen, např. do okamžiku prodeje, nebo rozložen; nicméně k tomu dojde vždy až na základě speciální úpravy),
- poplatník získává nepeněžní hodnoty za jiné nepeněžní hodnoty (tj. směňuje),
  - jde o kombinaci obou výše uvedených transakcí, v rámci kterých tedy vzniká jak příjem, tak i výdaj, výše je pak dána objemem (oceněním dané transakce, resp. jeho jednotlivých složek),

---

<sup>17</sup> Vedle oficiálních měn lze zmínit též tzv. virtuální měny. V rámci zacházení s nimi lze jejich režim připodobnit ke standardním penězům anebo s nimi zacházet jako s platidlem odlišným od peněz (tj. transakce s nimi spojené budou mít obdobný režim jako barter.

- poplatník získává peníze za jiné peníze (tj. vyměňuje měny mezi sebou),
  - v rámci směny měn nastává příjem při každé směně s výjimkou případu, kdy je za českou měnu (tj. jednotka, ze které se počítá česká daň z příjmů) nakupována měna zahraniční,
- poplatník získává peněžní nebo nepeněžní hodnotu zdarma (bezúplatné nabytí),
  - zde je hrubým příjmem získaná hodnota.

### **Závěr:**

Jako základní definici použít model zmíněný v návrhu řešení.

### **Realizace:**

*Příjem je*

- a) získání peněz od jiného za nepeněžní hodnotu (prodej statků a služeb včetně poskytnutí lidské síly, tj. za závislou práci)*
- b) získání nepeněžní hodnoty od jiného za jinou nepeněžní hodnotu (směna statků nebo služeb)*
- c) získání peněz za jinou než českou měnu (kurzový zisk)*
- d) získání peněz nebo nepeněžní hodnoty bez protiplnění (bezúplatné nabytí).*

## **4.2.2 Korekce hotovostního modelu**

### **Popis problému:**

Obecná definice (4.2.1) hotovostního příjmu je toliko „hrubou“ definicí, která vyžaduje dodatečné korekce, které dokáží podchytit i další operace, při kterých např. dochází ke zvýšení hodnoty majetku, nebo které naopak zdaňovány z nějakých zvláštních důvodů být nemají.

Důvodem je fakt, že obecná definice nedokáže zachytit některé ze způsobů zvýšení jmění, tj. bez dalšího totiž dochází k poměrně významnému odchýlení od principu platební schopnosti (tj. sledování především navýšení hodnoty jmění). K tomu typicky dochází v případech, kdy dojde ke zvýšení jmění, které se nerealizuje žádným ze způsobů uvedených v obecném pravidle.

Hlavním problémem jsou pak zejména situace, které jsou ekvivalentní či jsou substitutem transakcí v obecném řešení. Pokud by totiž nebyly zařazeny do základu daně, vedlo by to ke značně distorznímu režimu, kdy by se z daňových důvodů používal zřejmě spíše tento institut, který nevede ke vzniku daňové povinnosti. Příkladem je prominutí dluhu, které v obecném modelu není obsaženo (nejde o převod majetkové hodnoty).

Na druhou stranu pak existuje celá řada transakcí, které nevedou ke zvýšení hodnoty majetku a jejichž zahrnutí do příjmů by bylo v rozporu se zásadou platební schopnosti. Příkladem jsou zejména transakce formálního charakteru, kdy se sice právně mění věc za věc, nicméně fakticky k výměně nedochází (rozdělení věci dle spoluvlastnických podílů, získání cenných papírů rozdělením či sloučením původních apod.).

### **Návrh řešení:**

V tomto kontextu je tedy zapotřebí identifikovat transakce, které budou hotovostní model korigovat způsobem, který umožní odpovídající přiblížení se k principu platební schopnosti.



V tomto kontextu není efektivní (resp. je proti zásadě jednoduchosti), aby se mířilo na absolutní rovnost s touto zásadou. Například se stejně jako v předchozí úpravě odhlíží od zdanění v případech, kdy poplatník předmět primárního nabytí zkonsumuje (tj. vytvoří či vypěstuje věc, kterou použije toliko pro osobní spotřebu).

### **Snížení či zánik dluhu nebo zánik jeho vymahatelnosti**

Naopak velmi důsledně musí proběhnout přiblížení v oblastech, kdy je daná právní forma např. alternativou peněžního plnění tím, že se uhradí snížením dluhu, tj. nedochází bezprostředně k toku majetku, ale k obdobné transakci.

Generálně se jedná tedy o následující situace, které se odchyľují od obecného modelu:

- snížení peněžního dluhu (ať již dohodou, narovnáním či započtením) v případech, kdy je alternativou peněžnímu plnění, což je vlastně ve všech případech, které jsou jmenovány v obecném modelu, tj. je vhodné v těchto případech postavit snížení peněžního dluhu naruven peněz (tj. je-li za snížení dluhu poskytnuto zboží, jedná se o alternativu prodeje, tj. mělo by též z podstaty obecné definice dojít ke vzniku příjmu),
- snížení nepeněžního dluhu – postupuje se obdobně jako u dluhu peněžního,
- zánik vymahatelnosti dluhu, což je situace, kdy formálně dluh existuje, ale z hlediska dlužníka lze hovořit o objektivním nárůstu jmění, neboť je velmi pravděpodobné a racionální, že tento dluh nebude nikdy uhrazen.

Obecně by pak neměly mít žádný vliv na příjem výměny dluhu, tj. situace, kdy se provádí dohodou výměna jednoho dluhu za jiný se stejnou hodnotou.

Výjimku ze vzniku příjmu pak budou představovat situace, kdy sice právně vznikl určitému poplatníkovi dluh, ale není ještě zcela definitivní, neboť je v dané oblasti tradiční jeho snižování (dodatečné korekce) tím, kdo je z něj oprávněný, **typicky se jedná o v současném zákoně o daních z příjmů explicitně předpokládané:**

- prominutí daně, poplatku či jiného obdobného peněžitého plnění,
- odpuštění či zmírnění veřejnoprávní sankce a veřejnoprávního úroku z prodlení,
- odpuštění či zmírnění soukromoprávní sankce (např. smluvní pokuty) či úroku z prodlení.

Je však nutné poznamenat, že se to nedotýká případů, kdy je snižován např. úrok z prodlení či smluvní sankce za dodání zboží dlužníkem. Výše uvedené transakce jsou toliko jednostrannými akty (odpovídající spíše dodatečné korekci věřitele ve prospěch dlužníka).

### **Vrácení větší hodnoty, než byla půjčka**

Obecně není příjmem vrácení dočasně vypůjčené věci (viz dosavadní § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů). Při tomto je ale naopak třeba zohlednit případy vrácení dočasně poskytnutých věcí (i peněz), kdy je vráceno něco více, než věřitel do dané věci investoval, či dojde ke zhodnocení těchto věcí. Konkrétními situacemi již dnes řešenými v zákoně o daních z příjmů jsou:

- splacení jistiny dluhu v případech, kdy jistina byla vyšší než vypůjčené prostředky (tj. typicky u diskontu směnek pod jejich nominální hodnotou – viz současný § 8 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů), v těchto situacích je totiž tato vyšší hodnota alternativou úroku,
- vrácení věci, která byla zhodnocena dlužníkem (viz např. dosavadní § 23 odst. 6 písm. a) zákona o daních z příjmů),
- případy, kdy došlo k výměně věřitelů, a nový věřitel pořídil pohledávku za hodnotu nižší, než je původní výše dluhu (§ 3 odst. 4 písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů).

## **Zvláštní případy**

Další případy vzniku příjmu se pojí s některými specifickými operacemi, a to:

- příjmy vzniklé z operací se závodem (k tomu samostatně kapitola xxx), např. hodnota postupovaných dluhů a rozdíl mezi hodnotou zásob a jejich cenou stanovenou při prodeji obchodního závodu,
- příjmy vzniklé v rámci ukončení činnosti (§ 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů) – k tomu samostatně kapitola xxx
- příjmy při změnách systému zdanění (paušální výdaje, cash příjmy vs. účetnictví) – k tomu samostatně kapitola xxx.

O vzniku příjmu je pak pojednáváno ve zvláštních kapitolách.

## **„Umělé“ příjmy**

Kromě těchto reálných příjmů může vznik příjmu sloužit jako prostředek nápravy některých porušení povinností poplatníka při uplatňování daňového benefitu (např. viz § 15 odst. 6 zákona o daních z příjmů). Tyto mechanismy jsou však přímo spojeny s dotčeným speciálním režimem.

## **Kdy nevzniká příjem**

Vedle korekcí pozitivních (tj. kdy příjem vzniká) je také celá řada korekcí, v důsledku kterých příjem v dané situaci vznikat nemá. Jde zejména o:

- tzv. vklad do vlastního kapitálu
  - souhrnný pojem pro případy typické pro vznik určité entity (poplatníka daně z příjmů právnických osob), kdy jeho zakladatel tuto entitu vybavuje určitým kapitálem; obdobně zahrnuje i případy, kdy je tato entita dovybavena i během její existence.
  - jde o tzv. „neziskotvorné“ transakce, při nichž se nemá za to, že by se zisk realizoval, toliko se převede majetek spolu s jeho daňovým oceněním na jiný subjekt, blíže k tomu v kapitole 5.1,
- transfer jistiny dluhového nástroje a dočasně poskytnuté věci (zejm. zápůjčka, výpůjčka, výprosa) s výjimkou případu, kdy se vrací
  - více než poplatník půjčil či dal (s výjimkou příjmu z vrácené zápůjčky nebo úvěru nabytých úplatným postoupením pohledávky a s výjimkou příjmu z eskontního úvěru ze směnky, kterou je hrazena pohledávka),
- rozšíření rozsahu nebo vypořádání společného jmění manželů,
- vypořádání spoluvlastnictví rozdělením věci podle velikosti spoluvlastnických podílů,
- (ekvivalentní) výměna pozemků při pozemkových úpravách podle zákona upravujícího pozemkové úpravy,
- ekvivalentní výměna podílů,
- částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka.

## **Závěr:**

Je zapotřebí výše uvedené upřesnění zohlednit do definice příjmu, a to jako speciální pravidlo vůči obecné definici. Tím tedy dojde k určité změně oproti současnému stavu, kdy u těch částek, u kterých se výše uvádí, že nejsou příjmy, se často jednalo o položky (příjmy), které byly toliko vyjímány z předmětu daně.

Pozn.: konstatování, že se jedná o příjem, nedeterminuje, že takové plnění bude zahrnuto do základu daně (lze ho totiž vyřadit např. prostřednictvím osvobození).

**Realizace:**

Oproti současnému stavu je vhodnější spíše se pokusit výše uvedené situace definovat obecněji.

## 4.3 Akruální model určení příjmů

---

### 4.3.1 Definice akruálního příjmu, vztah daní a účetnictví

#### Popis problému

Kapitola 2.2 uvádí, že výchozím bodem pro stanovení základu daně bude čistý příjem, jehož kladná složka (hrubý příjem) je na hotovostní bázi definována v kapitole 4.2. To se však nehodí pro velké ekonomické subjekty, kde věrnější obraz o jejich čistém příjmu, a tedy i platební schopnosti, poskytuje akruálním zobrazení jejich hospodaření.

Akruální princip zohledňuje to, že vlastní peněžní tok není až tak zásadní, podstatnější je vznik dluhu (závazku) či pohledávky. Akruální princip tak umožňuje porovnávat za zvolené období ekonomicky si odpovídající veličiny a poskytuje korektnější, ucelenější a smysluplnější informace o ekonomické situaci daného subjektu.

Na druhou stranu má zjišťování příjmů na akruálním základě i některé nevýhody, jako např. vyšší složitost vedení evidence, vyšší požadavky na zdroje dat nebo např. nutnost reakce na situace, jako je např. zaúčtování příjmu, který ale posléze není uhrazen, přičemž již mezitím proběhla účetní závěrka a podání daňového přiznání. Takové situace není třeba v hotovostní definici příjmů řešit.

#### Návrhy řešení

Ke zjištění základu daně z příjmů na bázi akruálního principu vedou v zásadě dvě cesty, a to:

- stanovení základu daně na základě výsledku hospodaření dle účetních pravidel, která jsou na akruálním principu založena,
- stanovení základu daně na akruálním principu zcela nezávisle na účetnictví.

Finanční účetnictví zachycuje toky v období, kdy došlo ke vzniku, změně, výměně nebo zániku určité ekonomické hodnoty. Jeho cílem je poskytnout investorům a dalším zúčastněným stranám spolehlivou a co nejpřesnější informaci o finanční situaci subjektu či skupiny v určitém okamžiku. Základním principem je tzv. věrný a poctivý obraz. Dalšími důležitými pravidly jsou přednost obsahu před formou, přeceňování na tržní hodnoty, stálost účetních metod, zákaz skrytých rezerv atd. Jednou z hlavních veličin, kterou účetní evidence poskytuje, je výsledek hospodaření, který se vypočítá jako rozdíl mezi výnosy a náklady a má zobrazovat změnu vlastního kapitálu plynoucí z ekonomické činnosti daného subjektu. Výsledek hospodaření před daní z příjmů je tak logickým měřítkem čistého příjmu a východiskem pro stanovení základu daně, což je i současnou praxí v České republice.

Na druhou stranu jsou daňová pravidla použita ke stanovení zdanitelných zisků za účelem získání fiskálních příjmů. Tato pravidla musí být vhodná k plnění povinností jak ze strany daňových poplatníků, tak i pro kontrolu a vymáhání ze strany správce daně. Proto některé státy postupují tak, že daňová legislativa přímo stanoví pravidla pro určení zdanitelného příjmu, která jsou nezávislá na účetních pravidlech.

Obecně lze vztahy mezi daněmi a účetnictvím v jednotlivých státech rozdělit do tří základních skupin:

## 1. Závislý systém určení základu daně

Základ daně vychází přímo z účetního výsledku hospodaření s minimem úprav pro zjištění základu daně, kdy např. v Lucembursku mohou poplatníci pro stanovení základu daně využít i účetní odpisy. Kromě těchto úprav může daňový systém poskytovat poplatníkům daňové úlevy, ať už ve formě položek odečitatelných od základu daně, či daňových slev.

Mezi výhody závislého systému lze uvést:

- Nižší administrativní náročnost, kdy poplatníci vedou jen jeden systém evidence. Výpočet základu daně z účetního výsledku hospodaření je snadný a administrativně nenákladný.
- Pokud platí, že účetnictví poskytuje věrné zobrazení hospodaření, pak účetní výsledek hospodaření se nejvíce blíží měřítku platební schopnosti a uvedený systém nejvíce naplňuje zásadu horizontální a vertikální daňové spravedlnosti.
- Možnosti daňové optimalizace jsou omezeny tím, co je akceptovatelné pro účetní zachycení dané transakce.
- Správce daně se při kontrole soustředí na správné účetní postupy a poté na vyčíslení daně.
- Poplatníci nemohou využívat rozdílů daňové a účetní evidence pro daňovou optimalizaci.

Mezi nevýhody systému lze uvést:

- Stát do jisté míry ztrácí kontrolu nad základem daně. Veškeré změny účetních pravidel jsou automaticky promítány do způsobu stanovení základu daně.
- Případné fiskální zájmy státu mohou ovlivňovat domácí účetní pravidla (to neplatí v případě základu daně vycházejícího z mezinárodních účetních standardů).
- Snaha o daňové úniky znamená často manipulaci účetních výkazů poplatníkem, čímž jsou zkresleny informace určené i pro jiné uživatele než pro správce daně.
- Pro některé, zejména menší a na burze neobchodované podniky, které nejsou kontrolovány auditorem, je daňová optimalizace důležitější než věrný a poctivý obraz a pak jsou motivovány ke zkreslování účetnictví.

## 2. Nezávislý systém určení základu daně

V nezávislých systémech jsou příjmy a výdaje na akruálním základě definovány přímo daňovou legislativou. Pro stanovení základu daně určuje daňový zákon zcela vlastní pravidla bez vazby na účetní normy, definice, metody atd. Výpočet základu daně z příjmů nezávisí na výši účetního výsledku hospodaření a pro zjištění daňového základu nemusí subjekt účtovat, nicméně tato povinnost mu může vyplývat z jiných právních norem.

V případě účtujících subjektů to však neznamená, že při stanovení základu daně poplatníci nevyužívají informace zprostředkované právě účetnictvím. Řada transakcí má i v nezávislých systémech stejné účetní a daňové zachycení a informaci o takových transakcích je pak možné pro daňové účely přebírat z účetnictví.

Nezávislý systém využívají např. Austrálie, Dánsko, Německo, Polsko nebo USA.

Výhodami tohoto systému jsou:

- Daňová pravidla jsou jednotná pro všechny poplatníky, a to bez ohledu na různé účetní systémy.
- Fiskální zájmy státu neovlivňují účetní zobrazení. Je respektována zásada, že účetní informace jsou určeny primárně jiným uživatelům než správci daně.
- Vlastní daňové metody omezují některé možnosti optimalizace prostřednictvím účetních metod.
- Správce daně nemusí kontrolovat úplnost a správnost účetnictví.

- Z národohospodářského pohledu si stát prostřednictvím tvorby daňových pravidel ponechává plnou kontrolu nad zdaněním, neboť účetní jednotky nemají možnost ovlivnit výši daně volbou účetních pravidel.

Nevýhodami tohoto systému jsou:

- Nutnost vedení dvojí evidence všech ekonomických transakcí na straně poplatníků, jednou pro účetní účely, podruhé pro daňové účely.
- Administrativní úleva v účetní oblasti pro např. malé poplatníky nemusí přinést snížení administrativních nákladů, pokud je pro daňové účely vyžadována komplexní evidence.
- Potenciální velký rozdíl mezi ziskem pro daňové a účetní účely, což může být v rozporu s naplněním zásady horizontální a vertikální spravedlnosti.
- Velké administrativní náklady spojené s konstrukcí převodního můstku mezi základem daně a účetním hospodářským výsledkem, pokud je to právními předpisy požadováno.

### 3. Polozávislý systém určení základu daně

Mezi závislými a nezávislými systémy se nachází polozávislé systémy vztahu daní a účetnictví. Mezi představitele tohoto systému patří i Česká republika. Východiskem pro určení základu daně je účetní výsledek hospodaření, nicméně daňový zákon obsahuje pro některé typy transakcí či majetku i vlastní definice a postupy, které nahrazují definice a postupy účetní (např. pravidla pro rozeznávání majetku, daňové odpisy, které nahrazují účetní odpisy apod.).

V praxi je tento model podobný závislému systému s tím rozdílem, že u polozávislých systémů je výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví transformován na základ daně prostřednictvím většího počtu operací.

Výhody:

- Menší administrativní náročnost ve srovnání s nezávislým systémem, většina ekonomických transakcí je primárně evidována pouze v účetnictví.
- Daňová legislativa nemusí obsahovat úplnou definici akruálního příjmu, tam, kde není třeba odchýlného přístupu od účetních předpisů, je možno využít informace z účetnictví.
- Vlastní daňové metody omezují možnost optimalizace prostřednictvím účetní metody.
- Z národohospodářského pohledu si stát prostřednictvím tvorby daňových pravidel ponechává plnou kontrolu nad zdaněním, neboť účetní jednotky nemají možnost ovlivnit výši daně volbou účetních pravidel.

Nevýhody:

- U některých typů transakcí je třeba dvojí evidence, jedna pro účetní účely a jedna pro daňové účely.
- Na určité změny účetních pravidel je třeba reagovat v daňové legislativě. Pokud dojde ke změně účetních předpisů a daňová legislativa včas nezareaguje, mají změny přímý dopad na základ daně.
- Správce daně musí znát a kontrolovat jak účetní, tak daňová pravidla.
- Snaha o daňové úniky znamená nutnost manipulace účetních výkazů, čímž jsou zkresleny informace určené i pro jiné uživatele než pro správce daně.

### Závěr

Všechny výše uvedené systémy mají své výhody a nevýhody. Není možno říci, že jeden by byl výrazně lepší než ostatní dva. Změna zavedeného systému by však byla extrémně náročná,

a to jak na straně poplatníků, tak daňové správy. Proto není důvod opouštět stávající systém, který bude zachován i v novém zákoně o daních z příjmů.

## **Realizace**

Vytvoření konkrétního „můstku“ mezi daněmi a účetnictvím řeší kapitola xxx

## 4.4 Příjem vs. absolutně neplatné právní jednání, trestný čin apod.

---

### 4.4.1 Absolutně neplatná právní jednání

#### Popis problému:

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“) nahradil s účinností od 1. ledna 2014 dosud užívaný termín „právní úkon“ termínem „právní jednání“. Vzhledem k odkazům na soudní judikaturu vzniklou před datem účinnosti OZ jsou v tomto materiálu užívány oba výše uvedené právní termíny současně.

Pro určení neplatnosti právního jednání je třeba vycházet z OZ, který rozlišuje absolutně neplatné a relativně neplatné právní jednání, přičemž preferuje jako důsledek vad právního jednání stanovení relativní neplatnosti před neplatností absolutní.

Relativní neplatnost právního jednání spočívá v tom, že právní jednání, u kterého je dán důvod relativní neplatnosti, se považuje za platné až do okamžiku, kdy se oprávněná (zákonem chráněná) osoba této neplatnosti dovolá. Relativní neplatnosti se nemůže dovolat správce daně.

*Absolutně neplatné právní úkony se považují za existující, ale neplatné, takže pro vady, se kterými zákon takovou neplatnost spojuje, z nich pro účastníky ani pro třetí osoby nevznikají právní následky. Pro absolutní neplatnost je dále charakteristické, že nastává přímo ze zákona (ex lege), aniž by se musel jejich následků nejprve dovolávat některý z účastníků, soud, ev. jiný orgán, přihlíží k takové neplatnosti z úřední povinnosti (ex offio), co do doby působí absolutní neplatnost od počátku (ex tunc), tj. úkon je neplatný od okamžiku svého vzniku.*

(Ústavní soud ČR, sp. zn. II. ÚS 91/98 ze dne 16. 9. 1998)

Z důvodové zprávy k OZ:

*Povaze soukromého práva a rozumné potřebě běžných soukromých občanských styků odpovídá jako hlavní zásada pravidlo, že je namíste hledat spíše důvody pro platnost právního jednání než pro jeho neplatnost (zásada potius valeat actus quam pereat).*

Má-li neplatné právní jednání náležitosti jiného právního jednání, které je platné, lze se jej dovolat, je-li z okolností zřejmé, že vyjadřuje vůli jednajících osoby.

Tam, kde se důvod neplatnosti týká jen části právního jednání, má být vyslovena neplatnost jen této části. Částečná neplatnost se však nemusí týkat jen dílčí klauzule nebo dílčího ujednání oddělitelné od ostatního obsahu právního jednání, ale také nezákonného určení množstevního, časového, územního nebo jiného rozsahu. Ani v takových případech není nezbytné vždy vyslovovat neplatnost, protože postačí úprava nezákonného rozsahu.

Zákon o daních z příjmů výslovně nestanoví, že podmínkou pro daňovou uznatelnost je platnost právního jednání. Může tak docházet ke sporům mezi správci daně a daňovými subjekty, kdy správce daně požaduje výdaje spojené s neplatným právním jednáním ze základu daně vyloučit, zatímco daňový subjekt prokazuje, že výdaj byl skutečně vynaložen, souvisel se zdanitelnými příjmy a k jeho vyloučení není tedy adekvátní důvod. Tyto rozdílné názory pak mohou vést až k soudnímu projednání věci.



Z judikatury:

*1. S ohledem na absolutně neplatnou nájemní smlouvu nemohou stěžovatelem vynaložené výdaje představovat nájemné a tedy výdaje daňově uznatelné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. h) ZDP. Tato skutečnost však sama o sobě ještě nevede k závěru, že by stěžovatelem vynaložený výdaj nemohl představovat výdaj, který ZDP umožňuje odečíst si od získaných příjmů.*

*Samotný zákon naprostou většinu případů uplatnění výdajů neřeší a ani z hlediska reálných možností řešit nemůže. Vždy je proto nutno vycházet z celkového kontextu všech okolností případu i smyslu celého zákona. Zatímco u jednoho poplatníka může být uskutečněný výdaj daňově uznatelný, u jiného neobstojí.*

(NSS č. j. 9 Afs 39/2007-47 ze dne 10. 5. 2007)

*2. Z hlediska daňových dopadů je nutné rozlišit případy, kdy daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů a na druhé straně uplatnily náklady, nebudou reflektovat neplatnost smlouvy v soukromoprávní rovině, tj. budou se chovat tak, jakoby tato smlouva byla bezvadná, od případů, kdy si strany, které neplatnou smlouvu uzavřely, navzájem poskytnutá plnění, respektive v případě neplatné nájemní smlouvy uhrazené nájemné na straně jedné a náhradu za užívání prostor na straně druhé, vrátí.*

(NSS č. j. 9 Afs 81/2010 – 180 ze dne 31. 3. 2011)

*3. I absolutně neplatný právní úkon může mít za určitých okolností daňověprávní účinky. Pro oblast daňovou je přitom rozhodná ekonomická logika, tedy zda se předmětný závazek projevil v majetkové sféře daňového subjektu.*

(NSS č. j. 1 Afs 11/2013-84 ze dne 22. 8. 2013)

*4. To že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená ještě a priori, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy. Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu např. v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 ZDP), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projevilo-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 ZDP či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví.*

(NSS č. j. 7 Afs 130/2009-200 ze dne 2. 12. 2010)

*5. Ústavní soud rovněž připomíná, že každý případ je nutno posuzovat individuálně s ohledem na konkrétní okolnosti věci a především v kontextu všech okolností.*

(IV. ÚS 3402/13 ze dne 4. 6. 2014)

Dále např.: NSS č. j. 2 Afs 94/2004 – 50 ze dne 3. 2. 2005, NSS č. j. 7 Afs 8/2007 – 49 ze dne 17. 4. 2008, NSS č. j. 5 Afs 22/2011-72 ze dne 16. 11. 2011, NSS č. j. 1 Afs 9/2012-97 ze dne 18. 7. 2012, I. ÚS 1169/07 ze dne 26. 2. 2009, I. ÚS 2082/09 ze dne 15. 3. 2010.

Plnění, k němuž došlo na základě neexistujícího právního jednání či jednání, k němuž se nepřihlíží podle zvláštní právní úpravy, je plněním bez právního důvodu, a tudíž podléhajícím režimu bezdůvodného obohacení (§ 2991 a násl. OZ).

Dalším problémem jsou tzv. jednání nicotná, která mají podobný dopad jako jednání absolutně neplatná. Jednu množinu těchto nicotných aktů pak mohou tvořit jednání zdánlivá, tj. jednání, která vypadají, jako že jsou, nicméně nenastala. Nicméně české občanské právo připouští možnost dodatečného vyjasnění v případě důvodu neurčitosti nebo nesrozumitelnosti obsahu právního jednání (v tomto případě se k vadě nepřihlíží a hledí se, jako by tu bylo právní jednání od počátku).

## Návrh řešení

Obecně bude platit teze, že je-li s určitým jevem spojena absolutní neplatnost či nulita, pak by daňové právo mělo tuto skutečnost přiměřeně reflektovat. Klíčovou vazbu v tomto poskytují kapitoly 2.3 a 2.4 (tj. jak teoretický model určení příjmu, tak jeho zpraktičtění), které jako o základní veličině hovoří o „přírůstku majetku“. Není-li pak přírůstku, nemůže být ani odpovídající daňové korekce.

Obecně připadají v úvahu následující varianty:

- striktní vazba na validitu právní skutečnosti
  - absolutní neplatnost či nulita právního úkonu znamená, že pro účely daně z příjmů nedošlo k žádnému jednání, které by založilo vznik příjmu, pozitivem je tedy návaznost na zbytek právního řádu
  - při zpětném zjištění znamená nutnost zrekonstruovat zpětně daňové povinnosti;
    - to znamená určitou administrativní zátěž, a to i v případě, zhojí-li strany dodatečně toto jednání
    - pokud došlo v mezidobí k prekluzi, může vést k nespravedlivému zdanění
- *ad hoc* posouzení primárně se opírající o právní stav, ale zohledňující subjektivní vnímání daného vztahu
  - primárně je rozhodující právní stav, tj. je-li určité jednání neplatné či nulitní, musí dojít ke korekci
  - korekce nenastane v případech, kdy poplatníci daný vztah zhojili (např. uzavřeli později jinou smlouvu), pokud se zároveň do té doby chovali směrem k zachování daného smluveného uspořádání
  - bylo-li i na základě takového úkonu plněno a plnění nebylo zpochybněno.  
Tento postup
    - vkládá do celého vztahu určitý subjektivní prvek, tj. to, jak poplatník situaci vnímá a jak se chová (subjektivní vnímání příjmu je určitou veličinou, která je obecně zmiňována teoretickou literaturou)
    - umožňuje bez administrativních nákladů učinit identickou korekci, která proběhla např. v soukromém právu

## Závěr

Daňové právo by mělo i nadále při klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházet v zásadě z ekonomické logiky, kdy i absolutně neplatné nebo zdánlivé právní jednání může mít i plnohodnotné daňověprávní účinky.

## 4.4.2 Relativně neplatná právní jednání

### Popis problému

Relativní neplatnost právního jednání, pokud se jeho neplatnosti žádná ze smluvních stran nedovolala, daňové důsledky nepůsobí.

Pokud se některá ze smluvních stran relativní neplatnosti právního jednání dovolá, bude se správce daně při stanovení daňových výdajů řídit stejnými zásadami jako v případě absolutní neplatnosti právního jednání.

Situace je v těchto případech odlišná od jednání absolutně neplatného, a to zejména v tom, že do doby namítnutí relativní neplatnosti je daná transakce zcela validní. K jejímu zneplatnění dochází až okamžikem námitky, kdy taktéž vzniká případné bezdůvodné obohacení.

### Návrh řešení

Z hlediska daně z příjmů považovat jednání relativně neplatná za relevantní pro daňové účely. V případě, že dojde k následné námitce a vracení plnění, reflektovat tuto skutečnost odděleně jako další převod hodnot (s potencialitou vzniku příjmů a výdajů).

V praxi to tedy bude znamenat, že například při koupi zboží by vznikl na straně prodejce okamžikem prodeje příjem a při vracení plnění na základě námitky relativní neplatnosti, by vznikl výdaj (akruální systém v tomto směru může samozřejmě pracovat s určitým časovým posunem).

Teoreticky lze připustit, že pokud k námitce relativní neplatnosti došlo bezprostředně po sjednání transakce, pak by nemuselo vůbec dojít k tomu, že by transakce byla vzata v potaz (situace by se z hlediska časového sousledu značně blížila absolutní neplatnosti).

V obou výše uvedených řešeních je však nutné dodržet logiku, že v dlouhém období by měl být zohledněn reálný přírůstek majetku. Je tedy především třeba v jakémkoliv řešení dbát na souvislost příjmů i výdajů.

### Závěr

Relativní neplatnost právního úkonu ještě nemusí znamenat, že by předmětný výdaj nemohl být výdajem daňově uznatelným. Obdobně je třeba posuzovat i plnění vzniklá z právního jednání zdánlivého. Vždy je nutno vycházet z celkového kontextu všech okolností případu i smyslu celého zákona.

## 4.4.3 Příjmy z trestné činnosti

### Popis problému

V rámci odborných diskuzí se často polemizuje s tím, jak posuzovat příjmy, které jsou dosaženy v souvislosti se spácháním trestného činu.

Z judikatury:

*1. Podle mnohaleté stabilizované praxe soudů také nelze posuzovat jako zkrácení daně ve smyslu § 148 trestního zákona zatajení příjmu docíleného trestným činem v daňovém přiznání a neodvedení daně z takového příjmu. Je vcelku evidentní, že pachatel by se tak nepřímo nutil k oznámení své vlastní trestné činnosti, což by bylo v rozporu s významnou procesní zásadou, že obviněný nesmí být k doznání žádným způsobem donucován.*

(Nejvyšší soud sp. zn. 1 Tzn 20/96 ze dne 20. 1. 1997)

2. ZDP výslovně nerozděluje příjmy na ty, které jsou nabyty v souladu se zákonem, a tudíž podléhají zdanění a na příjmy protiprávní, jež by tak byly výlučně předmětem trestněprávní represe nebo případně předmětem sankcí podle zvláštních předpisů.

(NSS č. j. 5 Afs 148/2006-53 ze dne 21. 9. 2007)

3. Na základě důvodové zprávy k návrhu zákona (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992) a s přihlédnutím k filosofii ZDP a jeho jednotlivým částem tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka.

ZDP dále potom pozitivně i negativně vymezuje, které z příjmů jsou předmětem daně (jsou tedy oním „navýšením majetku“) a vstupují proto do základu daně a dani tak podléhají, a které nikoliv, neboť uvedené znaky nenesou a příjmem ke zdanění proto nejsou. Zákon tak dává jasně najevo (ve vztahu ke zdanění příjmů fyzických osob v obecné rovině v § 3), které příjmy za navýšení majetku nepovažuje a proto je ani nezahrnuje do povinnosti zdanění.

(NSS č. j. 5 Afs 68/2007 – 121 ze dne 28. února 2008, NSS č. j. 2 Afs 42/2005-136 ze dne 12. 1. 2006)

4. Předmětem daně z příjmů není prospěch dosažený z činnosti společensky nebezpečné, která je zakázána sama o sobě, tedy nikoli pro nevydání potřebného povolení k jejímu výkonu, tedy příjem z činnosti, kterou oprávněně ani vykonávat nelze, a proto žádnému povolení nepodléhá a ani podléhat nemůže. Předmětem daně z příjmů tak nemůže být majetkový prospěch pachatele získaný např. trestným činem krádeže či loupeže (... věc odcizená se nestává vlastnictvím pachatele trestného činu). Ani prospěch získaný žalobkyní jednáním, které naplnilo skutkovou podstatu trestného činu nedovolené výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů dle § 187 tr. zák. z roku 1961, není příjmem ve smyslu § 10 ZDP, jímž došlo ke zvýšení majetku žalobkyně odsouzené za tento trestný čin, a který by proto podléhal této dani.

(Městský soud Praha č. j. 5 Ca 65/2007 – 77 ze dne 17. 3. 2010)

6. Podle § 3 ZDP jsou předmětem daně všechny druhy příjmů, které nejsou od této daně osvobozeny, ani z nich není sražena daň zvláštní sazbou daně. Dosažené příjmy žalobce nebyly od daně osvobozeny, ani z nich nebyla sražena daň zvláštní sazbou, proto měly být řádně zdaněny, na tom nic nemění ani případná nelegálnost zdroje příjmů. Žalovaný ve věci vycházel z naplnění formální i materiální vykonatelnosti exekučního titulu - výkazu nedoplatků, který svědčil pro provádění exekuce. Soud neshledal zákonné důvody pro odklad a zastavení daňové exekuce v předmětné věci.

(Krajský soud Brno č. j. 29 Af 10/2014 – 67 ze dne 31. března 2014)

7. Rozsah obnoveného řízení dle § 120 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, není limitován důvody pro povolení řízení, ale předmětem řízení, resp. rozsahem původního řízení. Správce daně tedy opětovně v celém rozsahu prověřuje a znovu v kontextu nových poznatků hodnotí veškeré skutečnosti k této daňové povinnosti se vztahující.

(NSS č. j. 5 Afs 99/2015 – 106 ze dne 10. února 2016)

Na základě výše uvedené judikatury by mohlo být tvrzeno, že je roztržštěná. Nicméně je otázkou, do jaké míry se dají jednotlivé rozsudky vztahovat na všechny typy trestných činů či naopak existují určité skupiny, pro které potenciálně platí jiná pravidla.

## Návrh řešení

Trestné činy se z hlediska konsekvencí pro oblast vzniku příjmů dají dělit do dvou základních skupin, přičemž je vždy důležitá vazba, zda trestný čin zakládá neplatnost úkonu, na základě kterého vznikl určité osobě majetkový prospěch.

Jde tedy o následující základní skupiny:

- trestný čin zakládá absolutní neplatnost; jednání je zakázáno, tj. civilněprávně není transakce validní, namísto reálného prospěchu vzniká toliko vzájemné bezdůvodné obohacení. Příkladem může být krádež, prodej drog, atd.,
- trestný čin, který nezpochybnuje validitu určitého soukromoprávního vztahu, tj. civilněprávní vztah není tím, že se jedna ze stran dopustila trestného činu nijak dotčen; toto nastává například při neoprávněném podnikání (vztah mezi prodejcem a zákazníkem není nijak narušen, smlouva i záruční vztahy platí, toliko je trestněprávně postiženo určité porušení regulace).

Obdobně jako u trestných činů je vhodné postupovat i u jiných jednání, která nejsou stížena trestněprávní sankcí, ale toliko např. sankcí v rámci správního trestání, tj. „podlimitní“ krádež, která je toliko řešena v rámci přestupkového řízení.

I zde je zapotřebí rozlišovat, zda dané jednání je stíženo absolutní neplatností, tj. zda byla daná transakce validní nebo zda šlo toliko o porušení nějaké veřejnoprávní regulace jedním ze subjektů, které nemá dopad do validity daného vztahu (např. restaurace, která bude stížena pokutou za nedodržení některých hygienických norem).

Stanovení daně konkrétnímu daňovému subjektu však neznamená, že správce daně při své činnosti určuje, který majetek je nebo není ve vlastnictví daňového subjektu. Správce daně v rámci daňového řízení posuzuje, zda konkrétní daňový subjekt měl za příslušné zdaňovací období (u fyzických osob je to kalendářní rok), příjmy, které podléhají zdanění. Skutečnost, že konkrétní daňový subjekt musí vrátit finanční prostředky získané nelegální činností, neznamená, že v nabytí z nich neměl majetkový prospěch. Přitom rozlišování poctivé a nepoctivé držby je významné toliko pro nabytí vlastnického práva vydržením, příp. pro eventuální vypořádání vzájemných nároků mezi držitelem a vlastníkem.

V konečném důsledku to pro praxi znamená např. to, že poplatník, který řádným zdaňováním zakrýval určitý trestný čin (např. krádeže), bude moci po odhalení této trestné činnosti požádat dodatečným daňovým přiznáním o vrácení takto zaplacené daně (za neprekudovaná období). V takové situaci však nelze očekávat, že by vratka daně šla ve prospěch tohoto subjektu. Spíše bude doplňovat zdroje, které umožní vrácení věcí, které poplatník má na základě právního titulu bezdůvodného obohacení povinnost vrátit (v zásadě totiž bude platit, že jestliže poplatník např. nějakou hodnotu ukradl a pak část zdanil, nebude mít bez vratky daně prostředky na její případné vrácení; nemožnost vratky by pak dopadla také na oběť této nelegální činnosti).

## Závěr

Navrhuje se postupovat tak, jak je uvedeno v návrhu řešení. Vychází se především z reálného a nikoliv zdánlivého zvýšení jmění (tj. pokud poplatník získá majetek, ale vzniká mu tím okamžitě dluh v podobě povinnosti vrátit bezdůvodné obohacení v téže výši, přírůstek jmění nevzniká a situace je jen dočasnou držbou).

Samozřejmě platí, že dokazování, zda šlo nebo nešlo o trestný čin, trvá určitý časový úsek. Do okamžiku rozhodnutí o povaze toho činu pak zpravidla taková transakce z důvodu

informačního deficitu bude vykazovaná jako příjem, a to i přesto, že rozhodnutí je vzhledem k právnímu hodnocení trestnosti deklaratorního charakteru.

---

# **5 Výdaje**

---

## 5.1 Změna hospodaření s majetkem bez jeho přecenění

---

### Popis problému:

V současném právním stavu existuje nezanedbatelné množství transakcí, u kterých při realizaci majetkového toku nedochází ke vzniku příjmu, ale nabyvatel přebírá daňové ocenění od pozbývajícího a příjem při dalším zcizení nabyvatelem (pokud se opět nejedná o změnu hospodaření bez přecenění) se počítá jako rozdíl mezi prodejní cenou a původním daňovým oceněním pozbývajícího. Jinými slovy, daň je odložena až do okamžiku zcizení nabyvatelem, resp. nabyvatel platí daň jak ze zvýšení hodnoty po dobu držby pozbyvatelem, tak po dobu držby nabyvatelem.

Tato situace nastane například v důsledku fúze dvou společností, kdy samotná změna vlastníka v podobě převedení vlastnictví na nástupnickou společnost není zdaňována a zdaněn je až případný prodej daného majetku touto společností. Z hlediska teorie je tedy na jeden z transferů rezignováno, což se však v delším období nijak nedotkne výsledné výše čistého příjmu, a tím i daně. Klíčové v těchto situacích je totiž to, že se transakcí, na kterou bylo rezignováno, nemění výše daňové ceny, která poté vstupuje do výdajů v okamžiku konečného prodeje tohoto majetku.

### Návrh řešení:

Uvedený přístup je vhodné podrobit analýze z hlediska jeho potřeby. Především je otázkou, je-li důvodné, aby tento systém existoval. Jakékoliv přecenění totiž vždy v logice kapitoly 2.2 spíše přibližuje majetkovou situaci poplatníka teoretickému modelu „čistého příjmu“, a tím tedy zpřesňuje praktickou identifikaci platební schopnosti.

Případné zdanění v takových případech není samo o sobě zakázané, ale toliko velmi netradiční, přičemž by si vyžádalo velmi razantní změny i v dalších oblastech daně z příjmů. Rovněž lze uvést, že účetní systémy tyto transakce taktéž většinou neevidují jako „výnosové“, tj. v účetním vidění světa tedy také není například vklad tím, co by ukazovalo na aktuální platební schopnost dané entity.

Rozsah transakcí, které by se měly řídit tímto režimem, by se neměl zásadně lišit od současného stavu (který však je explicitně normován toliko v rámci § 30 odst. 10 zákona o daních z příjmů jako situace, kdy nedochází k přecenění hmotného majetku).

### Vybavení základním kapitálem:

Jedná se o situace typické pro vznik určité entity (poplatníka daně z příjmů právnických osob), kdy jeho zakladatel tuto entitu vybavuje určitým kapitálem. Takový majetek tedy přenáší ze svého hospodaření do hospodaření takové jednotky. Teoreticky by v tomto okamžiku mohlo dojít k přecenění majetku ve spojení s případným vznikem příjmu, nicméně by to bylo značně netradiční řešení. Typickými situacemi, kdy k tomuto dochází, jsou:

- a) nabytí majetku poplatníkem
  1. vkladem od jiného poplatníka,
  2. přeměnou,
- b) nabytí vlastnického práva k majetku vrácením vkladu tichému společníkovi,
- c) převzetí majetku v rámci změny příslušnosti hospodařit nebo práva hospodařit s majetkem státu,



- d) předání majetku územního samosprávného celku k hospodaření jím zřízené příspěvkové organizaci a zpětné předání tohoto majetku zřizovateli,
- e) nabytí majetku
  1. podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby,
  2. podle zákona upravujícího přechod majetku České republiky do vlastnictví obce,
  3. v důsledku delimitace státních organizací,
- f) vyřazení majetku z obchodního majetku a jeho opětovného zařazení do obchodního majetku,
- g) vyřazení pronajímaného majetku z obchodního majetku nebo zařazení pronajímaného majetku do obchodního majetku,
- h) zařazení majetku do obchodního majetku, pokud byl tento majetek v obchodním majetku druhého z manželů či bývalého manžela, s výjimkou majetku nabytého koupí od druhého z manželů či bývalého manžela,
- i) vklad majetku určeného podle druhu společníkem do společnosti,
- j) vrácení vkladu majetku určeného podle druhu společníkovi při zániku společnosti nebo zániku členství ve společnosti.

#### **Vypořádávání společného vlastnictví**

- a) vypořádání spoluvlastnictví rozdělením věci,
- b) pronajímání majetku, pokud byl tento majetek pronajímán druhým z manželů či bývalým manželem,

#### **Transakce nerelevantní z hlediska příjmů**

(některé z těchto operací mají podobný charakter jako formální operace, u kterých se mění toliko právní stav a zůstává zachovaný stav faktický)

- a) přerušování nájmu,
- b) postoupení smlouvy o finančním leasingu, jestliže je dodržena smluvená celková výše úplaty, kupní cena a nedojde ke zkrácení původně stanovené doby leasingu,
- c) nabytí práva k užívání hmotného movitého majetku smlouvou o výpůjčce uzavřenou s věřitelem po dobu zajištění dluhu převodem práva k tomuto majetku,
- d) znovunabytí vlastnického práva k majetku splněním dluhu, který byl zajištěn převodem práva,
- e) nabytí vlastnického práva k majetku
  1. na základě smlouvy o zápůjčce,
  2. vrácením zapůjčené věci,
- f) ukončení činnosti,
- g) vrácení majetku při ukončení nájmu.
- h) vymezení jednotek v budově.

#### **Závěr**

Pro účely daní z příjmů v zásadě nereflektovat transakce výše uvedené, tj. v rámci přesunu/operací s majetkem by neměl vznikat zdanitelný příjem a pro budoucí účely by se tedy měla zachovat daňová hodnota daného majetku.

## 5.2 Časová relace výdajů

---

### Popis problému

V rámci akruálního modelu je běžné, že jsou výdaje přisuzovány období, se kterým věcně a časově souvisí. Oproti hotovostnímu modelu tedy zejména zohledňují, že se výdaj může vztahovat k více zdaňovacím obdobím (či k jiným), než kdy došlo k zlikvidování určitého aktiva či vztahu, na které spoléhá model hotovostní.

Nutno poznamenat, že v ideálním zdanění by mělo docházet k obdobnému principu zachycení výdajů, jako dochází v akruálních modelech (ty zachycují souvztažnost jednotlivých vztahů mnohem lépe než model hotovostní).

V ekonomické realitě se téměř s každým podnikáním pojí určité výdaje, které jsou významné povahy a představují investice na řadu let dopředu, nebo se naopak určitý výdaj pojí s něčím, co se odehrávalo řadu let nazpět. Oba dva výše uvedené modely pak ve vztahu k tomuto majetku mohou mít určité negativní korelace:

- **hotovostní model** především nezohlední dlouhodobost tohoto majetku a aktualitu. To způsobí, že základ daně (tj. čistý příjem) je zdaněn jednorázově, což v konečném důsledku může způsobit problém v neuznání části výdaje (chybějící kladná složka základu daně) a rovněž určitým rozkolísání základu daně oproti skutečnému stavu přírůstku majetku (tj. poplatník nezdaňuje, i když objektivně k přírůstku majetku došlo),
- **v akruálním modelu**, který s rozložením v čase počítá, pak k rozložení v rámci času dojde, nicméně pokud se bude akruální model opírat o finanční výkaznictví, může dojít k velmi subjektivní a účelové korekci základu daně právě prostřednictvím dlouhodobého majetku.

Každým pádem Každopádně tedy existují negativa i pozitiva obou modelů. Ty podléhají tedy určité korekci.

### Návrh řešení

Obecně existuje několik základních způsobů nakládání s výdaji, a to:

- **okamžitý výdaj**, tj. spojení výdaje s okamžikem, kdy byl hotovostně realizován (zejm. u hotovostního modelu) či kdy vznikla pohledávka (typické pro model akruální)
  - zejm. u provozních operací či výdajů malého rozsahu, u kterých by časové rozkládání bylo z hlediska administrativní náročnosti neúměrné vzhledem k výslednému vlivu na základ daně
  - jedná se tedy o určitou nepřesnost v zájmu administrativní spravovatelnosti
- **odložení výdaje do okamžiku prodeje**, tj. spojení výdaje s okamžikem, kdy dochází ke zlikvidování aktiva, které bylo výdajem pořízeno
  - zejména pro výdaje na aktiva, jejichž hodnota se v čase nemění – pozemky, umělecká díla a jiné statky, které se neamortizují; přírůstek hodnoty tohoto majetku se zkoumá v okamžiku jeho zlikvidování,
  - u některých aktiv se však již v průběhu držby zohledňuje změna hodnoty aktiva (oceňování reálnou hodnotou),
- **odpisování/amortizace**, tj. časové rozložení hotovostního výdaje v budoucím čase
  - dochází k němu u statků, které se postupem času spotřebovávají/opotřebovávají, opotřebení je vyjádřeno odpisem
  - umožňuje tedy větší spotřebu

- **rezervy**, tj. anticipování budoucího hotovostního výdaje (tj. jeho daňové zohlednění předtím, než byl hotovostně realizován).

### **Závěr:**

Každý výdaj je zapotřebí zařadit do některé z výše uvedených skupin. Vzhledem k tomu, že jde toliko o časové rozlišení, je nutné vždy respektovat závěr, že každou položku reprezentující výdaj lze v základu daně zohlednit toliko jednou. Tento závěr mimo jiné vyplývá z toho, že daný výdaj jen jednou existuje, a výše uvedené způsoby toliko zachycují jeho časové zařazení.

### **Realizace**

Níže uvedené kapitoly se budou věnovat jednotlivým typům výdajů a budou obsahovat jejich zařazení do jednotlivých výše uvedených skupin.

## 5.3 Rozložení výdajů u majetku dlouhodobé spotřeby

### Popis problému

Pro časové rozložení výdajů u majetku dlouhodobé spotřeby se používá v českém daňovém systému v současné době několik způsobů daňového zacházení, a to:

- okamžitý výdaj – u podlimitního majetku (tj. 40 000 Kč u hmotného a 60 000 Kč u nehmotného majetku poplatníků daně z příjmů právnických osob),
- účetní časové rozložení výdaje – jde o převzetí účetního způsobu amortizace, především v případech podlimitního majetku, který však účetní systém poplatníka časově rozlišuje,
- daňové časové rozlišení prostřednictvím **daňových odpisů**; ty jsou v českých podmínkách v současné době poměrně složitou a sofistikovanou záležitostí. V principu existují dvě základní metody:
  - **rovnoměrné** (lineární) daňové odpisování
    - počítají se ze vstupní ceny pomocí ročních odpisových sazeb,
  - **zrychlené** odpisování
    - ve srovnání s rovnoměrnými odpisy umožňuje tento způsob odepsat v prvních letech odpisování vyšší částky,
    - v prvním roce odpisování se daňový odpis vypočte jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro první rok,
    - v dalších letech odpisování se roční odpis vypočte jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a koeficientu pro druhý rok po odečtení počtu let, po které byl majetek již odpisován,
  - tzv. **časové odpisy**
    - aplikují se zejména u majetku, jehož životnost nebo trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem, popř. u majetku, kde není vhodné normovat dobu odpisování podle odpisové skupiny, ale podle skutečné předem známé životnosti,
  - **odpisování po zákonem stanovenou pevnou dobu** počtu měsíců
    - např. 240 měsíců u vybraného majetku k výrobě fotovoltaické elektřiny,
    - stanovením počtu měsíců jsou sledovány konkrétní cíle státu a hledisko ekonomické životnosti není rozhodující,
    - dobu daňového odpisování nelze zkracovat, lze ji v některých případech přerušit, a také lze odpis v základu daně neuplatnit, což je na rozhodnutí poplatníka.

V České republice je každý jednotlivý majetek odpisován v zásadě individuálně. Určitou výjimku tvoří náznak poolového odpisování (viz níže) v případě odpisování souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jakožto dílčích částí výrobního či jiného celku (dále jen soubory). Tyto soubory je nutno evidovat zvlášť, tak aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, o určení hlavního funkčního předmětu (podle něj je nastaveno zařazení do odpisové skupiny) a také údaje o všech změnách v souboru (přirůstky, úbytky).

Za největší problémy týkající se právě souborů podle platné legislativy lze označit tyto:

- vymezení toho, co se rozumí movitými věcmi se samostatným technicko-ekonomickým určením
- princip, že soubor, byť je složen z mnoha movitých věcí, je pro účely odpisování (účetního i daňového) chápán jako jeden hmotný majetek, což vede k nutnosti specifiky řešit následující situace, a to zpravidla složitějším způsobem než u nesouborového individuálního majetku:

- rozšiřování souboru o nové samostatné movité věci (včetně identifikace, zda jde při rozšíření souboru o jeho technické zhodnocení)
- prostá výměna jednotlivé movité věci pokud nedochází k technickému zhodnocení
- trvalé vyřazení věci ze souboru a snižování jak vstupní ceny, tak zůstatkové ceny (poměrovým způsobem podle stupně odepsanosti)
- současné zařazení a vyřazení věci
- rozpouštění souboru v situaci, kdy nebyl plně odepsán.

Problematickou a dlouhodobě kritizovanou je zejména ta část amortizace, kterou upravuje explicitně a kompletně daňové právo. Jde o nejsložitější systém z výše uvedených modelů, tj. otázkou je, zda ho pro budoucnost zachovávat, resp. jakým způsobem tento model upravit.

## Návrhy řešení

Kombinace níže uvedených možností pak poskytuje řadu možností, jak daňové odpisování upravit.

### 1) Současný model daňových odpisů

Byl by tedy zachován současný model daňového odpisování, který je popsán výše, přičemž má zejm. následující výhody a nevýhody:

#### Výhody:

- navazuje, pokud jde o vstupní údaje na účetnictví, tato návaznost však neplatí v případě některých transakcí – typicky těch, kde dochází k převzetí zůstatkové ceny (viz kapitola 5.1),
- model umožňuje citlivěji zařazovat majetek do zvolených odpisových skupin se stanovenou dobou odpisování, lze pro základní klasifikaci pracovat se statistickými kódy, popř. s celní nomenklaturou a sledovat přesněji další osud individuálního majetku, pokud jde o zvýšení jeho ocenění (např. technické zhodnocení),
- jde o plnou kontinuitu se současným stavem.

#### Nevýhody:

- administrativní náročnost práce s individuálním majetkem,
- nutnost zabývat se každou individuální položkou. Nevýhody jsou však eliminovány do značné míry pro poplatníky na trhu dostupnými účetními SW (moduly registrů majetku) se zohledněnými požadavky a hledisky daňové legislativy. Zmíněné SW jsou však více využívány poplatníky právníckými osobami než fyzickými,
- nutnost pečlivého zařazení majetku do 6 odpisových skupin.

I při zachování současného modelu odpisování lze očekávat, že rekonstrukcí současné regulace zdanění příjmů dojde k určitému zjednodušení legislativního a technického charakteru (dnešní úprava obsahuje řadu duplicitních i triplicitních režimů).

### 2) Zjednodušený model daňových odpisů

V zásadě počítá s výše uvedeným modelem, přičemž se bude soustřeďovat na odstranění uvedených negativ, tj. především administrativní zátěže, a to v následujících oblastech:

- **Snížení počtu odpisových skupin** ze stávajících šesti např. na tři skupiny:
  - movité věci s krátkou dobou životnosti,
  - movité věci s dlouhou dobou životnosti,
  - nemovité věci.

**Výhody:** Snížení rizika nesprávného stanovení doby daňového odpisování poplatníkem, problematické zařídování by se řešilo toliko mezi dvěma skupinami hmotného movitého majetku.

**Nevýhody:** Dojde k větší paušalizaci odpisů, tj. většímu zneřádnění průměrné doby odpisování, která bude dána zprůměrováním odpisů většího množství hmotného majetku (tj. majetek s dlouhou dobou spotřeby získá větší výhodu, resp. majetek s kratší dobou spotřeby bude znevýhodněn – toto závisí na nastavení parametrů).

- Nahrazení odpisů na roční bázi **odpisy na měsíční bázi**.

**Výhody:** Pružnější a objektivnější stanovení odpisu při tzv. změnách hospodaření (ukončení odpisování, přeměny, vklady apod.) oproti současné hrubší metodě uplatňování pouze poloviny ročního odpisu, která např. vede k potřebě pracovat s tzv. „obdobími, za které se podává daňové přiznání“.

**Nevýhody:** Za jeden kalendářní rok bude existovat více odpisů než jeden (což však při současné elektronizaci může být jen problém formálního charakteru).

- **Sjednocení hodnotové hranice** pro technické zhodnocení stejně pro hmotný a nehmotný majetek:

- předpisy upravující účetnictví umožňují účetním jednotkám – poplatníkům daně z příjmů určit v jejich vlastní pravomoci hodnotovou hranici hmotného majetku i technického zhodnocení samostatně, bez vazby na zákon o daních z příjmů. Nicméně její stanovování podle limitů daných ZDP je z důvodů racionality, popř. snížení administrativní zátěže v praxi poměrně časté, proto je rozdílný limit pro hmotný a nehmotný majetek určitou komplikací,

- zjednodušením může být tedy nastavení nějaké společné hranice, která má zobrazovat nutnost, od které je již daný výdaj zapotřebí časově rozlišovat (tj. přestává být okrajový); je samozřejmé, že se to týká pouze výdaje, který se vztahuje k majetku dlouhodobé spotřeby,

- nižší než 40 000 Kč

- 40 000 Kč (sjednocení na dnešní hranici u hmotného majetku), resp.

- 60 000 Kč (sjednocení na dnešní hranici u nehmotného majetku)

- vyšší částka než 60 000 Kč.

Obecně bude pro určení výhod a nevýhod platit, že čím vyšší hranice, tím menší administrativní náročnost spojená s uvedeným majetkem, nicméně tím větší zneřádnění oproti odpovídajícímu ekonomickému zachycení daného majetku. Při vyšších částkách než jsou současné lze též očekávat jednorázový negativní fiskální dopad (spojený s dočasným odložením daňové povinnosti u jednotlivých poplatníků).

Ve vztahu k ostatním zemím je však třeba upozornit na to, že Česká republika má tuto hranici rozlišitelnosti jednu z nejvyšších v rámci sousedních zemí (viz příloha xxx).

Hranice nemusí být nastavena shodně pro poplatníky DPPO a DPFO (její rozdílné nastavení však do jisté míry komplikuje systém a motivuje k určitému distorzivnímu jednání).

- **Zjednodušení posouzení, zda zásah do majetku byl opravou, či technickým zhodnocením;** v současné době jde mnohdy o velmi sofistikované rozhodnutí, při kterém se musí zkoumat zejm. kvalitativní parametry určitého technického zásahu, který ani nemusí mít odpovídající hodnoty,

- možným řešením je stanovení hranice, do které lze vždy považovat zásah do majetku za zásah, který není technickým zhodnocením, a to:

- určité % ze vstupní ceny

- určitá pevná částka
- kombinace výše uvedeného.

**Výhody:** Bude odpadat povinnost zkoumání každého individuálního výdaje z hlediska charakteru výdaje. Snížení nejistoty na straně daňových subjektů včetně snížení množství sporů týkajících se hranice mezi opravou a technickým zhodnocením s pozitivním efektem i na režii daňové správy.

**Nevýhody:** Založení dalšího rozdílu mezi účetnictvím a daněmi (rozdíly existují i dnes viz výše zmíněná nenávaznost např. při účetnictví vedeném dle IFSR apod.). Určitá paušalizace, kdy dochází k zneřádnění (tj. větší skupina výdajů na dlouhodobou spotřebu bude jednorázově připouštěna do výdajů).

- Snížení vstupní ceny pravidelně obnovovaného majetku o zisk z prodeje
- Výhody: Poplatník při prodeji často obnovovaného majetku, kde příjmy z prodeje převyšují zůstatkovou cenu, nemusí danit zisk z prodeje, má vyšší motivaci k obnově majetku. Daňově neutrální opatření, neboť nedaněný zisk by snížil vstupní cenu, ze které se uplatňují daňové odpisy.
- Nevýhody: Nutnost selektivního vymezení, u kterého poplatníka a na jaký majetek lze aplikovat, rozdíl oproti nakládání v účetnictví.

### 3) Využití účetních odpisů pro daňové účely

Obdobný efekt, jako mají daňové odpisy, mají odpisy účetní. Ty se snaží zachytit co nejvěrněji a nejpoctivěji ekonomickou realitu daného subjektu. Jsou konstruovány tak, aby vycházely z ekonomických podmínek účetní jednotky a každá účetní jednotka je povinna stanovit si svůj odpisový plán tak, že pro stanovení odpisu se v zájmu věrného a poctivého obrazu účetnictví přihlíží k individuální životnosti každého odpisovaného majetku.

V současné době se tyto odpisy přímo uznávají pro daňové účely jen okrajově, a to v případě, jsou-li stanoveny pro „podlimitní majetek“ nebo vztahují-li se k některým specifickým typům majetku. Existují státy, kde se však uznávají celé, např. Lucembursko.

#### Výhody:

- zrealnění doby odpisování (resp. je otázkou do jaké míry, neboť dnes jsou pro stanovení životnosti pro účely účetní využívány minimální doby odpisování stanovené pro daňové účely),
  - lze očekávat, že u většiny majetku by došlo ke změně, a to většinou o prodloužení dob odpisování, protože doby odpisování v zákoně o daních z příjmů jsou ve většině případů kratší než průměrné doby ekonomické životnosti; změna by tedy měla pozitivní fiskální dopady v letech bezprostředně následujících po jejím zavedení, pak by ale došlo k vyrovnání a v dlouhém období by byl dopad nulový (s obráceným dopadem pro poplatníky),
- snížení administrativní zátěže spočívající v možnosti využít účetního řešení tam, kde je to možné.

#### Nevýhody:

- vnesení subjektivního prvku do rozhodování o délce odpisování; vznikne tak potenciální optimalizační nástroj daňové povinnosti,

- určitá nejistota poplatníka při stanovování délky odpisování, dnes postačí správné zařazení a poplatník je plně v souladu s daňovými předpisy; nově by měl být schopen dokázat, že dobu odpisování stanovil správně,
- nejedná se o komplexní model, lze ho využít jen u účtujících poplatníků,
- v této souvislosti lze uvést dva dodatečné problémy, které by bylo nutné vyřešit a kde by mohlo dojít k rozdílům mezi účetními a daňovými odpisy:
  - **Zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty v účetnictví**
    - s ohledem na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví může účetní jednotka při odpisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu, což je odhad částky, kterou by jednotka mohla získat např. prodejem majetku a tuto částku neodepsat,
    - koncept daňového odpisování je založen na principu odepsání do 100 % pořizovací ceny a zřejmě by tedy bylo nutno se pro daňové účely od účetního zachycení odchýlit.
  - **Komponentní odpisování**
    - účetní jednotky mohou s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz identifikovat významnou část majetku jako komponentu, tj. samostatně odlišně odpisovanou složku
    - při výměně komponenty se odepíše její zůstatková cena a do používání se zařadí nová komponenta oceněná vlastní pořizovací cenou,
    - metoda komponentního odpisování není v platné daňové legislativě akceptována z důvodů problému se stanovením vstupních a zůstatkových cen v případě zcizení majetku a problému se souborovým majetkem.

#### 4) Uplatnění celé investice do nákladů v době jejího vynaložení

Jde *de facto* o speciální variantu zvyšování hranice významnosti, kdy tato hranice bude natolik vysoká, že jednorázově bude možné uplatnit v základu daně z příjmů všechny majetek.

Tímto způsobem jsou v současné době řešeny výdaje na nehmotný majetek u poplatníků DPFO.

Obecně bude pro určení výhod a nevýhod platit, že klesne administrativní náročnost spojená s uvedeným majetkem, nicméně dojde k většímu zneřádnění oproti odpovídajícímu ekonomickému zachycení daného majetku. Lze očekávat také výrazně negativní fiskální dopad v období implementace rozšiřování tohoto opatření.

Tento model se uplatňuje v xxx.

#### 5) Skupinové („poolové“) odpisování

Model skupinového odpisování používá sedm států OECD: Belgie, Finsko, Kanada, Mexiko, Norsko, Švýcarsko a Velká Británie. Obecně se v tomto systému majetky rozřazují do druhově stejných skupin. Při první investici v dané skupině hodnota této investice vytvoří „pool“ (skupinu), ke kterému jsou pak přičítány vstupní ceny dalších investic ze stejné skupiny v průběhu roku. Hodnota tohoto poolu ke konci roku je pak vynásobena stanovenou odpisovou sazbou (např. 20 % pro stroje a zařízení), čímž se vypočte hodnota odpisu pro daný rok a danou skupinu. V roce pořízení investice mohou platit pro výpočet odpisu jiná pravidla, do poolu pak vstupuje cena po odpočtu odpisu za první rok užívání. To má bránit optimalizaci a nákupům v závěru zdaňovacího období.

Při vyřazení majetku z poolu se odečte z hodnoty poolu výše prodejní ceny majetku, v případě, že docílená tržba z prodeje převyšuje pořizovací cenu, odečte se z hodnoty poolu pouze částka pořizovací ceny. Alternativně lze v poolovém systému doodepsat majetek i pro



případy, kdy jej již poplatník nevlastní, a to tak, že v případě prodeje není zůstatek poolu jakkoliv upravován.

Tento systém je systémem degresivního odpisování, neboť stejná odpisová sazba se uplatňuje vždy na zůstatkovou cenu příslušné skupiny.

Samostatnou otázkou je stanovení počtu příslušných skupin majetků, resp. počtu poolů. Ekonomicky odůvodnitelné jsou kromě skupiny pro nemovité věci také dvě až tři skupiny pro stroje a zařízení. Dále pak je pro každou skupinu třeba stanovit odpisové sazby.

Rovněž je možný kombinovaný přístup, tj. velké majetky (např. nemovité věci) nadále odpisovat individuálně, movité věci skupinově (viz např. návrh Evropské komise na zavedení CCTB z roku 2011).

Příklad transformace stávajících odpisových skupin na dvě skupiny v systému poolového odpisování zobrazuje následující tabulka.

Odpisová skupina	Příklad hmotného majetku	Stávající doba odpisování	Skupina v poolovém systému	Možná roční odpisová sazba
1	Zemědělské stroje, kancelářské stroje, výpočetní technika	3 roky	I	20 -30
2	Osobní a nákladní automobily, motocykly, stroje a zařízení	5 let	I	20-30
3	Ocelové konstrukce, lodě, lokomotivy, některé stroje a zařízení	10 let	I	20-30
4	Věže, stožáry, komíny budovy ze dřeva a plastů	20 let	II	2-5
5	Komunikace, nádrže, bytové jednotky, budovy	30 let	II	2-5
6	Administrativní budovy, hotely, obchodní domy, školy	50 let	II	2-5

Lze poznamenat, že nastavení odpisových skupin pro poolové odpisování by v zásadě mělo kopírovat nastavení odpisových skupin standardního odpisování, tj. dojde-li ke zjednodušení v oblasti standardních odpisů (snížení počtu odpisových skupin), dotkne se toto též poolového odpisování.

Ze srovnání postupu odpisování metodou „poolu“ ve státech, kde je používán, lze dovést, že obecná formulace pro výpočet základu pro skupinový odpis víceméně vychází ze stejného vzorce  $KS = PS + \text{přírůstky} - \text{úbytky}$ :

PS	Úhrnná zůstatková cena majetku evidovaného ve skupině na konci minulého zdaňovacího období
Přírůstky	Náklady (výdaje) na pořízení majetku zahrnutého do skupiny v průběhu běžného zdaňovacího období
Úbytky	Prodejní cena majetku zahrnutého do skupiny, který byl zcizen v průběhu běžného zdaňovacího období
KS	Základ pro odpisování skupiny na konci běžného zdaňovacího období

Obecně je možné poolové odpisování implementovat jako

- komplexní povinnou náhradu současného systému,
- komplexní fakultativní náhradu současného systému (tj. poplatník bude moc zvolit, zda bude chtít tímto způsobem odpisovat),
- parciální, povinnou náhradu současného systému (tj. poolové odpisování bude pouze pro určenou část majetku),
- parciální fakultativní náhradu (poolové odpisování bude pro tu část majetku, kterou poplatník určí).

Před zavedením poolového odpisování by bylo třeba ještě vyřešit následující problémy:

- Vyřešení postupu nového nabyvatele majetku při aplikaci skupinového odpisování v případech, kdy majetek nabyt jinak než koupí (dnešní režim „pokračování v odpisování“).
- Vztah „povinnosti“ nabyvatele pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem, pokud by poolové odpisování bylo volitelné.
- V případě, že nový nabyvatel nemusí pokračovat ve způsobu odpisování započatém původním vlastníkem a odpisuje jinak – jaký je mechanismus (vzorec) pro přechod na jinou metodu nabyvatele.
- Konkrétní mechanismus krácení sazby pro skupinový odpis v případě zdaňovacích období kratších než 12 měsíců (např. při přeměnách).
- Jak se snižuje základ pro skupinový odpis u vkladatele v případech nepeněžních vkladů majetku, odpisovaného v období před vkladem skupinově?
- Jsou nějaká speciální ustanovení týkající odpisování majetku odpisovaného skupinově, pokud je tento majetek předmětem leasingu a odpisován ekonomickým vlastníkem, tj. nájemcem? Jak se postupuje v případě, že neodpisuje ekonomický vlastník?

#### **Výhody:**

- do doby vyřazení majetku odpadá nutnost individuálního zabývání se každou položkou.

#### **Nevýhody:**

- neřeší problémy spojené se stanovením vstupní ceny. Nepochybně vyvolá požadavky na úpravu používaných SW u poplatníků.
- problematické při vyřazování majetku (buď se vyřazení nereflektuje, čímž dojde k určité nepřesnosti a případně předanění, nebo se reflektuje, což však vyžaduje zvýšené administrativní úsilí).

#### **Závěry:**

Zřejmě nebude nastavován systém, v rámci kterého by absolutně fungovala jen jedna z výše uvedených variant.

V tomto směru je vhodné držet se principu zmíněného již v části 2.4, tj. u menších poplatníků se přiklánět spíše k jednoduššímu řešení, a to i za cenu menší sofistikovanosti a přesnosti výsledného řešení. U větších lze poté vyžadovat větší přesnost.

V tomto kontextu lze navrhnout následující řešení:

- u podlimitního majetku u všech poplatníků počítat s možností okamžitého uplatnění do daňových výdajů; u poplatníků vedoucích aktuální evidenci lze připustit časové rozložení i těchto výdajů,
- pro nadlimitní majetek zvolit cestu zjednodušeného daňového odpisování (viz varianta 2 a jednotlivé způsoby zjednodušení),

- otázka možnosti zvýšení limitu vzniku daňového majetku,
- parciální poolové odpisování ponechat jako fakultativní variantu vůči tomuto způsobu odpisování,
- u poplatníků DPFO ponechat a u neziskových subjektů umožnit jednorázové uplatnění nehmotného majetku,
- u poplatníků DPFO zavést zásadní zjednodušení pravidel daňového odpisování hmotného majetku nastavením jednoduchého způsobu výpočtu daňového odpisu u staveb a ostatního hmotného majetku.

Pokládáme za nutné zdůraznit, že z dlouhodobého hlediska jsou jakékoliv změny v této oblasti z hlediska příjmů státního rozpočtu daňově neutrální (jde o daňové náklady a v zásadě jedinou spornou otázkou je, po jak dlouhé období budou snižovat základ daně). Nicméně z krátkodobého hlediska (především ve zdaňovacích obdobích náběhu na nový systém) v zásadě jakékoliv změny směrem ke zjednodušení v této oblasti mají negativní daňové dopady z hlediska příjmů veřejných rozpočtů a nejde je bez těchto krátkodobých negativních dopadů realizovat.

---

## **6 Zdaňování v souvislosti se zahranickým prvkem**

---

## 6.1 Přeshraniční limity daňové povinnosti

---

### Popis problému

Suverénním právem každé země je ukládat na svém území daně daňovým subjektům – fyzickým a právnickým osobám; i v kontextu EU toto stále platí pro obor daně z příjmů.

Státy se do určité míry snaží svým vnitrostátním právem předejít rozporu s principem uvedeným v kapitole 2.2 (snahou o zdaňování čistého příjmu právě jednou), a to tím, že vnitrostátní právo se již snaží zdaňovat jen to, co má s tuzemskem určitou relaci. Zpravidla bývá tento vztah založen na následujících okolnostech:

- subjekt má k území daného státu určitý silný vztah, např. se zde po určitou dobu zdržuje (obvyklé zdržování se 183 dnů), má zde bydliště, případně trvalý pobyt apod., nebo má na území státu místo svého vedení, popř. sídlo, pokud jde o osobu právnickou. Tento daňově právní vztah je tedy založen na tzv. daňovém domicilu (rezidentství), přičemž k jeho naplnění stačí splnění pouze jednoho ze stanovených kritérií. Takový subjekt se pak v daném státě stává poplatníkem s tzv. neomezenou, celosvětovou daňovou povinností. Výraz „rezident“ se používá jak v existujícím zákoně o daních z příjmů, tak i ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění,
- nenaplnuje postavení rezidenta tohoto státu, avšak pobírá příjmy ze zdrojů na jeho území, které takto vymezuje vnitrostátní zákon. V tomto kontextu se hovoří o tzv. omezené daňové povinnosti a subjekt je nazýván zahraničním daňovým rezidentem, resp. tedy nerezidentem České republiky.

Jinými slovy, současný systém vylučuje ze zdanění ty příjmy nerezidentů, které s Českou republikou nesouvisí (nejsou ze zdrojů na území České republiky), což u většiny daňových nerezidentů znamená vyloučení všech jejich příjmů (poplatníkem, tj. daňovým subjektem, jsou totiž úplně všechny fyzické osoby, nicméně většina se jich komplexně s odkazem na výše uvedené pravidlo vyloučí).

Výše uvedený konstrukt pak zavádá dvě základní množiny konfliktů, a to potenciální dvojí rezidentství a zadruhé nutnost řešení dvojího zdaňování např. českých rezidentů, jejichž zdanění u jejich příjmů ze zahraničí si nárokuje jiný stát. Tyto základní okruhy kolizí (jakož i okruhy další) řeší pak především smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

Výše uvedený model však není jediným možným přístupem, tj. v souvislosti s novým zákonem je vhodné analyzovat možnosti přehodnocení tohoto systému.

Stejně, jako problematiku případného dvojího zdanění je však zapotřebí vnímat problém tzv. dvojího nezdanění (opět s odkazem na kapitolu 2.2).

### Návrhy řešení

V zásadě jsou možné dva základní přístupy k řešení problému, a to:

- zachování současného modelu,
- řešení prostřednictvím tzv. teritoriálního zdanění.

#### 1) Zachování současného modelu (nulová varianta)

Ten stojí na globální daňové povinnosti daňových rezidentů a daňové povinnosti daňových nerezidentů na příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jednak pro své účely definují daňového rezidenta smluvního státu, avšak v žádném případě nemají v této souvislosti jakoukoliv ambici měnit kritéria stanovená domácími právními předpisy. Současně smlouvy řeší situace tzv. dvojího rezidentství, kdy je osoba podle vnitrostátních právních předpisů obou zemí rezidentem obou těchto států. Výsledkem aplikace mezinárodní smlouvy je tedy určení, jakého jednoho smluvního státu je osoba rezidentem, přičemž druhý smluvní stát se poté stává pro danou osobu „pouhým“ státem zdroje.

## **2) Řešení prostřednictvím tzv. teritoriálního zdanění**

Jde o systém, kdy by se tedy v tuzemsku i na úrovni současných rezidentů zdaňovaly jen ty příjmy, které tu mají zdroj, nikoliv tedy ty příjmy, které mají zdroj v zahraničí.

Tento systém by se mohl aplikovat obecně, popř. např. pouze vůči osobám fyzickým či pouze osobám právnickým. Vyžadovalo by to jasnou definici příjmů, které jsou předmětem daně apod. Zcela jistě by došlo ke zjednodušení systému, nemusely by se řešit komplikované metody vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů (a popř. i majetku) apod.

Alternativně by zákon mohl vůči příjmům ze zdrojů v zahraničí stanovit metodu úplného vynětí, popř. stanovit, že takové příjmy jsou v tuzemsku od daně osvobozeny, příp. že nejsou v tuzemsku předmětem daně.

Nevýhodou však je, že se systém musí spolehnout, že příjmy vyňaté v České republice budou v zahraničí efektivně zdaněny tak, aby nedocházelo k mezinárodnímu dvojímu nezdanění, což by ale v kontextu existujících více než 80 smluv o zamezení dvojímu zdanění, které v mnoha případech druhému státu nedávají nárok na daň (např. neexistence stále provozovny tuzemských subjektů situované v zahraničí apod.) bylo těžko realizovatelné a k žádné změně by v těchto případech nedošlo.

Alternativou by mohlo být i zdaňování jen té části příjmů ze zdrojů v zahraničí, která je poukázána do tuzemska nebo je zde obdržena.

V případě zavedení systému teritoriality je třeba poznamenat, že by nejspíše došlo k dopadu na již uzavřené smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, kdy nelze vyloučit, že některé státy by je mohly ihned České republice vypovědět, popř. by vyžadovaly urychlené přejednání existující smlouvy.

## **Závěr**

Navrhuje se ponechat stávající systém z důvodu jeho funkčnosti a daňových výnosů. Případná změna na teritoriální systém by totiž problémy vyplývající z mezinárodních aspektů nevyřešila, resp. některé problémy by byly vyřešeny, nicméně namísto nich by se objevily jiné. Podstatné jsou však v tomto případě jednorázové náklady na transformaci tohoto systému, které by spočívaly např. též v komplexním přejednání smluv o zamezení dvojímu zdanění, v mezidobí by pak hrozilo zejm. riziko mezinárodního dvojího nezdanění.

Nejlepší variantou řešení se tak na základě výše uvedeného i na základě běžící praxe jeví zachování stávajícího stavu.

## **Realizace**

Nová právní úprava tedy musí obsahovat definici daňového rezidenta a daňového nerezidenta a vymezení toho, co se rozumí příjmem ze zdrojů na území České republiky (pro specifikaci daňové povinnosti daňových nerezidentů).

K předejití dvojímu zdanění je pak nezbytně nutné zachovat i stávající systém smluv o zamezení dvojímu zdanění, resp. ho dále rozvíjet (k tomu blíže kapitola xxx)



## 6.2 Legislativní zachycení vztahu k zahraničním institutům

---

### Popis problému

V návaznosti na to, že daň z příjmů je silně vystavena přeshraničním situacím, je nutné vhodně uchopit způsob, jakým bude obecně legislativně zakotvována vazba v případech, má-li se daná norma uplatnit jen na české právní instituty, **nebo a v případech, kdy se má uplatnit na české právní instituty a rovněž jejich zahraniční obdoby.**

*Příklad: Je-li normováno, že předmětem daně nejsou půjčky, není explicitně stanoveno, zda se tato norma vztahuje toliko na český institut, nebo rovněž na jeho zahraniční obdobu.*

Přístup k těmto normám je v současné době nastaven tak, že je rozsah normy vyvozován zejména z jejího účelu. V některých situacích však může dojít k obtížné interpretaci účelu, resp. k protichůdným závěrům této interpretace.

Související otázkou je pak otázka, jakým způsobem uskutečnit komparační (kvalifikační) test, na základně kterého se obecně bude stanovovat, co je a co není obdobným institutem (samozřejmě jen v obecné rovině, v konkrétních případech – např. určení poplatníka - je již dnes zvolen speciální postup). Této otázce se věnuje kapitola **xxx**.

V rámci daňových zákonů se v současné době k zajištění aplikace daných ustanovení ve vztahu k zahraničním obdobám uplatňuje při tvorbě nových norem koncepce, podle které hovoří-li ustanovení daňového zákona o konkrétním institutu, vztahuje se nejen na instituty upravené českým právním řádem, ale i na zahraniční obdoby tohoto institutu. V opačném případě, pokud se má ustanovení vztahovat pouze na instituty řídicí se českým právním řádem, použije se dovětek odkazující na příslušný zákon, kterým je daný institut upraven, např. „mateřská škola podle školského zákona“, čímž se jasně stanoví, že instituty řídicí se zahraničním právem do působnosti daného ustanovení nespadají.

Pokud je v ustanovení uveden institut s odkazem na český právní předpis (např. z důvodu, že úprava má dopadat na instituty splňující podmínky stanovené daným právním předpisem) a je chtěné aplikovat danou normu i ve vztahu k zahraničním obdobám, je nutné výslovně rozšířit aplikaci normy i na zahraniční instituty, např. doplněním spojení „obdobná zařízení v zahraničí“. Bez této koncepce by ve všech případech musela většina ustanovení daňových předpisů výslovně zmiňovat i instituty zahraničního práva, což by vedlo ke značnému prodloužení textu právního předpisu a tím i k jeho nesrozumitelnosti.

### Návrhy řešení

Z legislativního pohledu existují následující varianty uchopení problematiky rozlišování českého a obdobného zahraničního institutu:

- uvedený pojem vztahovat pouze na instituty podle českého právního řádu a v případě, že má být dané ustanovení aplikováno i na jeho zahraniční obdoby, toto výslovně stanovit dodatkem ve smyslu „a obdobný zahraniční institut“,
- pod uvedený pojem zahrnovat jak instituty podle českého práva, tak jejich zahraniční obdoby. V případě, že chceme zahraniční instituty vyloučit, uvést odkaz na příslušný český právní předpis, kde je daný institut upraven, aby bylo zřejmé, že instituty podle zahraničního práva jsou z působnosti daného ustanovení vyloučeny (dnešní koncepce uplatňovaná v daňových zákonech),



- zcela se pro pojmenování českých i zahraničních institutů vyhnout používání pojmů normovaných českým, např. civilním právem. Pro tyto pojmy vycházet např. z uchopení této problematiky ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění, tj. v principu používat opisné tvary jako např. „zcizení majetku“.

První a druhá varianta jsou obdobné z hlediska používaných pojmů, tedy institutů českého právního řádu, liší se pouze tím, jak budou tyto pojmy aplikovány. První varianta, podle které by daný pojem sám o sobě zahrnoval pouze situace podle českého právního řádu, by s sebou nesla nutnost častého doplňování ustanovení o dovětek „a obdobný zahraniční institut“, neboť z povahy daní z příjmů vyplývá, že se ve většině případů dané ustanovení má vztahovat i na zahraniční obdoby konkrétního institutu. Současně by zvolení této varianty znamenalo odklon od koncepce, která je uplatňována dnes v daňových zákonech, tj. mohlo by to vést k výkladovým problémům. Proto se zdá jako vhodnější druhá varianta, kde se použité pojmy na zahraniční obdoby těchto institutů českého práva vztahují automaticky, a pouze když je úmysl zákonodárce zahraniční obdoby vyloučit, použije se dovětek uvádějící konkrétní český právní předpis.

Třetí varianta řeší problém vázanosti použitých pojmů na český právní řád tím, že používá pojmy, které nejsou instituty podle českého práva, a tak nastává vždy nutnost daný pojem vyložit, ať se jedná o situaci se zahraničním prvkem, či nikoli. Zároveň se však snižuje celková srozumitelnost zákona tím, že používané pojmy nemusí být v českém právním řádu obecně známé. Používání pojmů, které český právní řád nevymezuje, nebo pojmů obecných je tak vhodné pouze v ustanovení, které má dopadat na více institutů vykazujících určitý společný znak, kdy se tento výčet jednotlivých institutů nahradí společným označením (např. použití pojmu „užívání“ namísto výčtu jednotlivých smluvních typů, jejichž předmětem je přenechání věci k užití jinému – nájem, pacht, výpůjčka, zápůjčka, výprosa apod.).

Další legislativní otázkou je, zda vybraný princip rozlišování českých a zahraničních institutů

- postačí vysvětlit v důvodové zprávě,
- uvést přímo do zákona.

Z uvedeného popisu všech tří variant vyplývá, že daný systém by v každém případě bylo možné dovodit výkladem, aniž by musel být výslovně vysvětlen v textu zákona. V prvním případě je zřejmé, že pokud bude uveden dovětek o zahraničních obdobách, bude se ustanovení používat i na ně, pokud uveden nebude, argumentem *a contrario* se vyloží, že dané ustanovení se vztahuje pouze na instituty podle českého práva. Z legislativní techniky druhé varianty, kdy budou rozlišována ustanovení s odkazem na úpravu určitého institutu v konkrétním českém právním předpise a ustanovení bez tohoto odkazu, lze základními výkladovými metodami dovodit, že ustanovení s takovým odkazem se vztahují pouze na případy řídicí se českým právem, zatímco ostatní ustanovení mají širší působnost a vztahují se i na zahraniční případy. Třetí varianta používá právní pojmy natolik obecné, že není důvod je vztahovat pouze na české právní instituty a bude zřejmé, že se vztahují na všechny situace bez ohledu na to, úpravou kterého státu se řídí. Pro uvedení vysvětlení pouze v důvodové zprávě svědčí i skutečnost, že výše popsané techniky jsou používány i v současné době bez toho, že by byly někde v právním řádu normovány.

## **Závěr**

Z výše uvedených důvodů vyplývá, že nejvhodnější variantou je používání institutů českého práva a rozlišování případů, kdy se určité ustanovení vztahuje i na obdobné zahraniční instituty, na základě toho, zda je toto ustanovení koncipováno obecně (aplikace na české i zahraniční obdoby), nebo zda obsahuje odkaz na český právní předpis, podle kterého se má daný institut řídit (aplikace pouze na české instituty). Tam, kde má norma dopadat na více

institutů, které vykazují společné znaky, je vhodné používat zobecněný společný pojem, tj. pojem nedefinovaný českým právním řádem (např. převod, užívání apod.).

### **Realizace**

Ustanovení nového zákona upravující daně z příjmů budou koncipována podle výše uvedených principů, které budou vysvětleny v obecné části důvodové zprávy.

## 6.3 Daň na odchodu (exit tax)

---

### Popis problému

V běžném ekonomickém životě určité jednotky (jak v rámci DPPO, tak i DPFO) nastávají situace, kdy zisk (čistý příjem – viz kapitola 2.3), který je nějakým způsobem objektivně generován v jedné daňové jurisdikci a je součástí aktiv poplatníka, zde není realizován (např. prodejem aktiva). Jeho realizace je tak odložena na budoucí zrealizování, které se však díky přesunu těchto aktiv může odehrát v jiné jurisdikci, která může mít jinou daňovou sazbu. Z těchto důvodů může být toto jednání optimalizačním nástrojem, který umožňuje díky určité nedokonalosti, kterou trpí praktické modely (tj. odkládání zdanění přírůstku jmění až na okamžik jeho realizace) přenos zdanění z jedné jurisdikce do druhé.

### Návrhy řešení

#### Obecně

Koncepční řešení tohoto problému poskytuje tzv. exit tax (ET) nebo taky Departure tax, která zajišťuje vybrání daně z nerealizovaného zisku (skrytých, tichých rezerv) poplatníka, v situaci přenesení jeho podnikání, či jen jednotlivých aktiv nebo přenesení jeho daňové rezidence z jednoho daňového teritoria (Exit, Emigration State, odchozí stát) do jiného daňového teritoria (Hosting, Receiving State, přijímající stát) ve státě, z něhož odchází.

Netýká se jen poplatníků DPPO. V některých státech je vztažen i např. na umělecká díla.

K zajištění vybrání daně mohou státy obecně přistoupit různým způsobem. Např. koncipovat daňovou povinnost poplatníka tak, že vzniká v okamžiku rozhodující změny stavu, tj. přenosu aktiv či rezidentství a je splatná ihned nebo s odkladem či rozdělení do splátek. V případech odkladu je možné uvažovat o požadavku poskytnutí záruk a účtování úroků.

Je možné její vznik ale také koncipovat až na okamžik skutečné realizace příjmu (zisku), čímž poté není *de facto* narušen klasický koncept vzniku daňové povinnosti při realizaci čistého příjmu. Zde je možno kalkulovat i s tím, zda přijímající stát případně bude připraven ke spolupráci při vybrání, či vymáhání daně.

Při koncipování zákonných ustanovení o ET je třeba brát v úvahu i další různé aspekty, mj. jak koncipovat ustanovení vůči třetím státům obecně, vůči státům, s nimiž jsou uzavřeny smlouvy o zamezení dvojímu zdanění či o výměně informací a vůči státům EU. K řešení může být i otázka, zda ET má být samostatnou daní nebo je logicky součástí daní z příjmů, resp. souborem jejich ustanovení.

#### EU souvislosti

Při koncipování ustanovení o ET v rámci zemí EU je třeba respektovat základní svobody EU, zejména svobodu usídlování (čl. 49 TFEU), a to jak její složku svobodného přístupu k trhu, tak i složku rovného zacházení a rovněž judikaturu ECJ. Druhým důležitým aspektem je i riziko vzniku mezinárodního dvojího zdanění, zejména v případech, kdy poplatník mění své daňové rezidentství.

Současná situace v rámci EU, v tomto směru vycházející z judikatury ECJ, je dána zejména jeho rozhodnutími ve věci National Grid Indus (C-371/10 z 29. listopadu 2011) a rozhodnutím ve věci DMC Beteiligungsgesellschaft mbH (C-164/12 z 23. ledna 2014).

V souhrnu vyplývá současný stav v této věci následujícím způsobem:

- členský stát je oprávněn zdaňovat nerealizovaný kapitálový zisk generovaný na jeho území za situace odchodu poplatníka nebo převodu aktiv do zahraničí,
- okamžité zdanění (vybrání daně) bez možnosti alternativního přístupu není možné. ECJ navrhuje poskytnout poplatníkovi výběr mezi okamžitým zaplacením daně a odloženým zaplacením do doby realizace zisku v kombinaci s bankovní garancí a účtováním úroků,
- rozložení platby dlužné daně do doby alespoň pěti let, i když nedošlo ještě ke skutečné realizaci příjmu, je možné,
- v situaci, kdy si poplatník zvolí možnost odkladu daně, může být požadována bankovní záruka pouze v případě skutečného rizika pro pozdější vybrání daně na individuálním základě.

Otevřeny zůstávají ještě otázky kalkulace úroků a stanovení/akceptace dohodnuté tržní ceny převáděných aktiv oběma státy.

Z hlediska práva EU obsahuje problematiku daně na odchodu tzv. směrnice ATAD, přičemž pokud jde o ET zakotvuje následující pravidla:

- **Subjekt daně** - poplatníci podléhající korporátní dani v některém členském státě (ČS), z titulu svého rezidentství nebo z titulu existence stálé provozovny.
- **Předmět daně** – částka rovnající se tržní hodnotě převáděného aktiva v následujících případech:
  - a) poplatník převádí aktivum ze svého sídla (Head office, HO) do své stálé provozovny (SP) v jiném ČS nebo ve třetí zemi, pokud stát, kde se nachází HO, pozbývá v důsledku převodu právo na zdanění převáděného aktiva;
  - b) poplatník převádí aktivum ze své SP umístěné v ČS do své HO nebo jiné SP v jiném ČS nebo ve třetí zemi, pokud stát, kde se nachází SP, pozbývá v důsledku převodu právo na zdanění převáděného aktiva;
  - c) poplatník převádí svojí daňovou rezidenci do jiného ČS nebo do třetí země s výjimkou aktiv, která zůstávají skutečně spojena s SP v prvním ČS;
  - d) poplatník převádí svůj podnik provozovaný jeho stálou provozovnou z jednoho ČS do jiného ČS nebo do třetí země, pokud stát, kde se nachází SP, pozbývá v důsledku převodu právo na zdanění převáděného aktiva.
- **Základ daně** – částka rovnající se tržní hodnotě převáděného aktiva mínus jeho daňová hodnota jak vyplývá z daňových předpisů státu ukládajícího daňovou povinnost.
- **Sazba daně** – není návrhem směrnice upravena a vyplývá z daňových předpisů státu ukládajícího daňovou povinnost.
- **Placení daně** – poplatník má právo zaplatit daň ve splátkách rozložených na 5 let v následujících situacích:
  - v případech ad a) až ad d) výše, pokud k převodu dochází do jiného ČS nebo do třetího státu, jenž je členem dohody o EHP.

Předpokladem uplatnění výše uvedeného režimu placení daně je, že třetí stát, který je členem dohody EHP, uzavřel s ČS poplatníka nebo s EU dohodu o vzájemné pomoci při vymáhání daňových nároků odpovídající vzájemné pomoci plynoucí ze směrnice 2010/24/EU.

V případech placení daně ve splátkách může ČS uplatňující daň účtovat úroky a požadovat záruky v případě zřejmého rizika ve výběru daně. Požadavek záruky může být nahrazen možností, vyplývající z legislativy, vybrat daň od jiného poplatníka, který je členem stejné skupiny a je rezidentem v dotyčném státě.

Uplatňování splátek bude okamžitě ukončeno a daň vybrána v případech, kdy:

- převáděná aktiva nebo podnik představovaný SP jsou prodána či jinak zcizena;

- převáděná aktiva jsou následně převedena do třetí země;
- rezidentství poplatníka nebo jím provozovaný podnik představovaný SP podnik provozovaný SP je následně převeden do třetí země;
- poplatník je v konkurzu, nebo končí s podnikáním;
- poplatník neplatí splátky a nenapraví tuto situaci v přiměřeném časovém období nepřesahujícím 12 měsíců.

Ustanovení druhé a třetí odrážky se neuplatní vůči třetím státům, které jsou členy dohody o EHP a které uzavřely s ČR poplatníka nebo s EU dohodu o vzájemné pomoci při vymáhání daňových nároků odpovídající vzájemné pomoci plynoucí ze směrnice 2010/24/EU.

V případech převodů, z nichž vyplývá povinnost k ET, do jiného ČR bude tento druhý stát akceptovat hodnotu aktiv stanovenou odchodem ČR jako jejich výchozí hodnotu pro daňové účely, vyjma případů, kdy tato neodpovídá tržní ceně.

Tržní cenou se rozumí částka, za niž by aktivum mohlo být směřeno, nebo jímž by mohl být splněn závazek mezi nespojeným, v dobré víře jednajícím prodávajícím a kupujícím při přímém obchodu.

Pokud jsou aktiva určena k navrácení do ČR, z něhož byla převedena, ve lhůtě do 12 měsíců, ET se neuplatní na aktiva související s financováním cenných papírů, aktiva poskytnutá jako kolaterál, nebo když se převod aktiv koná za účelem splnění požadavku přiměřené kapitálové vybavenosti nebo za účelem řízení likvidity.

## Varianty řešení

Exit tax poskytuje koncepční překlenutí problému, který spočívá v kombinaci problematiky teoretického modelu zdanění daní z příjmů, jenž se poté opírají až o realizaci určitého aktiva, a problematiky přeshraničního zdaňování, které jako místo zdanění přírůstků jmění inkorporovaného do určitého aktiva určuje danou jurisdikci často podle toho, kde došlo k realizaci tohoto aktiva.

Ideální zdanění by tak směřovalo k uplatňování daně na odchodu ve všech případech s tím, že cílem by bylo v tuzemsku ponechat tu část přidané hodnoty, o kterou se dané aktivum v době, kdy bylo vázáno na tuzemskou jurisdikci, zhodnotilo.

Tento ideální přístup však naráží na bariéry administrativní zátěže, kdy by k přečtenování *de facto* jakéhokoliv aktiva docházelo při přechodu hranice. Ostatně praxe ve státech, které s exit tax pracují, je taková, že ji též vztahují jen na problematická aktiva. V tomto kontextu lze v rámci exit tax uvažovat o následujících variantách:

- minimalistická – zavedení exit tax pouze v případech, kdy je Česká republika k tomuto povinována evropskou legislativou
- širší – zavedení exit tax též v identifikovaných problémových případech (např. prodej uměleckých děl, pokud nebudou opět generálně osvobozena atd.), i v těchto případech je však vhodné stanovit určitou minimální hranici zdanění (limit v Kč).

## Realizace

Určení širší aktiv, které by měly podléhat dani na odchodu, je závislé na jiných parametrech zákona. V zahraničí se typicky týká např. prodejů uměleckých děl, která by jinak byla účelově přesunuta do zahraničí, což v podmínkách České republiky přichází v úvahu v případě, bylo-li by přistoupeno k nějaké restrikci osvobození prodejů movitých věcí.

V tomto směru je vhodné konstruovat řešení exit tax otevřeně s možností dodání případných problémových transakcí. V takovém případě by exit tax byla zaměřena právě především na transakce, kde se

- prodávají hodnoty, které vznikly v rámci České republiky a je snadný a očekávatelný jejich transfer do zahraničí za účelem jejich prodeje a zdanění/nezdanění v cizí jurisdikci,
- přesouvá do zahraničí hodnota, jejíž vytvoření v České republice bylo daňově podpořeno, (např. vytvoření duševního vlastnictví, na které byl uplatněn odpočet na vědu a výzkum).

Otázka spojená s daní na odchodu však v sobě nese též nutnost akceptace takového dodanění v zahraničí, tj. otázku, jak uznávat, že k tomuto přecenění již v zahraničí došlo.

Došlo-li k přecenění aktiva plynoucího do České republiky, pak se toto ocenění pro případnou budoucí realizaci na území České republiky musí zohlednit, jinak by mohlo dojít ke dvojímu zdanění.

---

# **7 Přílohy**

---

## 7.1 Přehled jednotlivých znaků daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění

Daně	Poplatky	Jiná obdobná peněžitá plnění <sup>18</sup>			
		Clo	Veřejná pojistná <sup>19</sup>	Odvody <sup>20</sup>	Úhrady <sup>21</sup>
<i>peněžité</i>	<i>peněžité</i>	<i>peněžité</i>	<i>peněžitá</i>	<i>peněžité</i>	<i>peněžité</i>
<i>zákonné</i>	<i>zákonné</i>	<i>zákonné</i>	<i>zákonná</i>	<i>zákonné</i>	<i>zákonné</i>
<i>nenávratné</i>	<i>nenávratné</i>	<i>nenávratné</i>	<i>nenávratná</i>	<i>nenávratné</i>	<i>nenávratné</i>
<i>nedobrovolné</i>	<i>nedobrovolné</i>	<i>nedobrovolné</i>	<i>nedobrovolná</i>	<i>nedobrovolné</i>	<i>nedobrovolné</i>
<i>neekvivalentní</i>	<i>ekvivalentní</i>	<i>(ne)ekvivalentní</i>	<i>podmíněně ekvivalentní</i>	<i>neekvivalentní</i>	<i>neekvivalentní</i>
<i>nesankční</i>	<i>nesankční</i>	<i>nesankční</i>	<i>nesankční</i>	<i>nesankční</i>	<i>nesankční</i>
<i>spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu</i>	<i>spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu</i>	<i>spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu</i>	<i>spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu</i>	<i>spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu</i>	<i>spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu</i>
<i>veřejné příjmy veřejných rozpočtů</i>	<i>veřejné příjmy veřejných rozpočtů</i>	<i>veřejné příjmy veřejných rozpočtů</i>	<i>veřejné příjmy veřejných rozpočtů</i>	<i>veřejné příjmy veřejných rozpočtů</i>	<i>veřejné příjmy veřejných rozpočtů</i>
---	---	<b>ukládáné v souvislosti s přechodem zboží přes celní hranici</b>	---	---	---
<b>zpravidla</b>	<b>zpravidla účelové</b>	<b>neúčelové</b>	<b>zpravidla účelová</b>	<b>neúčelové</b>	<b>neúčelové/účelové</b>

<sup>18</sup> Mezi jiná obdobná peněžitá plnění lze v České republice zařadit zejména clo, veřejná pojistná, odvody nebo úhrady.

<sup>19</sup> Pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

<sup>20</sup> Odvod z elektřiny ze slunečního záření a odvod z loterií a jiných podobných her.

<sup>21</sup> Úhrada z dobývacího prostoru a úhrada z vydobytych nerostů.



neúčelové					
zpravidla řádné	zpravidla řádné	řádné	zpravidla řádná	mimořádné/řádné	řádné
zpravidla pravidelné	zpravidla pravidelné	pravidelné	zpravidla pravidelná	nepravidelné/pravidelné	pravidelné
zpravidla plánované	zpravidla plánované	plánované	zpravidla plánovaná	plánované	plánované

## 7.2 Současný způsob zachycení daňové regulace v českém právním řádu

---

Jednotlivé daně tvořící daňovou soustavu jsou upraveny daňovými zákony, čímž je dodržen požadavek čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona.

Daňové zákony z hlediska předmětu úpravy

### A) Zákony upravující jednotlivé daně, které tvoří daňovou soustavu v České republice

#### i. daňové zákony v užším slova smyslu

- **daně z příjmů** - zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
  - DPFO
  - DPPO
- **DPH** - zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- **daně spotřební** - zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
  - daň z minerálních olejů
  - daň z piva
  - daň z lihu
  - daň z vína a meziproductů
  - daň z tabákových výrobků
  - daň ze surového tabáku
- **daně energetické** - část 45. - 47. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
  - daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
  - daň z pevných paliv
  - daň z elektřiny
- **daň z hazardních her** - zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních hrách
- **daň z nemovitých věcí** - zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
- **daň z nabytí nemovitých věcí** - zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
- **daň silniční** - zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

#### ii. poplatkové zákony

- **správní poplatky** - zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích
- **soudní poplatky** - zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích
- **místní poplatky** - zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích
  - poplatek ze psů
  - poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt

- poplatek za užívání veřejného prostranství
- poplatek ze vstupného
- poplatek z ubytovací kapacity
- poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst
- poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů
- poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace
- **ostatní poplatky (příkladmo)**
  - audiovizuální poplatky - *zákon č. 496/2012 Sb., o audiovizuálních dílech a podpoře kinematografie a o změně některých zákonů (zákon o audiovizu)*
  - poplatek za znečišťování - *zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší*
  - poplatek za regulované látky - *zákon č. 73/2012 Sb., o látkách, které poškozují ozonovou vrstvu, a o fluorovaných skleníkových plynech*

### iii. zákony upravující jiná obdobná peněžitá plnění

- **cla** – *nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon*
- **veřejná pojistná**
  - pojistné na sociální zabezpečení – *zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti*
  - pojistné na veřejné zdravotní pojištění - *zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění a zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů*
- **další jiná obdobná peněžitá plnění (příkladmo)**
  - odvod z elektřiny ze slunečního záření – *zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů*
  - odvod do Vinařského fondu – *zákon č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o vinohradnictví a vinařství)*
  - odvod za porušení rozpočtové kázně – *zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů*
  - odvod za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu – *zákon č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu*
  - dávka z výroby cukru – *zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu)*
  - úhrada z dobývacího prostoru nebo úhrada z vydobytých nerostů podle horního zákona – *zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon)*

**B) Zákony upravující správu daní**

- **obecná úprava správy daní** - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- **mezinárodní spolupráce** - zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek
- **povinné značení lihu** – zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu

**C) Zákony úzce související s daňovými zákony**

- **organizace a působnost Finanční správy České republiky** – zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
- **organizace a působnost Celní správy České republiky** - zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky

## 7.3 Různé způsoby dělení poplatníků DPPO

---

### Související materiály:

Nová definice je i součástí Nařízení Komise (ES) č. 364/2004 kterým je novelizováno Nařízení Komise (ES) č. 70/2001. Novelu zákona č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání, kterou se ruší dosavadní definice MSP a zavádí se přímý odkaz na novou definici MSP podle Nařízení Komise (ES) č. 70/2001 již podepsal prezident a zákon nabude účinnosti dnem vyhlášení. Nová definice malého a středního podniku tedy bude uplatňována například v rámci Operačního programu Průmysl a podnikání (OPPP), v Národních programech podpory MSP a v dalších programech veřejné podpory pro tento sektor již od začátku roku 2005. Žádosti předložené od 1. ledna 2005 musí tedy tuto změnu respektovat.

- Mikrofirma - do 10 zaměstnanců, obrat nebo celková bilance do 2 mil. EUR (cca 56 mil. Kč)
- Malá firma - do 50 zaměstnanců obrat nebo celková bilance do 10 mil. EUR (270 mil. Kč)
- Střední firma - do 250 zaměstnanců, obrat do 50 mil. EUR nebo celková bilance do 43 mil. EUR (1 350 mil Kč resp. 1 161 mil. Kč)

### Kategorie účetních jednotek a kategorie skupin účetních jednotek (zákon o účetnictví)

#### § 1b

(1) Mikro účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

- a) aktiva celkem 9 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu 18 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 10.

(2) Malou účetní jednotkou je ta, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

- a) aktiva celkem 100 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu 200 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

(3) Střední účetní jednotkou je ta, která není mikro účetní jednotkou ani malou účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

- a) aktiva celkem 500 000 000 Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu 1 000 000 000 Kč,
- c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

(4) Velkou účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené v odstavci 3.

(5) Za velkou účetní jednotku se vždy považuje

- a) subjekt veřejného zájmu,

b) vybraná účetní jednotka.

## **Závěry expertní skupiny 2006:**

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

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

Jako optimální model je navržen tento postup:

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

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

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

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

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

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

Zároveň bude nutno dopracovat ustanovení pro případ přechodu mezi úrovní 2 a 3 tak, aby byl dodržen princip, že tímto přechodem nesmí dojít k tomu, aby určité výnosy unikly trvale zdanění, případně některé náklady se staly trvale neuplatnitelnými. V praxi to znamená, že veškeré změny „daňové hodnoty“ aktiv a závazků by měly být k tomu datu vyčísleny a zdaněny. K odstranění tvrdosti zákona by bylo vhodné zvážit ustanovení, které by v případě, že tento separátní výpočet např. převyší daň vyměřenou za minulé období, umožnilo jeho rozložení do období 5 let.

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

**Připomínka – doporučuji v materiálu řešit i vztah na DPH, tj. zejména zahrnutí (či nezahrnutí) DPH do nákladů, a to u daně na vstupu, kde plátce není oprávněn k odpočtu nebo má nárok pouze na odpočet daně v částečné výši. Řešit např. i jak naložit s DPH, kterou plátce DPH odvést musí (ze zákona), ale daň nehradí protistrana (konkrétní případy stanovené zákonem v § 13 odst. 4 a 5 a v § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4.**

**L. Pitner, 22.9.2016**